

Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂- Emissionszertifikaten

Dissertation zur Erlangung des Doktorgrades
an der Fakultät für Rechtswissenschaft
der Universität Hamburg
vorgelegt von Sarah Slavik-Schulz

1. Gutachter: PD Dr. David Hummel
 2. Gutachter: Prof. Dr. Gerrit Frotscher
- Mündliche Prüfung: 9. April 2019

VORWORT

Steuerhinterziehung in Form des Umsatzsteuerkarussellbetrugs wurde bisher vergleichsweise wenig problematisiert. Meines Erachtens nach zu Unrecht, da durch den Karussellbetrug in sehr kurzer Zeit ein Steuerausfall in Millionenhöhe verursacht werden kann. Die vorliegende Analyse der Funktionsweise des Karussellbetrugs und ihrer umsatzsteuerrechtlichen Würdigung sollte nicht als Anleitung zur Steuerhinterziehung missverstanden werden. Sie verfolgt vielmehr das Ziel, zu untersuchen, inwieweit die Problematik durch das System des Umsatzsteuerrechts provoziert jedenfalls aber begünstigt worden ist.

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Universität Hamburg als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 09.04.2019 statt. Die Arbeit beinhaltet Rechtsprechung und Literatur bis zu ihrer finalen Ausfertigung im Frühjahr 2016.

Mein aufrichtiger Dank gilt Herrn Priv. Doz. Dr. David Hummel für die Betreuung meiner Arbeit in ihrer finalen Phase.

Gleichfalls danke ich auf diesem Weg Prof. Dr. Arndt Schmehl († 24.10.2015), der die Arbeit seit ihrer ersten Idee im Sommer 2011 bis zum Winter 2013 zunächst betreut hat, mir dabei aber jeden Freiraum bei der Anfertigung meines Promotionsvorhabens ließ.

Ein herzliches Dankeschön richte ich an meinen befreundeten Kollegen Herrn Dr. Florian Nahrwold für seine stets einfallreiche Unterstützung durch den stetigen fachlichen Austausch, die Reflexion meiner Überlegungen und die gegenseitige Motivation während der Dissertationsanfertigung.

Für die Einblicke in die Aufdeckung und strafrechtliche Bewertung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten danke ich Herrn RiLG Reuhl (LG Frankfurt) und Herrn RA/FaStr Dr. Bauhaus für die Einladung zum Seminar „Umsatzsteuerkarusselle in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung“.

Hervorheben möchte ich auch die Unterstützung der OFD Nordrhein-Westfalen, insbesondere der Einheit ZEUS, die mir durch einen Arbeitsbesuch wertvolle Einblicke und Erkenntnisse ermöglichte, sowie der Task Force Niedersachsen, Herrn Voltmann und Herrn Bruhns, die mir im Rahmen ausführlicher Diskussionen einen sehr hilfreichen Einblick in ihre Arbeit gewährt haben.

Nicht unerwähnt bleiben soll der Rückhalt und die Unterstützung meiner Familie, meines Partners Lars Schulz sowie meiner Eltern, die mich jederzeit durch ihr unendliches Verständnis und Vertrauen in das Gelingen und die Fertigstellung meines Vorhabens motiviert haben.

INHALTSVERZEICHNIS

VORWORT.....	1
INHALTSVERZEICHNIS	2
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	6
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	7
VERZEICHNIS DER ANHÄNGE	7
EINLEITUNG.....	8
A. ANSATZ UND ZIEL DER ARBEIT.....	8
B. PROBLEMSTELLUNG.....	9
ERSTER TEIL.....	11
GRUNDLAGEN DES TREIBHAUSGASEMISSIONSHANDELS UND DESSEN UMSATZSTEUERRECHTLICHE WÜRDIGUNG	11
A. GRUNDLAGEN DES TREIBHAUSGASEMISSIONSHANDELS.....	11
I. <i>Systemvorgaben durch das Kyoto-Protokoll und die Klimakonferenzen</i>	12
II. <i>Emissionshandelsrichtlinie, Struktur und Regelungskompetenz</i>	13
1. Zuteilungsverfahren.....	16
2. Zuteilungen von Emissionsberechtigungen	17
3. Vorgaben für den Emissionshandel.....	18
4. Überwachung des Emissionshandels	19
III. <i>Handel mit Treibhausgasemissionen in Deutschland</i>	20
1. Rechtsgrundlagen des Treibhausgasemissionshandels	21
2. Rahmenbedingungen des Treibhausgasemissionshandels	22
a) Emissionsberechtigungen als Gegenstand des Handels.....	23
b) Marktteilnehmer des Emissionshandels.....	26
c) Handelswege für CO ₂ -Zertifikate	26
d) Emissionshandelskonten und Verträge	27
aa) Emissionshandelsregister	28
bb) Emissionshandelskonten	28
B. GRUNDLAGEN DER UMSATZSTEUERRECHTLICHEN WÜRDIGUNG DES CO ₂ - ZERTIFIKATEHANDELS.....	29
I. <i>Qualifikation des CO₂-Zertifikatehandels nach dem UStG</i>	29
1. Grundlagen des Umsatzsteuerrechts.....	30
2. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung des CO ₂ -Zertifikatehandels.....	31
a) Umsatzsteuerbarkeit des CO ₂ -Zertifikatehandels	31
b) Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung	33
aa) Umsätze mit Wertpapieren - § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG	34
bb) Umsätze mit Zahlungsmitteln oder anderen Handelspapieren - § 4 Nr. 8 Buchst. b) und c) UStG	35
c) Ort der Leistung des CO ₂ -Zertifikatehandels.....	37
d) Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	38
e) Vorsteuerabzug.....	40
II. <i>Qualifikation des CO₂-Zertifikatehandels nach der MwStSystemRL</i>	40
ZWEITER TEIL.....	42
FUNKTIONSWEISE, ANALYSE UND MAßNAHMEN ZUR BEKÄMPFUNG DES UMSATZSTEUERKARUSSELLBETRUGS.....	42
A. FUNKTIONSWEISE DES UMSATZSTEUERKARUSSELLBETRUGS	43
I. <i>Charakteristische Merkmale des Umsatzsteuerkarussellbetrugs</i>	44
1. Typischer Ablauf eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs.....	44
2. Typische Beteiligte an einem Umsatzsteuerkarussellbetrug.....	46
a) Missing Trader	46

b)	Buffer I und Buffer II	47
c)	Distributor	48
d)	Initiator	49
e)	Finanzierer und Endabnehmer	49
3.	Erscheinungsformen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs.....	49
a)	Ringgeschäft oder einfaches Karussellgeschäft.....	50
b)	Mehrfachumsätze oder Karussellfälle der originären Art.....	51
c)	Abgrenzung zwischen „echten“ und „unechten“ Umsatzsteuerkarussellen.....	52
II.	Gesetzgeberische Reaktionen auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten.....	53
1.	Gesetzliche Änderung als Reaktion auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug	53
a)	Frankreich.....	54
b)	Niederlande	54
c)	Großbritannien.....	55
d)	Dänemark	56
e)	Deutschland.....	56
2.	Auswirkungen der Gesetzesänderungen in Frankreich und Großbritannien.....	57
III.	Fazit.....	58
B.	UMSATZSTEUERRECHTLICHE ANALYSE DES UMSATZSTEUERKARUSSELLBETRUGS..	59
I.	Steuerbarer Umsatz.....	60
1.	Leistung gegen Entgelt - Leistungsaustausch.....	60
a)	Pauschalansatz – kein steuerbarer Umsatz	61
b)	Relevanz subjektiver Merkmale	62
c)	Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils.....	63
d)	Exkurs: Schein- und Umgehungsgeschäfte	66
aa)	Scheingeschäfte.....	66
bb)	Umgehungsgeschäfte	67
2.	Unternehmereigenschaft.....	68
a)	Selbständige Tätigkeit	68
b)	Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	70
c)	Nachhaltige Tätigkeit	72
d)	Exkurs: Scheinunternehmer – Strohmangengeschäfte.....	73
aa)	Scheinunternehmer.....	74
bb)	Strohmangengeschäfte	75
II.	Versagung des Vorsteuerabzugs.....	76
1.	Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG.....	76
a)	Leistung eines anderen Unternehmers	77
b)	Unternehmereigenschaft.....	77
c)	Rechnungsvoraussetzungen.....	78
d)	Sorgfaltspflichten	80
aa)	Kriterien der Finanzverwaltung	81
bb)	Kritik an der „Checkliste“ der Finanzverwaltung	83
e)	Objektive Beweislast	85
f)	Vertrauensschutz oder Billigkeitsmaßnahme.....	87
2.	Rechtsfortbildung des EuGH – sog. „Missbrauchsrechtsprechung“.....	89
a)	Kenntnis oder Kennen-Müssen.....	90
b)	Umfang der Sorgfaltspflichten	93
c)	Beweislastverteilung.....	95
d)	Vertrauensschutz	96
aa)	Maßstab der EuGH-Rechtsprechung.....	96
bb)	Vertrauensschutz für Dienstleistungen auf Basis der MwSt.-DVO.....	98
3.	Abgrenzung des § 42 AO zum Missbrauchsmaßstab des EuGH.....	98
III.	Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer gemäß § 25d UStG	100
1.	Haftungsvoraussetzungen.....	101
a)	Erfordernis eines Umsatzes, einer Rechnung und der Unternehmereigenschaft.....	101
b)	Kenntnis oder Kennen-Müssen und Beweislastverteilung.....	102
2.	Konkurrenzverhältnis des § 25d UStG zu der Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzugs	104
a)	Konkurrenz der Anwendungsbereiche – objektive Voraussetzungen.....	104
b)	Konkurrenzverhältnis im engeren Sinne oder Anwendungsvorrang.....	105

3.	Verhältnis des § 25d UStG zu anderen Haftungstatbeständen.....	108
IV.	Unberechtigter Steuerausweis gemäß § 14c Abs. 2 UStG.....	109
1.	Anwendungsbereich des § 14c Abs. 2 UStG im Rahmen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs	110
2.	Zusammenspiel von § 14c und § 15 UStG - Gefahr der Überkompensation.....	111
V.	Strafrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs.....	113
1.	Steuerhinterziehung nach § 370 AO.....	114
a)	Bestimmung der Verantwortlichkeiten in Umsatzsteuerkarussellen.....	115
aa)	Mögliche Tathandlungen des Leistenden.....	116
bb)	Mögliche Tathandlungen des Leistungsempfängers	116
b)	Teilnahmehandlungen an vorausgehenden oder nachfolgenden Umsätzen	118
c)	Umsatzsteuerkarussell als besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung	119
2.	Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	120
3.	Sondertatbestände §§ 26b, 26c UStG	121
4.	Konkurrenzverhältnis zu §§ 129 und 263 StGB	123
a)	Abgrenzung zur kriminellen Vereinigung i.S.d. § 129 StGB	123
b)	Abgrenzung zum Betrug § 263 StGB	124
VI.	Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO.....	125
VII.	Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten in der Praxis.....	127
1.	Das erste Strafverfahren zu CO ₂ -Emissionszertifikaten - LG Frankfurt.....	128
a)	Sachverhalt.....	128
b)	Entscheidungsgründe.....	130
c)	Analyse der normativen Anknüpfungspunkte der Entscheidung.....	132
aa)	Unternehmereigenschaft	132
bb)	Versagung des Vorsteuerabzugs	134
cc)	Unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 S.2 UStG.....	135
2.	Das zweite Strafverfahren zu CO ₂ -Emissionszertifikaten - LG Hamburg.....	135
3.	Das dritte Strafverfahren zu CO ₂ -Emissionszertifikaten - LG Baden-Baden	136
4.	Exkurs: Verfahren in anderen EU-Mitgliedstaaten und Europol-Razzien	137
VIII.	Fazit.....	139
C.	NATIONALE UND EUROPÄISCHE MAßNAHMEN ZUR BETRUGSBEKÄMPFUNG	142
I.	Nationale Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung.....	143
1.	Gesetzlich verankerte Kontrollansätze	144
a)	Umsatzsteuer-Sonderprüfungen	145
b)	Umsatzsteuer-Nachschau § 27b UStG.....	147
c)	Sicherheitsleistungen § 18f UStG.....	150
2.	Maßnahmen der Finanzverwaltung	153
a)	Maßnahmen auf Bundesebene.....	153
aa)	Zentrale Koordinierungseinheiten zur Betrugsbekämpfung.....	153
bb)	Umsatzkontrollen und Risikoanalysen.....	154
(1)	Risikoprüfung auf Basis eines regelbasierten Entscheidungssystems	154
(2)	Datenmanagement und Visualisierung von Karussellfällen	156
b)	Maßnahmen auf Landesebene	157
aa)	Zentrale Neuaufnahmestellen – Gründungszuständigkeiten	157
bb)	(Landes-)Zentralstellen für Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung.....	158
cc)	Exkurs: Aufgaben und Tätigkeiten der ZEUS-Nordrhein-Westfalen	159
II.	Europäische Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung.....	162
1.	Verwaltungszusammenarbeit.....	163
a)	Rahmenbedingungen – die Zusammenarbeits-Verordnung(en).....	163
aa)	Zusammenarbeits-Verordnung Nr. 1798/2003	163
bb)	Zusammenarbeits-Verordnung Nr. 904/2010.....	164
b)	Beratende Gremien der EU-Kommission	165
c)	EU-Kooperationsprogramm Fiscalis	166
2.	Steuerkontrolle durch Informationsaustausch.....	167
a)	MIAS - das Mehrwertsteuerinformationsaustausch-System.....	168
b)	Frühwarnsystem(e) für die Bekämpfung des Steuerbetrugs	169
aa)	Eurocanet	169
bb)	Eurofisc.....	171
c)	OLAF - Unabhängiges Amt für Betrugsbekämpfung.....	172

III. Betrugsbekämpfung durch die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft	173
1. Entwicklung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung	174
a) Reverse-Charge im Rahmen der allgemeinen Betrugsbekämpfungsstrategie der Kommission	175
b) Übergangsregelungen für ausgewählte Gegenstände und Dienstleistungen	175
2. Schnellreaktionsmechanismus zur kurzfristigen Einführung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung für spezielle Betrugsfälle.....	176
a) Entstehungsgeschichte des Schnellreaktionsmechanismus.....	177
b) Funktionsweise im Einzelnen	178
IV. Fazit	179
DRITTER TEIL	181
LÖSUNGSANSÄTZE	181
A. SYNERGIEPOTENTIAL ZWISCHEN UStG UND TEHG	181
I. Wechselwirkungen zwischen UStG und TEHG	181
II. Notwendigkeit einer Umsatzsteuerbefreiung für den Emissionshandel und Abgrenzung zu den bestehenden Umsatzsteuerbefreiungen	183
1. Umsatzsteuerbefreiung für den Emissionshandel.....	183
2. Umsatzsteuerbefreiung als Alternative zu Reverse-Charge.....	185
III. Synergiepotential im engeren Sinn	185
B. PRÄVENTIVE ANSÄTZE GEGEN DEN UMSATZSTEUERKARUSSELLBETRUG	186
I. Ausblick auf nationaler Ebene	186
II. Ausblick auf europäischer Ebene -- Errichtung einer Europa-Zentralstelle ...	188
III. Prävention durch Kontrolle und Änderung des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs	188
1. Umsatzsteuer-Kontrollverfahren	189
a) Verknüpfung der Voranmeldungsdaten und Zusammenfassende Meldungen.....	189
b) Ausschöpfung vorhandener Informationsquellen: Emissionshandelsregister	191
c) Entwicklung des automationsgestützten Informationsaustauschs.....	192
d) Unternehmerbescheinigung – USt-IdNr. auf Probe?	193
2. Unabhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der Steuerentrichtung.....	194
a) Grundsatz der Unabhängigkeit und des Sofortabzugs der Vorsteuer.....	195
b) Kongruenz der Entstehung von Steuer und Vorsteuer	196
c) Umsetzung der Alternative des Art. 183 MwStSystRL	198
C. PROGNOSE FÜR DIE ANWENDBARKEIT DER REVERSE-CHARGE REGELUNG FÜR DEN EMISSIONSHANDEL	199
D. FAZIT	200
SCHLUSSBETRACHTUNG	202
LITERATURVERZEICHNIS	207
INTERNETQUELLEN	217
ANHANG I	223
ANHANG II	224

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Anmerkung: Dieses Abkürzungsverzeichnis erfasst nur diejenigen Abkürzungen, die für den deutschen Steuerjuristen nicht ohnehin üblich und gängig sind

AHiRLUmsG	Amtshilfe-Richtlinie-Umsetzungsgesetz
ATFS	Anti-Tax Fraud Strategy Group
BKatA	Bundeskartellamt
BMU	Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit
CITL	Community Independent Transaction Log
CO ₂	Summenformel für die chemische Verbindung aus Kohlenstoff und Sauerstoff zu Kohlenstoffdioxid
DEHSt	Deutsche Emissionshandelsstelle
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council (Rat Wirtschaft und Finanzen)
EUAHiG	EU-Amtshilfe-Gesetz
EU-AHiRL	EU-Amtshilfe-Richtlinie Nr. 2011/16/EU (vom 15.02.2011, ABl. EU Nr. L 64, S. 1.)
EU-BeitrRL	EU-Beitreibungs-Richtlinie Nr. 2010/24/EU (vom 16.03.2010, ABl. EU Nr. L 84, S. 1–12)
Eurocanet	European Carousel Network
EUTL	European Union Transaction Log
EWSA	Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss
FISCUS	Föderales integriertes standardisiertes Computer unterstütztes Steuersystem
ITL	International Transaction Log
KONSENS	Ko ordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung
KUSS	Ko ordinierungsstelle für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Steuerfahndungsmaßnahmen
MIAS	M ehrwertsteuer I nformations A ustausch S ystem
MwSt.-ZVO	Mehrwertsteuer-Zusammenarbeits-VO Nr. 904/2010 (vom 07.10.2010, ABl. EU Nr. L 268, S. 1)
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-System-Richtlinie 112/2006/EG
NEPOMUK	N euronales P rogramm gegen U msatzsteuerkarussellbetrug
NEREUS	N amens E ingabe und R echerche für U msatzsteuerbetrug
OLAF	Office Européen de Lutte Anti-Fraude (Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung)
SCAC	Standing Committee for Administrative Co-operation (Ständiger Ausschuss für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden)
ServiSta	Servicestelle Steueraufsicht
Steufa	Steuerfahndung
StEUVUmsG	Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU Vorgaben (nicht amtl. Abkz.)
TAXUD	Taxation and Customs Union Directorate-General (Generaldirektion für Steuern und Zölle)
TEHG	T reihausgas- E missions h andels g esetz
UBA	Umweltbundesamt
UNFCCC	U nited N ations F ramework C onvention on C limate C hange (=Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen über Klimaänderungen)
USLO	Umsatz-Steuer-Länder-Online
VIES	V alue A dded T ax I nformation E xchange S ystem (=MIAS)
ZAUBER	Z entrale D atenbank zur S peicherung und A uswertung von U msatzsteuer- B etrugsfällen und E ntwicklung von R isikoprofilen
ZEUS	Z entralstelle zur U msatzsteuerbetrugsbekämpfung

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABBILDUNG 1: EIGENE DARSTELLUNG – ÜBERBLICK FUNKTIONSWEISE UND BETEILIGTE DES UMSATZSTEUERKARUSSELLBETRUGS	10
ABBILDUNG 2: DÜRR KOMPENDIUM EU-EMISSIONSHANDEL (2007).....	15
ABBILDUNG 3: DEHST: UNIONSREGISTER (STAND: DEZEMBER 2012).....	20
ABBILDUNG 4: DEUTSCHE EMISSIONSHANDELSSTELLE (DEHST) IM UMWELTBUNDESAMT – KONTOSYSTEMATIK (STAND: JULI 2012).....	29
ABBILDUNG 5: EIGENE DARSTELLUNG - KLASSISCHES KARUSSELLGESCHÄFT - MEHRFACHUMSÄTZE	42
ABBILDUNG 6: EIGENE DARSTELLUNG - PRINZIP VON KARUSSELLGESCHÄFTEN.....	45
ABBILDUNG 7: FINANZVERWALTUNG DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN, ZEUS NRW, STRAFA-FA BONN.....	58
ABBILDUNG 8: EIGENE DARSTELLUNG - ÜBERSICHT DES URTEILSSACHVERHALTS LG FRANKFURT	129
ABBILDUNG 9: ROLA IT LÖSUNGEN FÜR STEUERFAHNDER- LIEFERKETTE PKW.	157
ABBILDUNG 10: FINANZVERWALTUNG DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN, ZEUS NWR, STRAFA-FA BONN	161

VERZEICHNIS DER ANHÄNGE

Anhang I	EU Kommission: TAXUD/1625/04 REV 1 – Arbeitsunterlage Nr. 443 Rev. 1. vom 27.05.2004
Anhang II	Auszüge aus dem Urteil des LG Frankfurts vom 21.12.2011, 5/2 KLS 4/11

EINLEITUNG

A. Ansatz und Ziel der Arbeit

Ansatz und Ziel dieser Arbeit ist es, den Umsatzsteuerkarussellbetrug, vordergründig am Beispiel des Handels mit CO₂-Emissionszertifikaten,¹ zu analysieren.

Hierzu werden zunächst die Grundlagen des Treibhausgasemissionshandels und seiner umsatzsteuerrechtlichen Behandlung erläutert. Darauf werden der Umgang des Gesetzgebers, der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung mit dem Umsatzsteuerkarussellbetrug im Allgemeinen und mit der Betrugskonstellation bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten im Besonderen durch eine systematische Auseinandersetzung mit den einzelnen umsatzsteuerrechtlichen Tatbestandsmerkmalen der Leistung und der Unternehmereigenschaft, des Vorsteuerabzugs und der Haftungstatbestände analysiert. Zudem wird auf die Grundzüge der strafrechtlichen Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs eingegangen und überblicksartig die Betrugsbekämpfungsmaßnahmen auf nationaler und europäischer Ebene untersucht, einschließlich der Entwicklung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft als Instrument zur Betrugsbekämpfung.

Ein weiterer Anlass dieser Untersuchung war die Frage, ob es nicht jedenfalls theoretisch möglich gewesen wäre, unter Berücksichtigung der bekannten Kontrollmechanismen des Umsatzsteuerrechts und der Ausgestaltung des Emissionshandels, ein Betrugsgeschäft mit diesem exorbitanten Volumen zu vermeiden. Dafür ist sowohl für die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des CO₂-Zertifikatehandels, der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des Vorgehens der an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligten, vermeintlichen Unternehmer sowie eine etwaige Verknüpfung der Kontrollmechanismen des Emissionshandels und des Umsatzsteuerrechts von Bedeutung. Hinzukommen einige tatsächliche Umstände, insbesondere der zeitliche Ablauf der Gesetzesänderungen in Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten, die am Rande als zusätzliche Faktoren für das Betrugsvolumen zu berücksichtigen sind.

Zusammenfassend stellt sich damit die Frage, ob die Problematik des Karussellbetrugs bei dem CO₂-Zertifikatehandel hausgemacht ist.

Nachfolgend gibt der Erste Teil einen Überblick über die Grundlagen des Treibhausgasemissionshandels und der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des CO₂-Zertifikatehandels. Der Zweite Teil erläutert die Grundlagen und die Funktionsweise des Karussellbetrugs, stellt die in der Praxis aufgedeckten Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs vor und analysiert diese unter den in Betracht zu ziehenden umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten. Dabei wird nicht nur auf die divergierende Rechtsprechung zwischen dem BFH und

¹ Im Folgenden gleichbedeutend bezeichnet als CO₂-Zertifikate oder Emissionszertifikate.

dem EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzugs eingegangen, sondern auch auf die weiteren Abwehr- und Kompensationsmöglichkeiten, einschließlich steuerstrafrechtlicher Würdigung, sowie bisher zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs eingesetzte Maßnahmen eingegangen. Im Dritten Teil werden Lösungsansätze aufgezeigt, die gesetzgeberischen Möglichkeiten dargelegt, Potentiale für zukünftige Maßnahmen und Alternativen besprochen und in einem abschließenden Ausblick zusammengefasst.

B. Problemstellung

Der Umsatzsteuerkarussellbetrug im Fall des CO₂-Zertifikatehandels hatte im Jahr 2009 ein Schadensvolumen von rund 5 Milliarden Euro erreicht.² Als mögliche Ursachen für ein solches Volumen kommen die Reaktionsgeschwindigkeit der Gesetzgebung und Verwaltung und das hierfür vorausgesetzte Problembewusstsein in Betracht, welche sich von Landes- über Bundesebene auf die europäische Ebene fortsetzten.

Karussellbetrugsfälle haben unabhängig von der eingesetzten Ware oder Leistung ein denkbar einfaches Muster: eine möglichst einfach und schnell handelbare Ware, ein Leistender, der keine Umsatzsteuer an den Fiskus abführt, ein Leistungsempfänger als (End-)Abnehmer der Ware und einige Zwischenabnehmer zur Verschleierung des Vorgehens.

Im Mittelpunkt des Karussellbetrugs steht der Leistende, der seiner Verpflichtung, die erhaltene Umsatzsteuerzahlung an das Finanzamt abzuführen, nicht nachkommt. Er wird vielfach als verschwundener Händler³ bezeichnet, da er regelmäßig abtaucht, wenn oder bevor die Finanzverwaltung auf ihn aufmerksam wird. Findet der Leistungsaustausch dabei über eine EU-Binnenmarktgrenze statt profitiert der betrügerisch handelnde Leistende auf zweierlei Weise. Zum einen entfällt die Vorsteuerbelastung seiner Eingangsleistung (der Ertrag wird maximiert), zum anderen ist ein grenzüberschreitender Handel schwerer nachzuvollziehen. Dieses Vorgehen wird als Karussell bezeichnet, weil ursprünglich dieselbe Ware mehrfach denselben Handelskreislauf durchlief. Die Bezeichnung wird gleichbedeutend verwendet, wenn derselbe Handelskreislauf mehrfach zur Erzielung eines derartigen Steuervorteils genutzt wird.

² Vgl. Zweiter Teil A.II.; B.VII.4.

³ Englisch: Missing Trader; daher wird diese Form des Umsatzsteuerbetruges auf europäischer Ebene als „Missing Trader Intra-Community (MTIC) Fraud“ bezeichnet.

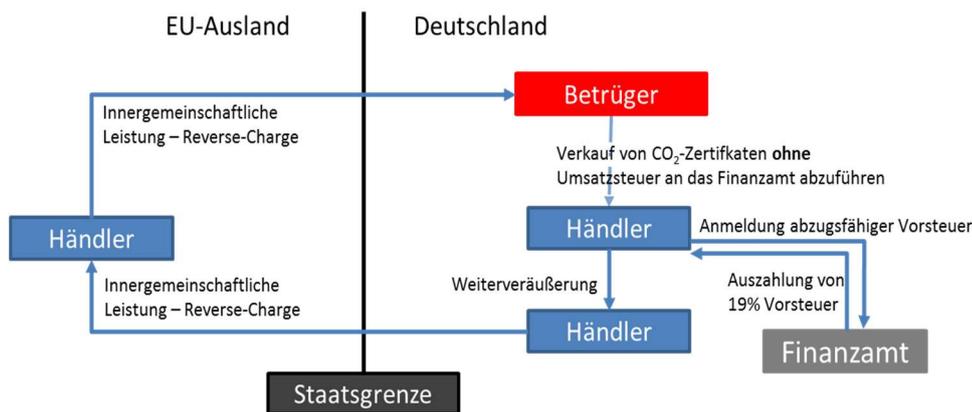


ABBILDUNG 1: EIGENE DARSTELLUNG – ÜBERBLICK FUNKTIONSWEISE UND BETEILIGTE DES UMSATZSTEUER-KARUSSELLBETRUGS

Für die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten sind im Vergleich zu den bisherigen Karussellfällen einige Besonderheiten zu berücksichtigen. Zunächst sind CO₂-Zertifikate gesondert registriert, so dass sie, im Gegensatz zu Lieferungen mit nicht spezifizierbaren Waren ohne Identifikationsmöglichkeit, im Einzelfall identifizierbar sind. Eine solche exakte und zentrale Erfassung der Handelsgüter gab es bei keinem der vorherigen Karussellbetrugsfälle. Zum Vergleich existieren bei Mobilfunkgeräten zwar die Seriennummern oder bei Pkws die Fahrgestellnummern, jedoch gibt es für keine der beiden Identifikationsmerkmale eine zentrale Registerstelle. Das Emissionssystem erfordert die exakte Erfassung der Zertifikate mit ihrer jeweiligen Seriennummer auf einem von staatlicher Stelle verwalteten Registerkonto. Schließlich soll das System eine exakte Überwachung der ausgestoßenen Emissionen gewährleisten.

Zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs haben es bislang lediglich die Einführung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge Regelung)⁴ und ein Bündel konventioneller Maßnahmen geschafft, auf europäischer Ebene mehrheitliche Zustimmung zu finden. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger setzt die Problematik des Umsatzsteuerkarussellbetrugs – der Leistende führt die geschuldete und vereinnahmte Umsatzsteuer nicht an den Fiskus ab, der Leistungsempfänger macht den Vorsteuerabzug geltend - dadurch aus, dass ein Auseinanderfallen von abzuführender Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug entfällt, da der Leistende nicht mehr Steuerschuldner ist. Dies ist seit dem 01.07.2010 die gegenwärtige Rechtslage, die auf europäischer Ebene als Übergangsregelung ausgestaltet ist.⁵

⁴ In der Literatur und Praxis häufig zu Unrecht als Reverse-Charge-Verfahren bezeichnet, da diese materiell-rechtliche Rechtsfolge keiner formellen Verfahrensweise entspricht.

⁵ Art. 199a MwStSystRL: eingeführt mit der Änderungsrichtlinie 2010/23/EU vom 16.03.2010 ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, (Inkrafttreten am 09.04.2010 (siehe Art. 3), Gültigkeit zunächst bis 30.06.2015 (siehe Art. 4)); Verlängerung bis zum 31.12.2018 durch Art. 1 Nr. 2 Buchst a) EU-RL 2013/43/EU vom 22.07.2013, ABl. EU L 201/4 vom 26.07.2013.

ERSTER TEIL

GRUNDLAGEN DES TREIBHAUSGASEMISSIONSHANDELS UND DESSEN UMSATZSTEUERRECHTLICHE WÜRDIGUNG

Das Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) ist nicht nur ein nationaler oder europäischer Ansatz des Klimaschutzes, sondern das Ergebnis eines internationalen Konsenses über erforderliche Maßnahmen gegen fortschreitende Klimaschäden. Kernelement dieses Konsenses ist die Erkenntnis der Notwendigkeit kooperativer, gemeinschaftlicher Maßnahmen zum Klimaschutz. Hintergrund dessen ist unter anderem ein umfassender Bericht des Zwischenstaatlichen Ausschusses über Klimaveränderungen. Die Forschungsergebnisse dieses Ausschusses (IPCC)⁶ legten die klimaschädlichen Folgen der Erwärmung der Erdatmosphäre (vielfach als Erderwärmung bezeichnet) offen und verwiesen ursächlich auf die zunehmende Konzentration an sogenannten Treibhausgasen (Treibhausgaseneffekt).

Die Ergebnisse der Auswertung des IPCC mündeten in dem internationalen Konsens über die Notwendigkeit gemeinsamer Reduktionsziele und einer Vielzahl politischer Übereinkünfte über mögliche Instrumente zur Reduktion der ausgestoßenen Treibhausgase.

Der Anknüpfungspunkt des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist durch die Ausgestaltung des CO₂-Zertifikatehandels vorgegeben. Das Umsatzsteuerrecht knüpft an den entgeltlichen Leistungsaustausch im Inland an, so dass der Handel mit den CO₂-Zertifikaten, der ihre Übertragung gegen Entgelt vorsieht grundsätzlich umsatzsteuerbar ist.

A. Grundlagen des Treibhausgasemissionshandels

Die gesetzlichen Grundlagen und Rahmenbedingungen des Treibhausgasemissionshandels folgen aus dem Zusammenspiel der internationalen Vereinbarungen (Klimarahmenkonferenzen und das Kyoto-Protokoll), der Emissionshandels-Richtlinie nebst dazugehörigen Verordnungen zur gemeinsamen Umsetzung der hieraus erwachsenden Vorgaben sowie der jeweiligen Umsetzungen nationaler Gesetzgeber.

Wichtigstes internationales Rechtsinstrument ist die Übereinkunft der internationalen Staatengemeinschaft zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen im Kyoto-Protokoll.⁷

Zur Umsetzung der Kyoto Vorgaben kamen eine rein ordnungsrechtliche Lösung mit festen Reduktionszielen und Sanktionen, um ihre Einhaltung sicherzustellen oder ein Marktmecha-

⁶ Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC), Erster Sachstandsbericht: First Assessment Report 1990.

⁷ Volltext des Kyoto-Protokolls abrufbar über die Internetpräsenz des UBA, siehe Internetquellen.

nismus in Form eines Handelssystems mit ökonomischen Anreizen, ergänzt um ordnungsrechtliche Rahmenvorgaben, in Frage.⁸ Die politische Entscheidung der Gesetzgeber fiel auf letztere.

I. Systemvorgaben durch das Kyoto-Protokoll und die Klimakonferenzen

Das Kyoto-Protokoll vom 11.12.1997⁹ ist das erste völkerrechtlich-verbindliche Ergebnis der Konferenzen der Vereinten Nationen gegen die globale Erwärmung. Seine Grundlage ist das Rahmenübereinkommen über Klimaänderungen vom 09.05.1992 (UN-Klimarahmenkonvention - UNFCCC).¹⁰ Seine Kernregelung ist die gemeinsame Verpflichtung der Vertragsstaaten die Gesamtemissionen, im Zeitraum 2008–2012, um mindestens 5 % unter den Wert des Jahres 1990 (Art. 3 Abs. 1. Kyoto-Protokoll) zu reduzieren.

Die konkrete Ausgestaltung, um diese Ziele zu erreichen, konnten im Kyoto-Protokoll noch nicht festgehalten werden.¹¹ Das Kyoto-Protokoll legt aber die durch die Vertragsstaaten auszufüllenden wesentlichen Rahmenbedingungen fest, worunter auch der Emissionshandel (Art. 17 Kyoto-Protokoll) fällt.

Hierzu legt das Kyoto-Protokoll den Grundsatz der Handelbarkeit der Emissionsrechte fest (Art. 6) und erlaubt, ein eigenes System zu implementieren (Art. 17), ohne den Emissionshandel ausdrücklich vorzuschreiben.¹² Grundgedanke der Implementierung eines Handelssystems ist es, die Reduktionsverpflichtung als Mechanismus auszugestalten. Luft und Atmosphäre, bzw. ihr Reinheitsgrad werden hierzu als ein kostenpflichtiges Gut behandelt, indem sie in Form von „Nutzungsrechten“ ausgestaltet werden und handelbar sein sollen.¹³ Die maßgeblichen Zeiträume, die das Kyoto-Protokoll vorsieht, werden als die Verpflichtungsperioden bezeichnet; die erste Verpflichtungsperiode umfasste die Jahre 2008–2012 (Art. 3 Abs. 1 Kyoto-Protokoll). Die zweite Verpflichtungsperiode umfasst nunmehr die Jahre 2013–2020.¹⁴

⁸ Vgl. *Körner* in: *Körner/Vierhaus, TEHG Einl. Rn. 7.*

⁹ UNFCCC, Conference of the Parties (COP 3) Kyoto-Protokoll: Zusatzprotokoll zur Klimarahmenkonvention der Vereinten Nationen vom 11.12.1997; Unterzeichnet durch die EG am 29.04.1998; Ratifizierung der EG 31.05.2002; in Kraft seit dem 16.02.2005 (Ratifizierung durch Russland).

¹⁰ Rahmenübereinkommen der UNFCCC vom 09.05.1992 wurde von 154 Staaten unterzeichnet; *Körner* in: *Körner/Vierhaus TEHG Einl. Rn. 3*; das Rahmenübereinkommen wurde durch die Entscheidung 94/69/EG vom 15.12.1993 von der Gemeinschaft ratifiziert und trat am 21.03.1994 in Kraft, BGBl. II 2002, S. 966.

¹¹ Die weitere Ausgestaltung der Mechanismen, insbesondere die Handelssysteme für die Emissionsberechtigungen, erfolgte erst in den (Kyoto) nachfolgenden Konferenzen. Auf der Klimakonferenz in Bonn konnte (COP 5 -25.10.- 05.11.1999) ein Durchbruch erzielt werden. Die Umweltminister von über 180 Staaten einigten sich dort in den strittigsten Fragen auf einen politischen Kompromiss; die kurz darauf folgende Klimakonferenz in Marrakesch im November 2001 (COP 7) hat dann ein Paket von Entscheidungen zu dem Bonner Beschluss verabschiedet, das den Verhandlungsprozess zur Ausgestaltung des Kyoto-Protokolls abschloss und alle Regeln zur Durchführung des Kyoto-Protokolls enthielt, u.a. zu den sogenannten Kyoto-Mechanismen, den Senken, der Erfüllungskontrolle und den Hilfen für Entwicklungsländer.

¹² Art. 17 Kyoto-Protokoll: „... Vertragsstaaten können sich an dem Handel mit Emissionsberechtigungen beteiligen“.

¹³ Vgl. Hohmuth, Emissionshandel und dt. Anlagenrecht, S. 31.

¹⁴ Klimakonferenz in Doha, Katar vom 26.11. - 07.12.2012 (COP18/CMP8).

Zur Implementierung des Handelssystems war es gemäß Art. 5 des Kyoto-Protokolls verpflichtend, ein Jahr vor der ersten Verpflichtungsperiode ein entsprechendes nationales Kontrollsystem einzurichten. Eine weitere Rahmenbedingung für den grenzüberschreitenden Handel ist die Option der Vertragsstaaten, ihre Reduktionsziele aufzusummieren und gemeinsam zu erfüllen (Burden Sharing; Art. 4 Kyoto-Protokoll). Zum einen lassen sich Emissionen nicht auf einen Nationalen Luftraum beschränken, zum anderen würde eine Begrenzung des Handels auf die Ländergrenzen der Verteilung der Industriesektoren nicht gerecht. Weitere Mechanismen vervollständigen das Emissionssystem – stehen aber neben dem eigentlichen Handelssystem.¹⁵

II. Emissionshandelsrichtlinie, Struktur und Regelungskompetenz

Die EG-Richtlinie 2003/97/EG¹⁶ (EH-RL) implementierte das Handelssystem mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der europäischen Gemeinschaft bereits vor dem Verpflichtungszeitraum nach dem Kyoto-Protokoll, und zwar bereits im Jahr 2005. Diese Richtlinie ist das Ergebnis des im Jahr 2000 mit dem Grünbuch zum Handel mit Treibhausgasemissionen¹⁷ angestoßenen Programms zur Klimaänderung. Ziel der Richtlinie ist ausweislich Art. 1 EH-RL, ein kosteneffizientes und wirtschaftlich effizientes System zur Verringerung von Treibhausgasemissionen zu schaffen.¹⁸ Grundlage hierfür ist das „Cap (Begrenzung) and Trade (Handel) Prinzip“.¹⁹ Der „Cap“ bezeichnet das zu erreichende Zielniveau bzw. die jährliche Obergrenze der maximal zulässigen Emissionen, wohingegen „Trade“ für die Handelbarkeit der Zertifikate steht.

Die Erwägungsgründe der EH-RL halten die angestrebten Minderungsziele prozentual fest. Festgelegt ist die Vereinbarung der gemeinsamen Reduktionsverpflichtung in Höhe von 8 % (für die EU-15)²⁰ unter das Niveau des Basisjahres 1990 sowie die langfristige Senkung der Emissionen um 70 % (bis 2050 um 60–80 %) unter das Niveau von 1990.²¹

Durch die festgelegte Obergrenze, die sukzessive reduziert wird und stets unterhalb der insgesamt prognostizierten Emissionswerte liegen soll, soll eine Knappheitssituation entstehen.

¹⁵ Siehe hierzu bspw.: Art. 10 und 11 Joint Implementation, Art. 12 Clean Development Mechanism; Linking-Directive“, EG-Richtlinie 2004/10/EG (EU Kommission 2004/101/EG vom 27.10.2004, ABl. EU L 338 vom 13.11.2004, S. 18) die den europäischen Emissionshandel mit den weiteren flexiblen Instrumenten zur zusätzlichen Emissionsreduktion des Kyoto-Protokolls verbindet.

¹⁶ ABl. EU L 275 vom 13.10.2003, S. 32; RL 2003/87/EG; Inkrafttreten am 25.10.2003 gemäß Art. 22. Geändert durch Richtlinie 2009/29/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.04.2009 zu Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Verbesserung und Ausweitung des Gemeinschaftssystems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, ABl. EU L 140 vom 05.06.2009, S. 63.

¹⁷ EU Kommission, Grünbuch zum Handel mit Treibhausgasemissionen in der Europäischen Union vom 08.03.2000, KOM (2000) 87 endg.

¹⁸ Anschaulich und vertiefend hierzu *Körner* in: *Körner/Vierhaus*, TEHG Einl. Rn. 12 f.

¹⁹ Konzept des Emissionsrechtshandels, vgl. *Körner* in: *Körner/Vierhaus* TEHG Einl. Rn. 7.

²⁰ Mitgliedstaaten der EU z. Z. des Abschlusses des Kyoto-Protokolls.

²¹ BMU vom 15.12.2008, Hintergrund: Aufteilung der EU-Klimaschutzziele 2020 („EU-Effort-sharing“).

Diese kann nur durch technische Minimierungsmaßnahmen oder den Zukauf von Emissionsrechten behoben werden. Dies ist die Grundlage des „Trade-Prinzips“. Es eröffnet ökonomische Chancen durch umweltpolitisch motivierte Anreize, die einen wesentlichen Beitrag zur Reduktion von Treibhausgasemissionen darstellen sollen. Minderungsmaßnahmen können beispielsweise günstiger sein als der Zukauf weiterer Emissionsrechte bei Zielverfehlung der zugeteilten Ausstoßmenge. Umgekehrt bietet eine Übererfüllung der auferlegten Reduktionsverpflichtung die Möglichkeit des Verkaufs nicht benötigter Emissionsrechte am Markt. Als Maßeinheit wird die Emission von einer Tonne Kohlendioxid (umgerechnet 0,27 Tonnen Kohlenstoff) oder eine vergleichbare Menge Treibhausgase mit demselben Treibhauspotenzial verwendet. So enthält die Tonne CO₂ einen Wert am Markt, der sich im Kern durch Angebot und Nachfrage bestimmt.

Ausgehend von dem Status quo (1990 – Erwägungsgrund 2. EH-RL) wurde so ein Mechanismus in Gang gesetzt, der auf europäischer Ebene den sukzessiven Rückgang von Emissionen sicherstellen soll. Wesentlich für den Aufbau eines Handelssystems ist die gemeinsame Verpflichtung zur Verringerung der Emissionen der Mitgliedstaaten, das „Burden Sharing“. Das Burden Sharing bezeichnet die Lastenverteilungsvereinbarung der 15 EU-Mitgliedstaaten von 1998, die Reduktionsverpflichtung aus dem Kyoto-Protokoll gemeinsam zu erfüllen, aber in unterschiedlich hohe Einzelziele der jeweiligen Staaten aufzuteilen.²² Schließlich ist die atmosphärische Verbreitung der Gase nicht auf nationale Hoheitsgrenzen zu beschränken, so dass die räumliche Verteilung der schädlichen Emissionsstoffe kein maßgebender Faktor sein kann. Dementsprechend dürfen die Voraussetzungen eines solchen umweltpolitischen Systems hieran nicht anknüpfen. Die Berechnung der Emissionsobergrenze erfolgt daher für die Emissionsgemeinschaft und nicht für jeden Einzelstaat,²³ so dass es nicht mehr darauf ankommt, in welchem Mitgliedstaat emittiert wird. Die Einbindung der Egalität des Emissionsortes als Bedingung des Systems ermöglicht so einen grenzüberschreitenden Handel.

Anhand der für die europäische Gemeinschaft insgesamt ermittelten Emissionsmenge können die jeweiligen maximalen Emissionen pro Mitgliedstaat ermittelt werden. Dies gilt seit 2005, wurde aber für die dritte Handelsperiode ab 2013 auf ein EU-Gesamtbudget umgestellt.²⁴

Die Funktionsweise des Systems der Richtlinie ist umgesetzt durch ein duales System von Genehmigungen (Art. 4 - 6 EH-RL) und Berechtigungen in Form von Zertifikaten (Art. 9 - 12

²² Rat der Europäischen Union vom 19.06.1998, Dok. 9702/98 über die Tagung des Fachrates "Umwelt" vom 16. - 17.06.1998, Anlage 1; siehe auch Entscheidung des Rates 2002/358/EG vom 25.04.2002, ABl. EU L 130, S. 1; Berichtigung ABl. EU L 176, S. 47.

²³ Weitere Konsequenz einer solchen Gemeinschaft ist ein Haftungsverbund gemäß Art. 4 Abs. 6 Kyoto-Protokoll.

²⁴ Beschluss der Kommission vom 22.10.2010 zur Anpassung der gemeinschaftsweiten Menge der im Rahmen des EU-Emissionshandelssystems für 2013 zu vergebenden Zertifikate und zur Aufhebung des Beschlusses 2010/384/EU, K(2010) 7180; (2010/634/EU), ABl. EU L 279 vom 23.10.2010, S. 34 f.

EH-RL). Kernelemente dessen sind die Zuteilung, Verwaltung und Überwachung der Zertifikate und die mit ihnen zu erfüllende Verpflichtung zur Abgabe entsprechend der ausgestoßenen Menge an Gasen. Zu Beginn dieses Prozesses stehen die jeweils in den Mitgliedstaaten separat auszuarbeitenden nationalen Allokationspläne (NAP), eine Art Übersicht, anhand derer die Verteilung der Emissionszertifikate vorgenommen wird.

Diese ermitteln das Emissionsbudget eines Staates insgesamt (1.), verteilen die danach vorhandenen Emissionsrechte auf emittierende Sektoren, die wiederum nach solchen am Handel teilnehmenden und davon ausgenommenen Sektoren (2.) unterteilt sind und führen so schließlich zu einer Menge an zuteilbaren Zertifikaten (3.). Zur Veranschaulichung dient nachfolgende Darstellung:



ABBILDUNG 2: DÜRR KOMPENDIUM EU-EMISSIONSHANDEL (2007)

Die Vergabe- oder Zuteilungszeiträume sind in Handelsperioden aufgeteilt (Art. 10 und 11 EH-RL). Die erste Handelsperiode umfasste die Jahre 2005–2007, die zweite die Jahre 2008–2012. Die gegenwärtige Zuteilungs- und Handelsperiode ab 2013–2020 war bereits bei Einführung des Systems im Wesentlichen vorgezeichnet.²⁵ Die vierte Handelsperiode wird den Zeitraum von 2021 - 2030 umfassen und soll weitere Novellierungen des Emissionshandelsystems beinhalten, insbesondere eine jährliche Drosselung der Zertifikatmenge um 2,2 %.²⁶

Die erste Handelsperiode ist von den nachfolgenden abzugrenzen, weil es sich um eine Testphase auf EU-Ebene handelte, für die einige Sonderregelungen galten. Die vorgezogene Einführung des Systems sollte zum einen Erfahrungswerte für den Verpflichtungszeitraum des Kyoto-Protokolls (ab 2008) sammeln, zum anderen sollte die Akzeptanz des Emissionshandels in der Wirtschaft erhöht werden.

Innerhalb der Handelsperioden sind von den Anlagenbetreibern jährlich die Anzahl an Berechtigungen in Höhe des Jahresgesamtausstoßes an Emissionen an das Landesregister abzugeben (Art. 12 Abs. 3 EU-RL). Diese ist nach einem festgelegten Verfahren zu ermitteln.

²⁵ Bspw. DEHSt: Zuteilung 2013–2020, Leitfaden: Teil I (Stand: 12.08.2011), § 7 Abs. 2 Nr. 4 TEHG.

²⁶ EU Kommission vom 15.0./2015, COM (2015) 337 -Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Verbesserung der Kosteneffizienz von Emissionsminderungsmaßnahmen und zur Förderung von Investitionen in CO₂- effiziente Technologien.

Die Zuteilung erfolgte zunächst vollständig kostenlos und enthielt in den Folgejahren einen zunehmenden Anteil kostenpflichtiger Versteigerungen.

Die an Unternehmen ausgegebenen Zertifikate unterliegen spezifischer Überwachung. Die Überwachung der ausgestoßenen Emissionen wird in der „Monitoring-Guideline“²⁷ der Europäischen Kommission spezifiziert. Sie enthält Vorgaben für die einzelnen Anlagenbetreiber, unterteilt nach den Quellen und den Mengen auszustoßender CO₂-Emissionen.

1. Zuteilungsverfahren

Das Zuteilungsverfahren durchlief und durchläuft verschiedene Entwicklungsetappen. Mit der Änderung der Richtlinie 2003/87/EG²⁸ und dem Beschluss 2011/278/EU²⁹ wurde eine Basis für ein gemeinschaftliches Zuteilungsverfahren geschaffen. Final sollte, maßgeblich folgend aus Erwägungsgrund 15 (Richtlinie 2009/29/EG), die Versteigerung als einfachstes und wirtschaftlich leistungsfähigstes System das Grundprinzip der Zuteilung sein.

Zum Zeitpunkt der Einführung des Zertifikatehandels wurden die Zertifikate zu 95 % bzw. zu 90 % kostenlos zugeteilt (Art. 10 EH-RL). Trotz dieser kostenlosen Zuteilung unterlagen diese Zertifikate in Bezug auf ihre Handelbarkeit keiner Beschränkung. Vielmehr war es prinzipiell die ökonomische Entscheidung des Unternehmens, entsprechend einer Unter- oder Überkapazität die Zertifikate am Markt zuzukaufen oder zu veräußern. Die kostenlose Zuteilung der Zertifikate hatte dabei einen doppelten Zweck. Zum einen versprach die kostenlose Zuteilung eine größere Akzeptanz des Systems im Rahmen der Markteinführung. Zum anderen stellt diese Form der Zuteilung auch das Pendant der Verhältnismäßigkeit dar, wodurch diese Marktregulation die Einschränkung der Nutzung bestehender Anlagen rechtfertigt.^{30,31}

Seit 2013 werden alle Zertifikate versteigert, sofern nicht bestimmte Ausnahmen greifen (Art. 10 a-c EH-RL). Zu diesem Zweck sind zunehmend die Versteigerungsmengen erhöht worden,

²⁷ EU Kommission 2007/598/EG vom 18.07.2007, ABl. EU L 299 vom 31.08.2007, S.1, K (2007) 3416); geändert durch RL 2009/73/EG vom 17.12.2008, ABl. EU L 24 vom 28.01.2009, S.18, K (2008) 8040).

²⁸ Geändert durch Richtlinie 2009/29/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.04.2009 zu Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Verbesserung und Ausweitung des Gemeinschaftssystems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, ABl. EU L 140 vom 05.06.2009, S. 63.

²⁹ Beschluss der Kommission vom 27.04.2011 zur Festlegung EU-weiter Übergangsvorschriften zur Harmonisierung der kostenlosen Zuteilung von Emissionszertifikaten gemäß Art. 10 a der Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl. EU L. 130 vom 17.05.2011, S. 1.

³⁰ Vgl. BVerwG, Urteil vom 30.06.2005, 7 C 26/04, NVwZ 2005, S. 1178 (1181); bestätigt durch BVerfG, Urteil vom 14.05.2007, 1 BvR 2036/05, WM 2007, S. 1483.

³¹ Aus Art. 10 a Abs. 1 EH-RL folgt die letztmalig kostenlose Zuteilung bis 2027. Hier könnte sich die zuvor gestellte Frage der Verhältnismäßigkeit der Zuteilung in Bezug auf Art. 12 und 14 GG erneut stellen.

um schließlich vollständig auf eine Zuteilung durch Versteigerungen überzugehen; hierzu ist die Auktionierungsverordnung erlassen worden.³²

2. Zuteilungen von Emissionsberechtigungen

Die Zuteilung von Emissionsberechtigungen, bzw. Zertifikaten³³ ist an die im Vorwege zu beantragende Genehmigung geknüpft. Dies ist die Ausprägung der Kompromisslösung zwischen Ordnungssystem und freiem Markthandel, der die Funktionsweise des Handelssystems, ein zweigeteiltes Konzept von Genehmigungen und Berechtigungen, widerspiegelt.

Genehmigungen werden einmalig den emittierenden und genehmigungsbedürftigen Anlagen erteilt. Genehmigungsbedürftig waren in der ersten Phase (2005–2007) Großfeuerungsanlagen ab einer bestimmten Größe ($>20\text{MW}_{\text{th}}$) aus der Industrie und dem Bereich der Energieerzeugung (Art. 4 i.V.m. Anhang I Nr.2 EH-RL).³⁴ In der zweiten Phase (2008–2012) unterfielen alle großen Feuerungsanlagen ($>20\text{MW}_{\text{th}}$) sowie die größeren Anlagen der energieintensiven Industrie, wie Stahlwerke, Raffinerien und Zementwerke dem Genehmigungserfordernis. Der Flugverkehr ist seit 2012 in den Emissionshandel einbezogen und weitere stark emittierende Wirtschaftsbereiche (bspw. Schifffahrt und Landwirtschaft) stehen im Fokus und könnten aufgenommen werden.³⁵

Als Berechtigungen werden hingegen die durch die Zertifikate verkörperten Verschmutzungsrechte bzw. die Rechte zum Ausstoß der jeweiligen Emissionen bezeichnet. Ein Zertifikat entspricht dabei der Berechtigung, eine Tonne CO_2 -Äquivalent in einem bestimmten Zeitraum auszustoßen (Art. 3 Buchst. a) EH-RL). Dieser Zeitraum ist nicht etwa die jeweilige Handelsperiode, sondern das Kalenderjahr. Dies folgt aus der Abgabeverpflichtung des Art. 12 Abs. 3 EH-RL über die Abgabe einer Anzahl an Zertifikaten, die den geprüften Gesamtemissionen des vorangegangenen Kalenderjahres entspricht. Korrespondierend hierzu erfolgt auch die Ausgabe der Zertifikate anteilig auf die für die Periode ermittelte Gesamtmenge, jährlich zum 28.2. (Art. 11 Abs. 4 EH-RL).

Zur Abgrenzung der jeweiligen Ursprünge sind die Zertifikate in unterschiedliche Typen eingeteilt. Insgesamt gibt es sieben bzw. acht verschiedene Typen von Emissionszertifikaten,³⁶

³² Verordnung (EU) Nr. 1031/2010 der Kommission vom 12.11.2010 über den zeitlichen und administrativen Ablauf sowie Aspekte der Versteigerung von Treibhausgasemissionszertifikaten gemäß RL 2003/87/EG, ABl. EU L 302 vom 18.11.2010, S. 1 f.

³³ Zertifikate ist die Bezeichnung der EH-RL, Berechtigungen die bedeutungsgleiche Bezeichnung des TEHG.

³⁴ Dadurch beschränkt sich der Handel von den in Anhang II aufgeführten Emissionen zunächst auf Kohlendioxid (CO_2). Hieraus folgt auch die verkürzte Bezeichnung der Emissionszertifikate als „ CO_2 -Zertifikate“, BMU/DEHSt, NAP I 2005–2007, vom 31.03.2004, S. 5.

³⁵ BMU, Kurzinfo Emissionshandel (Stand: 01.07.2010).

³⁶ UBA-DEHSt, Deutsches Emissionshandelsregister-Nutzerhandbuch, S. 7, 14/15 (Stand: Februar 2012); UBA-DEHSt, Emissionszertifikate - Aktualisierte Fassung mit den neuen EU-Berechtigungen ab 2012, Übersicht S. 4, Details ab S. 9 (Stand: 28.09.2012).

die sich nach ihrem Ursprung, ihrer Handelbarkeit und der Art des zu führenden Kontos unterscheiden.³⁷

3. Vorgaben für den Emissionshandel

Die eigentliche Handelsinfrastruktur wurde nicht durch die EH-RL festgelegt. Die Entscheidung über die Handelswege sollte der Markt treffen, mithin die teilnahmeverpflichteten oder freiwillig teilnehmenden Unternehmen. Die Voraussetzungen ergeben sich aus Art. 12 EH-RL, dessen Regelungskonzeption sowohl Vorgaben für die Zuteilung als auch Vorgaben für den Emissionshandel beinhaltet. Art. 12 EH-RL enthält die Vorgabe, dass die Mitgliedstaaten die Handelbarkeit der Zertifikate sicherzustellen haben. Zugleich ermöglicht Art. 12 Abs. 1 Buchst. a) EH-RL den Handel im eigentlichen Sinne, indem natürlichen und juristischen Personen innerhalb der Gemeinschaft die Übertragung der Zertifikate ermöglicht wird. Ferner erweitert Art. 25 EH-RL diese Handelbarkeit auf Personen in Drittländern, in denen die Emissionszertifikate gegenseitig anerkannt werden.³⁸

Inhaber von Zertifikaten kann grundsätzlich jede Person sein (Art. 19 Abs. 2 EH-RL); umfasst werden sowohl natürliche als auch juristische Personen. Die Zertifikate sind gemäß Art. 13 EH-RL nur innerhalb der in Art. 11/13 EH-RL festgelegten Handelsperioden (2005–2007, 2008–2012; 2013–2020; 2021–2030) gültig. Diese begrenzte Gültigkeit beinhaltet auch die Möglichkeit der automatischen Löschung durch die jeweils zuständige Behörde nach Ablauf von vier Monaten nach Ende der jeweiligen Handelsperiode (Art. 13 Abs. 2, Abs. 3 EH-RL). Vorrangig der Löschung ist die Ab- bzw. Rückgabeverpflichtung verbrauchter Zertifikate zum 30.04. jeden Jahres, die zugleich die Grundlage für die nächste Handelsperiode schafft.

Für die Vergabe und Rückgabe, nebst der dazugehörigen Prüfung, ist die zuständige Behörde (Art. 18 EH-RL) verantwortlich. Diese zuständige Behörde ist eine jeweils von den Mitgliedstaaten einzurichtende Verwaltungseinrichtung.

Die genaue Erfassung von Vergabe, Besitz, Übertragung und Löschung von Zertifikaten gewährleistet das nach Art. 19 EH-RL einzurichtende Register. Ein solches Verwaltungssystem hat sich an gewisse Vorgaben des Art. 19 Abs. 3 EH-RL zu halten, die im Einzelnen durch die EU-Register-Verordnung bestimmt werden,³⁹ um insbesondere den Daten- und Informationsaustausch sicherzustellen. In der Praxis handelt es sich um eine standardisierte elektronische Datenbank (zunächst Landesregister, nunmehr Unionsregister), innerhalb derer die Vergabe, die Übertragung, der Erwerb, die Rückgabe, die Löschung und der Ersatz von Zertifikaten

³⁷ Vgl. zu weiteren Einzelheiten: Ruppert, TU Darmstadt, Handelsplätze für Emissionszertifikate.

³⁸ Vgl. *Körner/v. Schweinitz* in: *Körner/ Vierhaus* § 16 Rn. 8 ff. TEHG; v. Detten, Diss. 2010, S. 69.

³⁹ EG-RegisterVO urspr. VO (EG) Nr. 2216/2004 vom 21.12.2004, zuletzt geändert VO (EU) Nr. 820/2010 vom 07.10.2010, über ein standardisiertes und sicheres Registersystem.

durch die Unternehmen erfasst werden. Eine Bindung zwischen der Unternehmensansässigkeit oder dem Wohnort zu dem jeweiligen nationalen Register besteht nicht. So kann ein Deutscher auch im dänischen Register ein Konto unterhalten.

Die weitere Ausgestaltung der Register erfolgte zunächst in den jeweiligen Mitgliedstaaten, damit also dezentral. In nahezu jedem Mitgliedstaat wurde eine Einrichtung geschaffen, die die Durchführung des Emissionshandels abwickelt. In Deutschland fiel diese Aufgabe dem Umweltbundesamt zu, welches hierzu die Deutsche Emissionshandelsstelle (DEHSt) einrichtete. Seit Juni 2012⁴⁰ hat ein einheitliches Register der EU, das Unionsregister, die diversen nationalen Register abgelöst. Dadurch hat sich die Registerarchitektur wesentlich zugunsten einer Zentralisierung verändert.⁴¹ Die Mitgliedstaaten behalten die Verwaltungszuständigkeit an den ihnen zugewiesenen Konten innerhalb des Unionsregisters.

4. Überwachung des Emissionshandels

Die Übertragungsvorgänge unterliegen der Transaktionsprüfung. Erst nach Abstimmung und Überprüfung auf etwaige Unregelmäßigkeiten bspw. Verifizierung der Konten, Status der Zertifikate (nicht verbraucht oder erloschen) durch das bzw. vormals die Register kann bzw. konnte eine Transaktion vorgenommen werden.⁴² Hierzu benötigen die Register ein standardisiertes Datenformat und eine Vorgabe für den Datenaustausch, welche in der Datenaustausch-Verordnung niedergelegt ist.⁴³

Zunächst existierten parallel zueinander zwei übergeordnete Transaktionsprüfungsinstanzen, das „Community Independent Transaction Log“ (CITL) und das „Independent Transaction Log“ (ITL). Beide waren miteinander verknüpft und aufeinander abgestimmt. Das CITL wurde von der EU Anfang 2005 als europäisches Zentralregister für Emissionszertifikate eingerichtet, parallel zur ersten Handelsperiode 2005–2007. Zu Beginn des Verpflichtungszeitraumes nach dem Kyoto-Protokoll (ab 2008) wurde das zentrale Register nach dem Kyoto-Protokoll (ITL) in Betrieb genommen. Die jeweiligen nationalen Registerkonten wurden in diese Transaktionsprüfungsstellen eingebunden.

An die Stelle der nationalen Emissionshandelsregister trat im Juni 2012 das einheitliche Unionsregister (EU-Transaktions-Logbuch – EUTL). Das Unionsregister beinhaltet für jeden Mitgliedstaat einen eigenen Bereich, in dem die jeweiligen Konten verwaltet werden.⁴⁴ Das Register vereint die Länderkonten und vergibt anstelle der früheren Länderkennungen (bspw. DE- für Deutschland oder FR- für Frankreich) europaeinheitliche EU-Kennungen. Die von den Emissionshandelsregistern verwalteten Emissionshandelskonten enthalten Angaben über

⁴⁰ UBA-DEHSt, Mailing 32 vom 22.10.2012 – nationale Register wird abgeschaltet; siehe auch EU Kommission, EC-Newsroom vom 20.06.2012.

⁴¹ UBA-DEHSt, Unionsregister, Aufbau-Registerarchitektur (Stand: 29.11.2012).

⁴² UNFCCC: Registerübersicht nach UNFCCC (Stand: März 2012).

⁴³ UNFCCC: Data exchange standard under Kyoto-protocol, 16.12.2010.

⁴⁴ UBA-DEHSt, Unionsregister: Aufbau-Registerarchitektur.

den Kontostand, die Konto-Kontrolle, Emissionsmengen pro Jahr, Sanktionen etc., die von der Kommission als standardisiertes System vorgegeben sind (Art. 19 Abs. 3 EH-RL). Die genauen Eigenschaften der nationalen Register sind in der EU-Register-Verordnung (Register-VO)⁴⁵ festgelegt. Die Rahmenvorgaben hierzu hat die Klimarahmenkonvention im UNFCCC-Dokument „Data Exchange for Registry Systems under the Kyoto Protocol“ (DES) festgelegt. Damit entfiel die Notwendigkeit der Zusammenführung der Daten der jeweiligen Landesregister und eine zeitgenaue und mengenakkurate Überwachung abzugebender Zertifikate, entsprechend der festgestellten Abgabeverpflichtung, basierend auf dem ermittelten Emissionsausstoß, ist besser gewährleistet. Dies gilt somit auch für die Einhaltung der Minderungsziele. Zugleich sollte ein störungsfreier Markt handel gewährleistet werden, auf dem sich insbesondere ein unverzerrter Marktpreis bilden kann. Da die Verwaltungszuständigkeiten (insbesondere Abgabe und Übertragungsvorgänge) über die Inhaber der jeweiligen Konten weiterhin bei den nationalen Verwaltungseinheiten bleibt, ist eine Vereinfachung der Kontrollen nur bedingt erreicht worden.

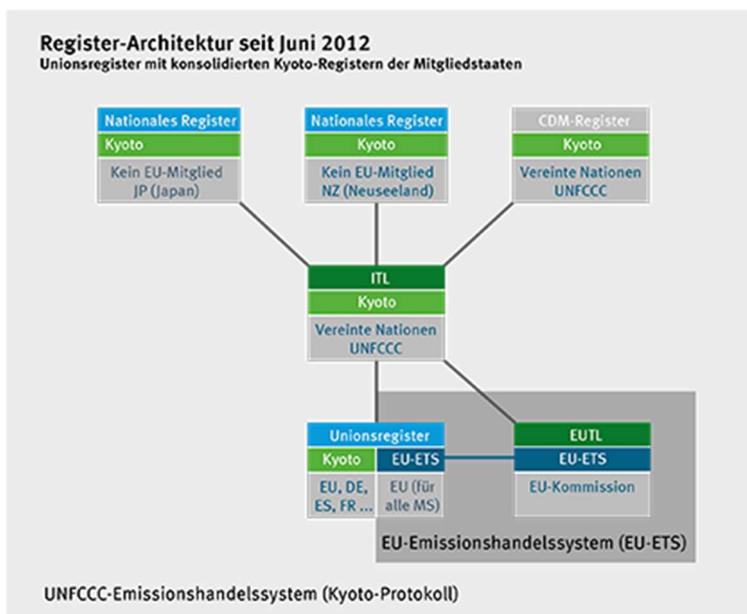


ABBILDUNG 3: DEHST: UNIONSREGISTER (STAND: DEZEMBER 2012)

III. Handel mit Treibhausgasemissionen in Deutschland

Das TEHG ist die rechtliche und organisatorische Umsetzung der, durch das Kyoto-Protokoll und die EH-RL geschaffenen Anforderungen an ein System zur Reduktion des weltweiten Ausstoßes von Treibhausgasen und für einen gemeinschaftlichen Emissionshandel (§ 1 TEHG). Die nach dem TEHG handel- und übertragbaren Emissionsreduktionseinheiten und zertifizierte Emissionsreduktionen werden allgemein als „Treibhauszertifikate“ oder „CO₂-Zertifikate“ bezeichnet.

⁴⁵ EU-Register-Verordnung EG-Nr. 920/2010 vom 07.10.2010, ABl. EU L 270 vom 14.10.2010, S. 11; ersetzt Verordnung (EG) Nr. 994/2008 der Kommission vom 08. 10. 2008, ABl. EU L 271 vom 11.10.2008 , S. 3.

Das Handelssystem basiert auf einer festgelegten Gesamtzahl von Emissionsberechtigungen, die den Reduktionszielen entsprechen und damit eine Knappheitssituation erzeugen sollen.

1. Rechtsgrundlagen des Treibhausgasemissionshandels

Die Grundlage des Handels mit Emissionszertifikaten wird in Deutschland von den nachfolgenden Gesetzen und Verordnungen bestimmt:

- Nationaler Allokationsplan (NAP) für die jeweilige Handelsperiode
- Zuteilungsgesetz (ZuG 2005, 2007, 2012)
- Zuteilungsverordnung (ZuV)
- Projekt-Mechanismen-Gesetz (ProjMechG)
- Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG)
- Datenerhebungsverordnung (DEV)
- Emissionshandels-Versteigerungsverordnung (EHVV)

Das TEHG ist in seiner ursprünglichen Form am 15.07.2004⁴⁶ in Kraft getreten. Es dient der nationalen Umsetzung der EU-Richtlinie über das europäische Handelssystem mit Treibhausgas-Emissionsberechtigungen. In der Fassung vom 21.07.2011⁴⁷ wurde das TEHG neu strukturiert und um einige Neuregelungen erweitert; die nunmehr gültige Fassung datiert vom 18.06.2016.⁴⁸ Wesentlicher Regelungsgehalt des TEHG ist die Festlegung seines Anwendungsbereichs und der wesentlichen Pflichten der Anlagenbetreiber, ihre CO₂-Emissionen zu überwachen, über deren Umfang Bericht zu erstatten und jährlich die dem Ausstoß entsprechende Menge an Berechtigungen abzugeben. Hervorzuheben sind hierbei die Regelungen über die Emissionsgenehmigungen, die Emissionsberechtigungen, die Zuteilungsansprüche und das Zuteilungsverfahren sowie Abgabeverpflichtungen nebst Sanktionen und Konsequenzen bei Verstößen hiergegen. Diese Regelungen beziehen sich auf das Verhältnis zwischen den zur Teilnahme am Emissionshandel verpflichteten Anlagenbetreibern und dem Staat.

Maßgebend ist die Unterscheidung zwischen der Emissionsgenehmigung nach § 4 TEHG und der Emissionsberechtigung nach § 3 Nr. 3 TEHG. Die Emissionsgenehmigung ist Voraussetzung für einen legalen Anlagenbetrieb. Handelbar sind nur die Emissionsberechtigungen; dies wird durch § 7 Abs. 3 S. 1 TEHG bestimmt, indem dort festgelegt ist, dass Berechtigungen übertragbar sind.

Die Handelbarkeit stellt dabei eine Besonderheit der Emissionszertifikate im Vergleich zu typisch öffentlich-rechtlich ausgestalteten Rechten⁴⁹ dar. Das System aus Zuteilung und Abgabe

⁴⁶ TEHG vom 08.07.2004, BGBl. I 2004, S. 1578 f.

⁴⁷ BGBl. I 2011, vom 27.07.2011, S. 1475 f.; Neuregelungen bspw. Datenerhebung und Anpassung auf Luftfahrzeugbetreiber.

⁴⁸ Artikel 4 Abs. 27 vom 18.06.2016, BGBl. I S. 1666; vorherige Änderung durch Art. 114 Verordnung vom 31.8.2015; BGBl. I 2015, S. 1474.

⁴⁹ Bspw. § 8 WHG (Erlaubnis, Bewilligung zur Gewässernutzung); § 4 BImSchG (Immissionsschutz).

der Zertifikate, welches § 9 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 TEHG festlegen, ist Grundlage für den Handel zwischen Marktteilnehmern, da ohne diese Zuteilung keine handelbaren Zertifikate vorhanden wären.⁵⁰

Konkretere Bestimmungen über den Handel mit Emissionsberechtigungen lassen sich jedoch weder aus den Vorgaben der EH-RL noch aus dem TEHG entnehmen. Lediglich die Eckpunkte für emissionshandelsrechtliche Regelungen sind in § 7 TEHG vorgezeichnet. Zunächst ergibt sich aus der jahresweisen Abgabeverpflichtung des § 7 Abs. 1 TEHG der Grundstein für eine Marktaktivität. Durch die Verpflichtung zur Abgabe verbrauchter Zertifikate kann eine Nachfrage entstehen, der bei Überallokation ein Angebot an Berechtigungen gegenübersteht. Hierfür bestimmt zunächst § 7 Abs. 3 S. 1 TEHG die generelle Handelbarkeit der Zertifikate, indem die grundsätzliche Übertragbarkeit bestimmt wird. Die Art und Weise der Übertragbarkeit bestimmt § 7 Abs. 3 S. 2 TEHG durch Einigung und Eintragung auf dem Konto des Erwerbers. Diese Übertragungsform wird durch den Gutgläubensschutz des § 7 Abs. 4 TEHG vervollständigt. Dessen gesetzliche Fiktion schützt sowohl den Glauben, dass der Inhalt des Registers richtig ist, als auch den Glauben an die Verfügungsbefugnis des Inhabers.

Eine wichtige handelsspezifische Abgrenzung enthält § 7 Abs. 5 TEHG. Sie bestimmt, dass Emissionsberechtigungen keine Finanzinstrumente i.S.d. § 11 Abs. 2 KWG oder § 2 Abs. 2 b) WpHG sind. Der CO₂-Zertifikatehandel unterfällt danach nicht den finanzrechtlichen Genehmigungs- und Aufsichtsverfahren und ist aufsichtsfrei.⁵¹

Etwas anderes gilt für Derivate,⁵² bei denen keine unmittelbare Übertragung eines Zertifikates stattfindet. Es handelt sich um Finanzinstrumente unterschiedlichster Art, bei denen der Zeitpunkt des Kaufes und der Lieferung auseinanderfallen und eine gesonderte Preisvereinbarung hinzutritt.⁵³ Solche Termingeschäfte sind gemäß § 1 Abs. 11 S.1 KWG als Finanzinstrumente einzuordnen. Sie sind für die nachfolgende Darstellung aufgrund ihrer Befreiung von der Umsatzbesteuerung gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG nicht von Bedeutung.

2. Rahmenbedingungen des Treibhausgasemissionshandels

Die Vorschriften des TEHG bestimmen primär die Rechtsbeziehungen zwischen Anlagenbetreiber und dem Staat bzw. der an seiner Stelle zuständigen Behörde. Die gesetzlichen Verpflichtungen der Anlagenbetreiber, die in den von Art. 2 Abs. 1 EH-RL bzw. § 2 TEHG definierten Anwendungsbereich des Gesetzes fallen, beziehen sich gerade nicht auf die Teilnahme am Handel.

⁵⁰ Frenz, TEHG § 6 Rn. 16.

⁵¹ BT-Drucks. 15/2328, S. 14; hinzu tritt die Vermeidung von Mehrkosten durch die Finanzaufsicht.

⁵² Als Derivate i. S.d. § 1 Abs. 11 Satz 4 des KWG gelten Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von dem Börsen- oder Marktpreis von Berechtigungen i. S.d. § 3 Abs. 4 TEHG abhängt. Siehe vertiefend hierzu BMF Schreiben vom 02.02.2005, IV A 5 - S 7100 - 16/05, S. 2 Rn. 9.

⁵³ § 2 Abs. 2 Nr. 2 (i.V.m. Nr. 1) WpHG.

Die gesetzlich gebundenen Anlagenbetreiber bilden jedoch die entscheidende Schnittstelle zwischen staatlicher Zuteilung und einem davon unabhängigen Markthandel. Durch sie kann der Großteil der Zertifikate auf den Markt gelangen. Ein weiterer Marktzugang ist die ergänzende Versteigerung von Zertifikaten durch die jeweiligen staatlichen Stellen, deren Anteil im Jahr 2005 ca. 5-10 % betrug (Art. 10 EH-RL).

Hierauf basiert die Unterscheidung zwischen dem Primärmarkt und dem Sekundärmarkt.⁵⁴ Der Primärmarkt umfasst die originäre staatliche Zuteilung sowie die zusätzliche Ausgabe von Zertifikaten durch Versteigerungen. Der Sekundärmarkt hingegen umfasst den Handel mit den an die Industrie- oder Handelsunternehmen zugeteilten Zertifikaten.

a) Emissionsberechtigungen als Gegenstand des Handels

Die Emissionsberechtigungen stehen als Handelsware im Zentrum des Emissionshandels.⁵⁵ Die Begriffsdefinition des § 3 Nr. 3 TEHG umschreibt die Berechtigung als „Befugnis zur Emission einer Tonne Kohlendioxidäquivalent“. Zum Gegenstand des eigentlichen Handels wird die Berechtigung durch die von § 7 Abs. 3 S. 1 TEHG festgelegte Übertragbarkeit. Die Art und Weise der Übertragbarkeit legt § 7 Abs. 3 S. 2 TEHG fest und bestimmt „Einigung und Eintragung“ als maßgebend. Die Berechtigungen sind zudem verknüpft mit der Emissionsgenehmigung im Sinne des § 4 TEHG, die ihrerseits Grundlage des legalen Anlagenbetriebs ist. Die Berechtigungen werden jedoch weder „in natura“ ausgegeben, noch stehen sie in verbriefter Form zur Verfügung. Vielmehr existieren die Emissionsberechtigungen in Form von elektronischen Buchpositionen,⁵⁶ vergleichbar der Kontoführung beim Online-Banking.⁵⁷

Dementsprechend erfolgt auch der Eigentumswechsel elektronisch und zwar durch Anweisung des Inhabers, eine Übertragung auf das Konto des Erwerbers (§ 7 Abs. 3 S. 2 TEHG) vorzunehmen. Die tatsächliche Eintragung auf dem Konto des Erwerbers hängt von der Zustimmung bzw. dem unterbliebenen Widerspruch der Registerverwaltungen (DEHSt und EUTL/ITL) gegen den Übertragungsvorgang ab.

Die Rechtsnatur der Emissionsberechtigungen ist seit der Einführung des Emissionshandels umstritten. Es werden hierzu drei Kernansichten vertreten: die Einordnung als rein öffentlich-

⁵⁴ UBA-DEHSt, Glossar-S-Sekundärmarkt (Secondary Market)/ P-Primärmarkt (Primary Market), (Stand: Juli 2012).

⁵⁵ Vgl. Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Hdb. d. Emissionshandelsrechts Kap. 8.1., S. 147.

⁵⁶ Vgl. hierzu § 17 TEHG i.V.m. Art. 17 Abs. 3 EH-RL, i.V.m. EU Reg-VO.

⁵⁷ Zum Vergleich des Online-Bankings: Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Hdb. d. Emissionshandelsrechts Kap. 8.3., S. 151, vgl. auch Dutch Emission Authority, NEA-Report vom 30.09.2010, S. 5.

rechtlicher Natur, als rein zivilrechtlicher oder als hybrider, also gemischt öffentlich-zivilrechtlicher Natur.⁵⁸ Die Umsatzsteuerbarkeit des Handels beeinflusst dieser Streit im Ergebnis jedoch nicht.

Im Kern geht es bei diesem Streit um die Frage, durch welche ihrer Zweckbestimmung die Zertifikate charakterisiert werden. Diese Zuordnung kann mE nicht eindeutig getroffen werden, da die Berechtigungen eine Doppelfunktion haben. Sie sind einerseits mit der staatlichen Genehmigung verknüpft, andererseits für Handel auf dem freien Markt bestimmt. Dementsprechend ist die Rechtsbeziehung zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Staat von der Rechtsbeziehung zwischen Teilnehmern am Emissionshandel zu unterscheiden. Erstere ist zweifelsohne öffentlich-rechtlich ausgestaltet, zweite, mithin die als Sekundärhandel bezeichnete Ebene zwischen den Händlern, kann nicht ohne weiteres als rein zivilrechtlicher Natur qualifiziert werden.

Das TEHG enthält sich bei der Frage der Rechtsnatur der Zertifikate, mit Ausnahme der Negativabgrenzung in § 7 Abs. 5 TEHG, dass Emissionsberechtigungen nicht als Finanzinstrumente im Sinne des § 1 Abs. 11 KWG oder des § 2 Abs. 2b) WpHG einzuordnen sind.

In der Literatur wird daher auf den Kern des Regelungsgegenstandes der Zertifikate abgestellt, um deren Rechtsnatur zu bestimmen.

Für die Einordnung als öffentlich-rechtlicher Rechtsnatur spricht der überwiegende Regelungsgegenstand des TEHG, insbesondere die Ausgestaltung der Zuteilung und Abgabepflichtung der CO₂-Zertifikate (Zusammenspiel § 1 ff. ZuG 2012 und §§ 8, 9ff. TEHG).⁵⁹ Daneben wird aus dem Wortlaut des § 3 Nr. 3 TEHG abgeleitet, dass die Zertifikate die öffentlich-rechtliche Berechtigung beinhalten, Schadstoffe zu emittieren, und damit ein zeitlich begrenztes Recht zur Freisetzung von Treibhausgasen, welche nur gegenüber dem Staat besteht.⁶⁰ Zudem wird vertreten, die Zertifikate beinhalten ein Forderungsrecht, gemeint ist der Anspruch ihres Inhabers gegen die Staatengemeinschaft auf Duldung von CO₂-Emissionen.⁶¹ Hierzu hat das BVerfG⁶² wiederholt geurteilt, dass die „Luft“ keiner öffentlich-rechtlichen

⁵⁸ Öffentlich-rechtlich: Frenz, TEHG § 16; Wagner, ZBB 2003, 409 (412); Schweer/v. Hammerstein, TEHG § 6 Rn. 7 f.; Landmann/Rohmer, UmweltR Bd. 4, Abschn. 5.1. § 3 TEHG Rn. 3; Zivilrechtlich: *Marburger* in: Heldrich Festschrift für Canaris, S. 1425 (1426); Burgi, NVwZ 2004, S. 1162 (1168); Rebentisch, NVwZ 2006, S. 747 (748); Ehrlicke/Köhn, WM 2004, S. 1903 (1906); Hybrider Natur: Wagner, ZBB 2003, 409 (412); Ates, Diss. 2011, S. 101.

⁵⁹ Vgl. Frenz, TEHG § 6 Rn. 16; *Vierhaus* in: Körner/Vierhaus TEHG § 3 Rd. 10 f.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher Hdb. d. Emissionshandelsrechts, Kap. 8.2.1., S. 148 f; *Weinrich* in: Landmann/v. Rohmer UmweltR 5.1. TEHG § 6 Rn. 2.

⁶⁰ Schweer/v. Hammerstein, TEHG § 3 Rn. 6, § 6 Rn. 7; Kobes, NVwZ 2004, S. 1153 (1155), a.A. Burgi, NJW 2003, S. 2486 (2490), Rebentisch, NVwZ 2006, S. 747 (752).

⁶¹ Wallat, et 2003, S. 180 (182); Wagner, ZBB 2003, S. 409 (422); Sommer, WM 2006, S. 2029 (2030).

⁶² BVerfG, Urteil vom 14.05.2007, 1 BvR 2036/05, WM 2007, S. 1483 (1488); BVerfG, Urteil vom 26.05.1998, 1 BvR 180/88, NJW 1998, S. 3264 (Abs. 17).

Benutzungsordnung untersteht und dem Einzelnen daher auch nicht nach Art eines Ausschließlichkeitsrechts privatnützig zugeordnet werden kann. Das TEHG schränke nicht die Freiheit zur Nutzung des Allgemeingutes „Luft“ ein, sondern begrenze die Nutzung bestimmter Anlagen in Form einer Präventivkontrolle.

Dementsprechend umfasst der öffentlich-rechtliche Kern der Zertifikate ihre Eigenschaft als Instrument zur Abwehr von Sanktionen im Rahmen des TEHG,⁶³ insbesondere der nach § 7 Abs. 1 S. 1 TEHG bestehenden Verpflichtung verbrauchte Zertifikate nach Jahresablauf an das zuständige Register abzugeben.⁶⁴ Dieser Kern bleibt auch im Handel zwischen Marktteilnehmern stets erhalten, ist jedoch nur für die verantwortlichen Anlagenbetreiber, die eine Abgabepflicht aufgrund verursachter Emissionen trifft, nutzbar.

In Abgrenzung hierzu steht eine Einordnung als zivilrechtlich-dingliches Recht,⁶⁵ nach der die Zertifikate als eigenständiges Recht zu betrachten sind. Schließlich sehe das Handelssystem vor, dass die Berechtigungen unabhängig von ihrer Ausnutzung bestehen⁶⁶ und gerade von jedem Kontoinhaber (und nicht nur von abgabeverpflichteten Anlagenbetreibern) erworben werden können. Ein Zertifikat würde danach ein zivilrechtliches, elektronisch verbrieftes Vermögensrecht eigener Art darstellen.⁶⁷

Als Kernargument für diese Einordnung werden die Ausgestaltung der Emissionsberechtigungen als Handelsgut sowie die Ausgestaltung der Übertragungsvorgänge angeführt.⁶⁸ Ein Zertifikat kann grundsätzlich unabhängig von der Person des Inhabers, durch Einigung und Anweisung zur Übertragung frei übertragen werden. Diese Übertragungsform ist den Vorgaben der §§ 873, 925 BGB stark angenähert. Auch der in § 7 Abs. 4 TEHG vorzufindende Schutz des Guten Glaubens an die Registereintragungen gleicht stark den Regelungen des § 892 BGB im Grundstücksrecht oder aber dem § 15 Abs. 3 HGB.

Die letzte Ansicht, die Emissionsberechtigungen seien hybrider Natur, hält eine eindeutige Zuordnung zum Öffentlichen- oder Zivilrecht nicht für möglich.⁶⁹ Diese Einordnung wird mE der doppelten Zweckbestimmung der Zertifikate am ehesten gerecht. Die Zertifikate enthalten im Bereich der Zuteilung und Abgabe einen überwiegenden öffentlich-rechtlichen Kern. Das Handelssystem und die Übertragbarkeit sind demgegenüber ausschließlich zivilrechtlich ausgestaltet. Beide Merkmale sind aber gleichsam Kernbestandteil der Berechtigungen und für das Funktionieren des Systems unverzichtbar.

⁶³ Vierhaus in: Körner/Vierhaus TEHG § 3 Rn. 10; Wagner, ZBB 2003, S. 409 (411).

⁶⁴ Körner in: Körner/Vierhaus TEHG § 6 Rn. 1 (entspricht § 7 Abs. 1 TEHG n. F.).

⁶⁵ Theuer in: Frenz TEHG § 3 Rn. 19; Hohmuth, Emissionshandel und dt. Anlagenrecht, S. 172.

⁶⁶ Weinrich in: Landmann/v. Rohmer UmweltR 5.1. TEHG § 6 Rn. 2; Schweer/v. Hammerstein TEHG § 6 Rn. 9 f.

⁶⁷ Wagner, ZBB 2003, S. 409 (412); Hohmuth, Emissionshandel und dt. Anlagenrecht, S. 172.

⁶⁸ Vgl. Leidinger in: Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel: Ein Praxishandbuch, Kap. 26 Rn. 24, S. 382.

⁶⁹ Wagner, ZBB 2003, S. 409 (412); Ates, Diss. 2011, S. 101.

Die Emissionsberechtigungen haben aber keine zwingende Funktion in der öffentlich-rechtlichen Beziehung zwischen Anlagenbetreiber und dem Staat. Sie legalisieren weder den Anlagenbetrieb, noch enthalten sie die die eigentliche Berechtigung zum CO₂-Ausstoß. Die Emissionsberechtigungen verkörpern damit aber einen eigenständigen Wert, der als Gegenwert der durch den Anlagenbetrieb verursachten CO₂-Emissionen regelmäßig um ein Vielfaches günstiger sein sollte, als der Gegenwert der sonst drohenden Sanktionen.⁷⁰ Ihr Wert bzw. Nutzen besteht unabhängig davon mithin in der Bildung einer Währung sui generis.⁷¹ Dadurch sind die Berechtigungen, losgelöst von dem Anlagenbetrieb, als ein eigenständiges Nutzungsrecht einzuordnen.

b) Marktteilnehmer des Emissionshandels

Die Emissionszertifikate gelangen im Wege der Zuteilung oder Versteigerung durch die Staaten (mittlerweile zentral durch die EU) an die teilnahmeverpflichteten Anlagenbetreiber. Anknüpfungspunkt ist die Tätigkeit des Emissionsausstoßes (§ 2 TEHG; Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Anlage I und Anlage II EH-RL), wodurch Industrieanlagen⁷² aus den Bereichen Stromerzeugung, Stahl, Zement, Mineralölwirtschaft, Chemie, Glas und Papier und seit 2012 auch die Luftverkehrsgesellschaften zu teilnahmeverpflichteten Anlagen zählen.⁷³ Die gemäß § 2 TEHG zur Teilnahme verpflichteten Anlagen, ca. 1850 in der ersten Handelsperiode und ca. 1650 in der zweiten Handelsperiode,⁷⁴ stellen den deutschen Anteil der ca. 12.000 Anlagen europaweit dar, die so ca. 45 % der gemeinschaftsweiten CO₂-Emissionen emittieren.⁷⁵

Typische Marktteilnehmer⁷⁶ des Sekundärmarktes sind vor allem Unternehmer wie Banken oder Energiehändler, die Arbitrage- oder Spekulationsgewinne anstreben. Daneben stehen Zwischenhändler, Börsen, vergleichbare Handelsplattformen oder Makler/Broker, die die Vertragsparteien zusammenführen.

c) Handelswege für CO₂-Zertifikate

Der Sekundärmarkt unterscheidet wiederum den bilateralen Handel, Handel über einen Makler oder den Handel über die Börse oder vergleichbare Plattformen. Der Übertragungsweg hängt

⁷⁰ Sanktionen: § 30 Abs. 1 TEHG 100 € pro nicht per Berechtigung gedeckter Tonne; Preis Emissionsberechtigung am Markt 6,54 € (Stand: 10.04.2012 - <http://www.eex.com/de/>).

⁷¹ Herzig/Jense-Nissen/Koch, FR 2006, S. 109 (111); *Theuer* in: Frenz TEHG § 3 Rn. 17.

⁷² Vgl. Hohmuth, Emissionshandel und dt. Anlagenrecht, S. 69; Altenschmidt/Lohmann, IStR 2007, S. 574.

⁷³ EU Kommission, Pressemitteilung IP/11/1077 vom 26.09.2011 – Vorschriften zur kostenlosen Zuteilung von Emissionszertifikaten an Fluggesellschaften.

⁷⁴ Liste abrufbar über www.dehst.de (Stand: März 2012); Vgl. UBA DEHSt, Europäischer Emissionshandel 2013-2020, S.1; UBA-DEHSt, VET Bericht 2012, S.13.

⁷⁵ UBA-DEHSt, Europäischer Emissionshandel 2013-2020, S.1.

⁷⁶ Vgl. Überblick in Zenke/Fuhr, Kap. IV, S. 41, R 72–81.; Struck, Vortrag Emissionshandel, S. 26 u. 33.

maßgeblich von den Vertragsparteien und dem vorgesehenen Handelsvolumen ab. Als wesentliche Übertragungswege kommen, die individualvertragliche Einigungen direkt zwischen den Vertragsparteien, ein sog. „Over-the-Counter-Handel“ (OTC-Handel), die Einschaltung von Vermittlern/ Makler, der Börsenhandel oder börsenähnliche Handelsplattformen, sowie Auktionen und Fondskonzepte.

Die Marktplätze für den An- und Verkauf der Emissionsberechtigungen haben sich parallel zu den Anpassungen des Emissionshandels in den Handelsperioden entwickelt. Entsprechend der Fortentwicklung des Emissionshandels nehmen die Anteile an den Versteigerungen jährlich zu. Von ursprünglich 5–10 % in den Jahren 2005–2007 ist ab 2013 eine Mindestversteigerungsmenge von 15 % geplant.

Anfänglich wurden 52 % der Emissionsberechtigungen im engeren Sinn (originär zugeteilte, nicht durch zusätzliche Reduktionsprojekte erworbene) im direkten Vertragsgeschäft über bilaterale Verträge oder im OTC-Handel, abgewickelt, dagegen nur 48 % über eine Börsenplattform.⁷⁷

Seit Januar 2010 bietet die Bundesrepublik Deutschland neben der originären Zuteilung jährlich rund 40 Mio. Emissionsberechtigungen zur Versteigerung an.⁷⁸ Hierzu bedient sie sich der European Energy Exchange (EEX) mit Sitz in Leipzig als Handelsplattform.⁷⁹ Die DEHSt des Umweltbundesamtes hat hierzu die Bankengruppe der KfW (Kreditanstalt für Wiederaufbau) beauftragt, als Anbieter dieser Emissionsberechtigungen aufzutreten. Das Volumen des Handels an der EEX betrug jedoch sowohl im Bereich des Spot-Marktes als auch für Termin (Future-)Geschäfte nur ca. 1/3 des Handelsvolumens, das insgesamt an der niederländisch-britischen Handelsplattform European Climate Exchange (ECX) in London umgesetzt wurde.⁸⁰ Daneben wird der Zertifikatehandel noch von der Climex⁸¹ in Amsterdam und der BlueNext⁸² in Paris sowie verschiedenen Emissionsbrokern betrieben.

d) Emissionshandelskonten und Verträge

Das Recht einer jeden Person auf Eröffnung eines Emissionshandelskontos ergab sich früher aus § 14 Abs. 2 S. 3 TEHG a.F. Nunmehr verweist § 17 TEHG, der ein Emissionshandelsregister festlegt, auf die EH-RL, die ihrerseits auf die Register-VO verweist. Inhaltlich folgt

⁷⁷ BKatA, Sachstandspapier Emissionshandel (Stand: 20.03.2006), S.28.

⁷⁸ UBA-DEHSt, Auktionierung – Periodischer Bericht 3. Quartal 2011 (Stand: Oktober 2011), S. 5.

⁷⁹ BMU(B), Pressemitteilung vom 26.04.2012, Nr. 057/12.

⁸⁰ BMU, Veräußerung von Emissionsberechtigungen, Jahresberichte 2008 u. 2009, je S. 1.

⁸¹ <http://www.climex.com/default.aspx>.

⁸² <http://www.blunext.eu>, vorher PowerNext Carbon.

hieraus, dass der Besitz einer Emissionsberechtigung nicht an den Betrieb einer emissionshandelspflichtigen Anlage gebunden ist.⁸³ Dennoch werden für Anlagenbetreiber gesonderte Betreiberkonten (operator holding account) automatisch von der DEHSt angelegt, wohingegen freiwillige Marktteilnehmer ein Personenhandelskonto (personal holding account) beantragen können.⁸⁴ Diese beiden Konten unterscheiden sich vor allem in Bezug auf die erforderlichen Daten bei Kontoeröffnung. Die Betreiberkonten für Anlagenbetreiber bzw. die Verantwortlichen, erfordern bspw. die Vorlage einer beglaubigten Abschrift aus dem Handelsregister. Ein Personenkonto erfordert eine Identifizierung des Antragstellers mittels qualifizierter elektronischer Signatur oder Post-Ident-Verfahren.⁸⁵

aa) Emissionshandelsregister

Das Emissionshandelsregister ist die technische Voraussetzung um die Einhaltung der Emissionsbegrenzung zu prüfen, der die Vertragsparteien im Kyoto-Protokoll zugestimmt haben. Ziel ist es, die Abgabeverpflichtungen auf Staatenebene durch die Zusammenführung der anteilig auf die Unternehmensebene heruntergebrochen Abgabeverpflichtungen zu überwachen. Das Emissionshandelsregister entspricht einer kontoführenden Bank, es umfasst die verschiedenen Emissionshandelskonten und überwacht die Übertragungsvorgänge. Diese Aufgabe nahm ursprünglich national die Deutsche Emissionshandelsstelle (DEHSt) war und ist nunmehr europäisch vom EUTL zusammengeführt.

bb) Emissionshandelskonten

Das Register umfasst unterschiedliche Kontentypen, und zwar Anlagekonten, Personenkonten, Löschungskonten, Ausbuchungskonten und ein Nationalkonto. Anlagekonten sind periodenunabhängig einer zur Teilnahme am Emissionshandel verpflichteten Anlage zugeordnet. Personenkonten dienen dagegen der Teilnahme von natürlichen und juristischen Personen am Emissionshandel. Jedes Konto hat eine spezifische Kennung, die sich aus der Landeskennung, dem Kontotyp, der Kontonummer und der Angabe der Verpflichtungsperiode (Handelsperiode) zusammensetzt. Die Kontosystematik des Unionsregisters unterscheidet dabei zwischen Konten innerhalb und außerhalb seines Geltungsbereiches. Innerhalb des Unionsregisters wird der EU-Bereich von dem Kyoto-Bereich unterschieden.

Die Emissionsberechtigungen sind auf diesen Konten mit ihren spezifischen Seriennummern einsehbar. Handelt es sich um ein Kontingent von Berechtigungen, so sind der Blockanfang und das Blockende angegeben. Unter Angabe dieser Seriennummern können die Emissionsberechtigungen vom Auftraggeber-Konto auf das Empfängerkonto transferiert werden.⁸⁶

⁸³ Vgl. Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Hdb. d. Emissionshandelsrechts Kap. 8.1., S. 147.

⁸⁴ Art. 19 Abs. 2 EU-Register-Verordnung EG-Nr. 920/2010 vom 07.10.2010, ABl. EU L 270 vom 14.10.2010, S. 11.

⁸⁵ Vgl. hierzu die Antragformulare und Datenerfordernisse auf der DEHSt Internetpräsenz.

⁸⁶ UBA-DEHSt, Deutsches Emissionshandelsregister Nutzerhandbuch, S. 31 (Stand: Februar 2012).



ABBILDUNG 4: DEUTSCHE EMISSIONSHANDELSSTELLE (DEHST) IM UMWELTBUNDESAMT – KONTOSYSTEMATIK (STAND: JULI 2012)

Eine Rückbuchung ist nur in Ausnahmefällen möglich; im Zweifel haben sich die Vertragsparteien zivilrechtlich über die Rückübertragung zu einigen. Zur Überprüfung von Transaktionen und zur Absicherung des korrekten Adressaten kann eine zusätzliche Person als Bevollmächtigter erfasst werden, dem die Übertragung vor Übermittlung zur Prüfung an das EUTL bzw. ITL übersandt werden muss. Ohne dessen Freigabe findet kein Übertragungsvorgang statt. Zur weiteren Absicherung können Transaktionslimits eingefügt werden, die unbeabsichtigte Schreibfehler bspw. in der Menge verhindern sollen.⁸⁷

Die zweite wesentliche Funktion betrifft ausschließlich die zur Teilnahme am Emissionshandel verpflichteten Anlagenbetreiber. Die Emissionshandelskonten dienen auch der Erfüllung der Abgabeverpflichtung durch Übertragung der äquivalenten Menge zum Verbrauch. Die Abgabeverpflichtung misst sich an dem Emissionsbericht und wird in der Regel durch die Transaktion auf das Konto des jeweiligen Staates erfüllt.

B. Grundlagen der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des CO₂-Zertifikatehandels

Die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation des CO₂-Zertifikatehandels auf nationaler und europäischer Ebene erscheint auf den ersten Blick eindeutig und fast unproblematisch. Das gilt sowohl hinsichtlich der Leistungsart, etwaig anzuwendender Steuerbefreiungen als auch hinsichtlich der Bestimmung des Steuerschuldners. Erst bei genauerer Betrachtung stellt sich dies als unzutreffend heraus.

I. Qualifikation des CO₂-Zertifikatehandels nach dem UStG

Der Handel mit CO₂-Zertifikaten unterliegt als sonstige Leistung der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1 S.1 UStG). Die Steuerschuldnerschaft ist seit dem 01.07.2010 gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG dem Leistungsempfänger zugewiesen. Die Anwendbarkeit der Regelung über die Umkehr der Steuerschuldnerschaft, sog. Reverse-Charge Regelung, auf rein inländische Umsätze bedurfte einer europäischen Ermächtigung (Art. 199a MwStSystRL).⁸⁸ Die Einführung derselben wurde maßgeblich durch die in mehreren Mitgliedstaaten festgestellten Karussellbetrugsfälle bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten beeinflusst. Zum besseren Verständnis der

⁸⁷ UBA-DEHSt, Deutsches Emissionshandelsregister Nutzerhandbuch, S. 35 (Stand: Februar 2012).

⁸⁸ Vgl. *Stadie* in: *Stadie*, UStG, Einführung, Vorbemerkungen, Allgemeines, Rn. 12-14.

dieser Entwicklung innenwohnenden Problematik ist eine kurze Einführung in die Grundlagen des Umsatzsteuerrechts und in die Entwicklung der nationalen und europäischen Rechtslage erforderlich.

1. Grundlagen des Umsatzsteuerrechts

Das System der Umsatzsteuer wird als Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug bezeichnet.⁸⁹ Die Allphasenbesteuerung bedeutet, es wird grundsätzlich jeder Umsatz, d.h. jeder entgeltliche Leistungsaustausch, mit Umsatzsteuer belastet. Das UStG definiert den Hauptanwendungsfall des steuerbaren Umsatzes (Leistungsaustausch) in § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als die Lieferung oder sonstige Leistung, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Nettosteuerung bedeutet, dass die Umsatzsteuer selbst nicht zum Entgelt gehört (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG). Die Wettbewerbsneutralität fordert zudem, dass durch das Zusammenspiel der abzuführenden Umsatzsteuer und abziehbaren Vorsteuer faktisch nur der dem Leistungsaustausch innewohnende Mehrwert der Besteuerung unterworfen wird (Differenz zwischen Ausgangs- und Eingangsumsatz).⁹⁰ Einem Unternehmer steht dann grundsätzlich der Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) in Höhe der ihm in Rechnung gestellten und gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer zu, so dass die Neutralisierung der bereits auf der vorangegangenen Stufe abgewickelten Besteuerung bewirkt wird. Die vom Leistenden Unternehmer abzuführende Umsatzsteuer und die vom Leistungsempfänger abziehbare Vorsteuer sind dabei voneinander unabhängig.

Voraussetzung für die Frage, ob Umsatzsteuer abzuführen ist oder ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustausches i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 UStG. Diesem liegt die Unterscheidung zu Grunde, ob ein grundsätzlich vom Umsatzsteuergesetz erfasster Umsatz vorliegt. Dies richtet sich danach, ob ein Leistungsaustausch im Inland vorliegt, der mithin steuerbar ist oder kein Leistungsaustausch vorliegt und der Umsatz damit nicht steuerbar ist. Liegt ein Leistungsaustausch vor, ist weiter zu differenzieren, wo die Leistung steuerbar ist (§ 3 Abs. 5a, 6 bis 8, §§ 3 a bis 3g UStG) und, wenn dieser Leistungsort in Deutschland belegen ist, ob diese steuerpflichtig oder möglicherweise steuerfrei ist.

Liegen die allgemeinen Voraussetzungen (Unternehmereigenschaft, Leistungsaustausch, Leistungsort im Inland) vor, ist zu bestimmen, wer die Steuer abzuführen hat. Dies folgt grundsätzlich aus § 13a UStG, der den Steuerschuldner bestimmt. In den allermeisten Fällen ist dies gemäß § 13a Nr. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der leistende Unternehmer. Demgegenüber bestimmt § 13b UStG eine Reihe mittlerweile deutlich erweiterter Einzelfälle, in denen nicht

⁸⁹ Vgl. Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines UStG, zu BT Drucks V/1581, zu BT Drucks V/48 vom 30.03.1967, S. 2 ("Allgemeines", Nr. 3); *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, § 3 UStG Rn. 153.

⁹⁰ Daraus folgt die Bezeichnung Mehrwertsteuer auf europäischer Ebene.

der leistende Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger für im Inland ausgeführte Leistungen die Steuer schuldet. Diese Umkehr der Steuerschuldnerschaft war bei grenzüberschreitenden Leistungen gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG a.F. bereits als Regelfall vorgesehen. Nunmehr erfasst § 13b UStG auch eine Reihe verschiedener rein inländischer Leistungen.

2. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung des CO₂-Zertifikatehandels

Die umsatzsteuerrechtliche Würdigung der CO₂-Emissionszertifikate kann im Emissionshandel zwei Anknüpfungspunkte haben, die Primärebene und die Sekundärebene. Auf der Primärebene steht die Umsatzsteuerbarkeit der Zuteilung durch den Staat in Frage;⁹¹ hierauf wird mangels Relevanz für den Karussellbetrug nicht eingegangen.

Die Sekundärebene umfasst den eigentlichen unternehmerischen Handel mit CO₂-Zertifikaten. Hier gilt es, die Steuerbarkeit, den Ort der Leistung, die Steuerschuldnerschaft sowie das Recht auf Vorsteuerabzug näher zu betrachten.

Zu berücksichtigen ist auch, dass sich die Rechtslage seit Einführung des Emissionshandels zum 01.07.2010 maßgeblich geändert hat und anstelle des Leistenden (Rechtslage bis zum 30.06.2010) nun der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer für die Übertragung der CO₂-Zertifikate wurde. Die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten betreffen allesamt den Zeitraum vor dieser Gesetzesänderung.

a) Umsatzsteuerbarkeit des CO₂-Zertifikatehandels

Das TEHG gibt vor, dass die Berechtigungen übertragbar sind (§ 6 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 TEHG a.F./ § 7 Abs. 3 S. 1–3 TEHG). Der Übertragungsvorgang stellt, zivilrechtlich betrachtet, die Erfüllung des Verpflichtungsgeschäfts und zugleich das Verfügungsgeschäft eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches dar. Umsatzsteuerrechtlich stellt sich zunächst die Frage nach der Steuerbarkeit. Ein Rechtsgeschäft ist steuerbar, wenn ein Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG vorliegt, insbesondere wenn ein entgeltlicher Leistungsaustausch im Inland gegeben ist (§ 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).

Der Leistungsaustausch wird in die Leistungsformen der Lieferung oder sonstigen Leistung unterteilt. Die Unterscheidung dieser Leistungen bestimmt § 3 Abs. 9 S. 1 UStG, wonach sonstige Leistungen solche Leistungen sind, die keine Lieferungen sind. Die Definition einer Lieferung enthält § 3 Abs. 1 UStG und bestimmt, dass die Verfügungsmacht an einem Gegenstand zu verschaffen ist (Abschn. 3.1. Abs. 1 S.1 UStAE).

⁹¹ Die Zuteilung wird z.Z. als kein umsatzsteuerbarer Vorgang qualifiziert; dies dürfte jedoch bei weitgehender Auktionierung der Zertifikate, auch im Hinblick auf die grundrechtliche Verhältnismäßigkeit, neu zu überdenken sein.

Die Bestimmung des § 7 Abs. 3 TEHG, wonach die Übertragung der Zertifikate durch Einigung und Eintragung erfolgt, ähnelt sehr der Definition der Verschaffung der Verfügungsmacht.⁹² Danach wäre auch die Einordnung als Lieferung in Betracht zu ziehen – und möglicherweise sogar naheliegender – gewesen. Zwar ist ein Gegenstand i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG grundsätzlich ein körperlicher Gegenstand konkretisiert als eine Sache i.S.d. § 90 BGB (Abschn. 3.1. Abs. 1 S.2 UStAE). Jedoch zählen hierzu auch Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden (z.B. Elektrizität, Wärme und Wasserkraft). Eine Abgrenzung hierzu wurde jedoch nicht vorgenommen.

Emissionsberechtigungen werden nur in Form einer elektronischen Buchposition und nicht als verkörpertes Zertifikat in Papierform erfasst.⁹³ Die Übertragung der CO₂-Zertifikate wurde nicht als Lieferung qualifiziert, weil es sich nicht um körperliche Gegenstände handelt. Die Übertragung der Zertifikate wurde umsatzsteuerrechtlich als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG eingeordnet.⁹⁴ Diese Einordnung beruht auch auf der ergänzenden Definition einer sonstigen Leistung in § 3a UStG a.F., der als Vorschrift über die Ortsbestimmung verschiedene Leistungsarten aufzählte und dadurch die Definition der sonstigen Leistung exemplarisch ausfüllte.

Für die Übertragung der CO₂-Zertifikate war § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. einschlägig.⁹⁵ Die Vorschrift galt neben der Übertragung von Patenten, Urheberrechten und Markenrechten auch für Übertragungen von ähnlichen Rechten, mithin für alle staatlich geschützten immateriellen Rechte.⁹⁶ Die Zertifikate sind keine der aufgezählten Rechte und können damit nur als ähnliche Rechte eingeordnet werden, sofern sie mit diesen vergleichbar sind. Die §§ 3 Nr. 3 i.V.m. 7 TEHG umschreiben CO₂-Zertifikate als im Emissionshandelsregister erfasste Berechtigungen, die die Befugnis zur Emission einer Tonne Kohlendioxid beinhalten. Diese Befugnis beschreibt die den Zertifikaten innewohnende, durch das TEHG geschützte Rechtsposition, wodurch eine Vergleichbarkeit angenommen werden kann.⁹⁷

Streng nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 3 TEHG wird in der Literatur argumentiert, dass dem Erwerber die Berechtigung verschafft wird, Schadstoffe zu emittieren.⁹⁸ Nach den Grundsätzen des Emissionsrechts ist diese Einordnung nicht wirklich präzise; der hierüber geführte

⁹² Zur Definition siehe: BFH, Urteile vom 18.11.1999, V R 13/99, BStBl II 2000, S. 153 und vom 16.3.2000, V R 44/99, BStBl II 2000, S. 361; Abschn. 3.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

⁹³ Siehe hierzu Erster Teil, A. III. 2 a); § 17 TEHG i.V.m. EU-Register-VO.

⁹⁴ *Hundt-Eßwein* in: Offerhaus/Söhn/Lange, § 13 b UStG, Rn. 42.

⁹⁵ BMF vom 02.02.2005 - IV A 5-S 7100-16/05, BGBl. I 2005, 494.

⁹⁶ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter UStG § 3a (bis 2009) Rn.233; Birgel, UVR 2005, S. 229 (231).

⁹⁷ *Meyer-Hollatz/Nagel/Krüger* in Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel: Ein Praxishandbuch, Kap. 45 Rn. 3; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Hdb. d. Emissionshandelsrechts Kap 8.7.; vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 21.06.2013, 1 K 2550/11 U, zit.: Juris.

⁹⁸ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter UStG § 13b Rn. 405; *Leonard* in: Bunjes/Geist § 13b Rn. 32.

Streit,⁹⁹ insbesondere im Hinblick auf die Rechtsnatur der Zertifikate ist, jedoch für die umsatzsteuerrechtliche Einordnung als sonstige Leistung nicht ausschlaggebend. Einzig für die Frage, ob § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. oder § 3a Abs. 1 UStG a.F. anzuwenden war, konnten sich Unterschiede ergeben.¹⁰⁰

In dem am 02.02.2005,¹⁰¹ kurz nach der Einführung des Emissionshandelssystems, veröffentlichten Schreiben positionierte sich das BMF zu der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von CO₂-Emissionszertifikaten. Die Übertragung einer Berechtigung i.S.d. § 3 Abs. 4 TEHG a.F. (entspricht § 3 Nr. 3 TEHG n.F.) soll nach Ansicht der Finanzverwaltung eine sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. darstellen. Zudem hatte die Finanzverwaltung in Abschn. 25 Abs. 1 S. 5 UStR 2005 festgelegt, dass Rechte keine Gegenstände sind, die im Rahmen einer Lieferung übertragen werden, sondern die Übertragung von Rechten vielmehr eine sonstige Leistung darstellt. Die Finanzverwaltung fasste damit zusammen, was bereits aus dem Gesetzeswortlaut hergeleitet werden kann. Diese Ansicht wird von der Literatur und Rechtsprechung geteilt.¹⁰²

b) Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung

Im Hinblick auf die Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung folgt die Finanzverwaltung der Differenzierung des TEHG, das sich auf die Trennung zwischen Finanzinstrumenten, insbesondere Wertpapieren, und den Emissionszertifikaten beruft (§ 15 TEHG a.F.; § 7 Abs. 5 TEHG n.F.).¹⁰³ Die im Rückschluss hierzu in Betracht zu ziehende Steuerbefreiung für den Handel mit Wertpapieren gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG ist nach Ansicht der Finanzverwaltung durch diese Einordnung ausgeschlossen.¹⁰⁴

Trotz dieser Einordnung der Finanzverwaltung gehört die Frage nach der Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung mE zu einer der unbeantworteten Fragen im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des CO₂-Zertifikatehandels. ME wäre bereits grundsätzlich eine eigene Steuerbefreiung aus umweltpolitischen Gesichtspunkten¹⁰⁵ zu überlegen gewesen. Jedenfalls aber hätte es aufgrund der Einordnung der Rechtsnatur der CO₂-Zertifikate („Befugnis zur Emission einer Tonne Kohlendioxidäquivalent“)¹⁰⁶ einer Abgrenzung zu einigen der möglicherweise anwendbaren Steuerbefreiungen bedurft.

⁹⁹ Öffentlich-rechtlich, zivilrechtlich oder hybride Rechtsnatur: siehe hierzu Erster Teil, A. III. 2. a).

¹⁰⁰ Siehe hierzu: Zweiter Teil B. VII. 2.; BGH, EuGH Vorlage vom 22.07.2015, 1 StR 447/14, NStZ-RR 2015, S. 375, Rn. 24.

¹⁰¹ BMF Schreiben vom 02.02.2005 – IV A 5 – S 7100 – 16/05, UR 2005, S. 169; berichtigt durch BMF Schreiben vom 01.03.2005 – IV A 5 - S 7100 - 56/05, UR 2005, S. 227.

¹⁰² Meyer-Hollatz/Nagel/Krüger in Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel: Ein Praxishandbuch, Kap. 45 Rn. 3; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Hdb. d. Emissionshandelsrechts Kap 8.7.; vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 21.06.2013, 1 K 2550/11 U, zit.: Juris; BFH vom 22.07.2015, Fn. 100.

¹⁰³ Siehe hierzu: Erster Teil A.III.1 – Rechtsgrundlagen des Treibhausgasemissionshandels.

¹⁰⁴ BMF, Schreiben vom 02.02.2005 - IV A 5 - S 7100 - 16/05, UR 2005, S. 169 (170, Rn. 7).

¹⁰⁵ Siehe hierzu: Erster Teil B. I. 2 b) und Dritter Teil A. II.

¹⁰⁶ Siehe hierzu Erster Teil A.III.2.a)

aa) Umsätze mit Wertpapieren - § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG

Dies gilt zunächst für die Einordnung, dass es sich bei Emissionszertifikaten nicht um ein Finanzinstrument bzw. Wertpapier handelt, so dass § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG keine Anwendung findet.

Dass dies auch anders gesehen werden kann, zeigt die Einordnung der Veräußerung von CO₂-Emissionsrechten in der Schweiz, die diese seit dem 01.07.2010 als Bankenumsatz im Sinne eines Wertschriftenhandelsgeschäfts qualifiziert.¹⁰⁷ Auch die vorläufige Reaktion Frankreichs auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug geht von einer ähnlichen Qualifikation aus. Frankreich wendete eine Steuerbefreiung an, die eigentlich anwendbar für Bank bzw. Kreditumsätze (C.G.I. Art. 261 C. 1^o) galt, um bis zu einer europäischen Lösung gegen den Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem CO₂-Zertifikatehandel weiteren Schaden abzuwenden.¹⁰⁸

Zunächst ist jedoch zu klären, ob überhaupt eine Vergleichbarkeit zu Wertpapieren ggf. aus der Rechtsnatur der Zertifikate¹⁰⁹ besteht. Hierfür ist auch fraglich, welchen Zweck die Differenzierung des § 7 Abs. 5 TEHG, Emissionszertifikate seien keine Finanzinstrumente, verfolgt. Es ist nicht auszuschließen, dass das TEHG überhaupt keine Regelung für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung treffen wollte, sondern beabsichtigte, sicherzustellen, dass der Emissionshandel nicht der Finanzmarktaufsicht und den hierzu erforderlichen Genehmigungen unterliegt.

Wertpapiere und Emissionszertifikate weisen insoweit eine gewisse Ähnlichkeit auf, als dass beide in einem Markt gehandelt werden, also vertretbar und umlauffähig sind.¹¹⁰ Wertpapiere im Allgemeinen und Emissionszertifikate verkörpern einen Vermögenswert. Wertpapiere und Finanzinstrumente unterscheiden sich von den Emissionsberechtigungen jedoch darin, dass sie einen regelmäßig wiederkehrenden Anspruch auf Ertrag beinhalten.¹¹¹ Die Zweckbestimmung der Zertifikate ist jedoch keine Kapitalanlagemöglichkeit,¹¹² sondern ein Umweltinstrumentarium zur Emissionsreduktion. Darüber hinaus begründen die Zertifikate kein Leistungsversprechen, sondern können lediglich dazu genutzt werden, Sanktionen abzuwenden. Im Vergleich zu Schuldverschreibungen (§ 793 BGB) besitzen die Zertifikate weder gegenüber dem Staat noch der Staatengemeinschaft Forderungscharakter,¹¹³ da sie nicht dazu bestimmt sind,

¹⁰⁷ Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG und Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG, siehe auch: Leber, Handel mit CO₂-Emissionsrechten.

¹⁰⁸ Siehe hierzu Zweiter Teil A. II. 1 a).

¹⁰⁹ Siehe hierzu Erster Teil A. III. 2. a).

¹¹⁰ *Körner/v. Schweinitz* in: *Körner/Vierhaus* § 15 TEHG Rn. 15.

¹¹¹ *Körner/v. Schweinitz* in: *Körner/Vierhaus* § 15 TEHG Rn. 22; vgl. *Wagner Stbg* 2006. S. 423 (431).

¹¹² *Adam/Hentschel/Kopp-Assenmacher*, Hdb. d. Emissionhandelsrechts, S. 159, Kap. 8.4.2. WpHG.

¹¹³ Vgl. *Adam/Hentschel/Kopp-Assenmacher* Hdb. d. Emissionhandelsrechts, S. 159, Kap. 8.4.2. WpHG.

ein etwaiges Verschmutzungsrecht durchzusetzen, sondern den Umfang festgestellter Emissionen durch die Abgabe und Entwertung der Zertifikate auszugleichen. Aus demselben Grund kann ihre Rechtsnatur nicht als Leistungsversprechen des Staates an die Anlagenbetreiber verstanden werden. In der Zusammenschau dienen die Zertifikate der Kontrolle des kalkulierten Emissionsumfangs und dem Nachweis, ob die Reduktionsziele erreicht wurden.

Der eigentliche Hintergrund der Klarstellung in § 7 Abs. 5 TEHG war eine Meinungsverschiedenheit zwischen dem BMU und der BaFin. Die BaFin sah ihrer Zuständigkeit nach aufgrund des Anwendungsbereichs die Erlaubnispflicht des § 32 Abs. 1 KWG gegeben. Das BMU sah durch die Finanzaufsicht den Handel insbesondere für kleinere Anlagenbetreiber erschwert. Die mit der Finanzaufsicht verbundene Genehmigung käme einem Marktzugangshindernis gleich, das den Handel und die Attraktivität der Berechtigungen als Handelsobjekt negativ beeinflussen würde.¹¹⁴ Die Finanzaufsicht der BaFin stünde damit einem soliden und ungehinderten Markthandel entgegen.¹¹⁵ Der Umkehrschluss, die Klarstellung in nunmehr § 7 Abs. 5 TEHG sei erforderlich gewesen, weil der Gesetzgeber davon ausging, die Emissionsberechtigungen seien Finanzinstrumente, ist damit zugleich widerlegt.

Daraus folgt zum einen, dass das TEHG keine Vorgaben für die umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen des Zertifikatehandels vorgesehen hatte. Zum anderen besitzen die CO₂-Zertifikate keine hinreichende Ähnlichkeit zu Wertpapieren, um die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG auf ihre Übertragungsvorgänge anzuwenden.

bb) Umsätze mit Zahlungsmitteln oder anderen Handelspapieren - § 4 Nr. 8 Buchst. b) und c) UStG

Zudem ist eine Auseinandersetzung mit den Fragen, ob es sich bei den Zertifikaten um ein gesetzliches Zahlungsmittel i.S.d. § 4 Nr. 8 Buchst. b) UStG oder jedenfalls um eine Forderung oder ein anderes Handelspapier i.S.d. § 4 Nr. 8 Buchst. c) UStG handeln könnte, geboten. Diese Abgrenzung beruht auf den Argumenten zur Qualifikation der Rechtsnatur der Zertifikate, wonach diese als verbrieftes Vermögensrecht eigener Art anzusehen sein können¹¹⁶ oder ihnen insoweit zwar ein eigenständiger Wert in Form der Vermeidung der durch den CO₂-Emissionen drohenden Sanktionen¹¹⁷ zukommt, dies aber ihre Funktion und Bestimmung nicht beeinflusst.

Soweit aufgrund der Qualifikation der Rechtsnatur der CO₂-Zertifikate davon ausgegangen werden kann, dass ihr Charakter eher einem Zahlungsmittel gleicht, ist fraglich, wieweit der Anwendungsbereich des § 4 Nr. 8 Buchst. b) UStG reicht.

¹¹⁴ Frenz in: Frenz § 7 TEHG Rn. 82.

¹¹⁵ BT-Drucks. 15/2328 vom 13.01.2004, S. 14/15 zu § 15 TEHG.

¹¹⁶ Wagner, ZBB 2003, S. 409 (412); Hohmuth, Emissionshandel und dt. Anlagenrecht, S. 172.

¹¹⁷ Sanktionen: § 30 Abs. 1 TEHG 100 € pro nicht per Berechtigung gedeckter Tonne; Preis Emissionsberechtigung am Markt 6,54 € (Stand: 10.04.2012 - <http://www.eex.com/de/>).

Dem Wortlaut nach sind nur gesetzliche Zahlungsmittel, mithin konventionellen Währungen (Euro, US-Dollar, Britisches Pfund, Schwedische Kronen etc.), erfasst. Der EuGH hat jedoch erst kürzlich den Umtausch von Bitcoins, einer elektronischen Onlinewährung, unter die Steuerbefreiung für Umsätze mit gesetzlichen Zahlungsmitteln subsumiert.¹¹⁸ Zur Begründung der Vergleichbarkeit führt der EuGH aus, dass der Besitz von Bitcoins keinen anderen Zweck habe als den, sie zu irgendeinem Zeitpunkt wiederum als Zahlungsmittel zu verwenden. Die Bitcoins haben insbesondere nicht den Zweck, übertragen zu werden, sondern beschränken sich ausschließlich in der Funktion und Verwendung als Zahlungsmittel. Eine solche Ähnlichkeit mit den Zahlungsmitteln kann den Emissionszertifikaten nicht zugesprochen werden. Insbesondere ist der Markthandel mit Emissionszertifikaten und somit ihre freie Übertragbarkeit eine dem Emissionshandelssystem derart immanente Funktion, dass diese auch nicht hinter einer Zahlungsfunktion zurücktreten könnte.

Nichts anderes ergibt sich aus dem Verständnis der Finanzverwaltung, nach dem die Steuerbefreiungen für gesetzliche Zahlungsmittel, Forderungen oder andere Wertpapiere eine andere Zweckbestimmung beinhalten. Zwar ist die Steuerbefreiung für Finanzdienstleistungen nicht unumstritten, jedoch soll nach überwiegender Begründung der Geld- und Zahlungsverkehr nicht mit Umsatzsteuer belastet werden.¹¹⁹ Dabei muss es sich bei den gesetzlichen Zahlungsmitteln um staatlich anerkannte Währungen oder um sonstige Geldforderungen, bspw. Wechsel oder Optionsrechte handeln (vgl. Abschn. 4.8.3. Abs. 1 und 4.8.4. UStAE). Ein Wertpapier erfordert danach eine gegen Dritte gerichtete Forderung auf Zahlung oder Erbringung einer Lieferung oder Dienstleistung.¹²⁰ Die Übertragung von Emissionsberechtigung entspricht keiner solchen Forderung, so dass sie nicht nach § 4 Nr. 8 Buchst. c) UStG steuerfrei sein kann.¹²¹

Nach dem bisherigen Verständnis der Zweckbestimmung dieser Steuerbefreiungen sind sie für den Handel mit CO₂-Zertifikaten nicht anwendbar.

Die Einführung einer Steuerbefreiung für den Emissionshandel war bisher nicht Gegenstand der gesetzgeberischen Beratungen.

¹¹⁸ EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-264/14, Hedqvist, UR 2015, S. 864; vgl. Pörksen, jurisPR-ITR 5/2016 Anm. 5.

¹¹⁹ *Huschens*, in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 4 UStG, Rn. 12; *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, Vor §§ 4–9, Rn. 71.

¹²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 30.03.2006, V R 19/02, BStBl II 2007, S. 68; *Stadie* in: Stadie, § 4 Nr. 8 UStG, Rn. 18; vgl. *Philipowski* in: Rau/Dürrwächter, § 4 Nr. 8 UStG, Rn. 163.

¹²¹ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b UStG Rn. 405; vgl. *Spilker* in: BeckOK § 13b UStG Rn. 176; *Philipowski* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 8 UStG Rn. 344.

c) Ort der Leistung des CO₂-Zertifikatehandels

Der Ort der (sonstigen) Leistung bestimmt, in welchem Land eine umsatzsteuerbare Leistung der Steuer unterliegt. Neben einigen speziellen Regelungen für spezifisch aufgeführte Leistungen ist zwischen Leistungen an Unternehmer und an Nichtunternehmer zu unterscheiden. Der Leistungsort bei sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer bestimmt sich nach dem Ort, von dem der Leistende sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG). Der Ort der sonstigen Leistung gegenüber Unternehmern bestimmt sich prinzipiell nach dem Ort, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG).

Für den Ort der Leistung beim CO₂-Zertifikatehandel sind damit drei Konstellationen zu unterscheiden: erstens die rein inländischen Übertragungen, zweitens die Übertragungen an einen ausländischen Unternehmer und drittens die Übertragungen durch einen ausländischen Unternehmer.

Der Leistungsort für CO₂-Zertifikate bestimmt(e) sich, durch die Einordnung der Zertifikate als ähnliche Rechte, nach dem Ort, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betrieb oder eine Betriebsstätte hatte (§ 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F.). Der Grundsatz des § 3a Abs. 1 UStG a.F. (gültig bis 31.12.2009) bestimmte jedoch den Sitz des leistenden Unternehmers als Leistungsort. Die Frage, ob die CO₂-Zertifikate überhaupt als „ähnliche Rechte“ einzuordnen sind, hat der BGH im Rahmen eines Strafverfahrens an den EuGH gerichtet.¹²² Gegen die Einordnung als „ähnliche Rechte“ sprach, dass die in § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. aufgeführten Marken, Paten und Urheberrechte sämtlich gewerbliche Schutzrechte sind, zu denen die CO₂-Zertifikate nicht zählen. An den aufgeführten Rechten soll auch die Gewährung von Lizenzen möglich sein, was bei Emissionszertifikaten auch nicht der Fall ist.¹²³

Bei rein inländischen Übertragungen lag und liegt der Leistungsort, unabhängig von dieser Beurteilung nach dem Sitz des Leistenden oder Leistungsempfängers, stets im Inland.

Bei grenzüberschreitenden Übertragungen an einen unternehmerischen Leistungsempfänger bestimmte sich der Leistungsort, sofern von der Einordnung als „ähnliches Recht“ ausgegangen wird, nach § 3a Abs. 1,3 und 4 Nr. 1 UStG a.F. nach dem Ort, an dem der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betrieb. Dadurch war in Fällen, in denen der Leistungsempfänger sein Unternehmen im Ausland (übriges Gemeinschaftsgebiet oder Drittland) betrieb, keine Umsatzsteuerbarkeit im Inland gegeben. Andersherum führt die dritte Konstellation, Leistungsbezug aus dem Ausland, zu einem im Inland steuerbaren Umsatz. Der EuGH hat sich der Ansicht der Vorlagefrage und der zitierten Literatur angeschlossen und die CO₂-Zertifikate als

¹²² BGH Urteil vom 22.07.2015 – 1 StR 447/14, NStZ-RR 2015, S. 375 Rn. 26, EuGH Urteil vom 08.12.2016 Rs. C-453/15 UR 2017, S. 24-28.

¹²³ Siehe hierzu: Zweiter Teil B. VII. 2.

ähnliche Rechte eingeordnet. Es kommt somit auch nach dem bis zum 31.12.2009 gültigen UStG nicht die Grundregel zur Anwendung, dass für die Bestimmung des Leistungsortes der Ort des Leistenden Unternehmers entscheidend ist.

Diese Einordnung hat sich im Ergebnis auch nach der Änderung der Vorschriften zur Ortbestimmung seit dem 01.01.2010 nicht geändert, nur dass der Ort der Leistung im Unternehmerischen Bereich stets nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt wird.

d) Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Die Unterschiede der verschiedenen Konstellationen der Leistungsbezüge (aus dem Inland oder aus dem Ausland) werden erst bei der Beurteilung des Leistungsempfängers deutlich. Von maßgebender Bedeutung ist dabei die Änderung der Gesetzeslage ab dem 01.07.2010.

Bis zum 30.06.2010 galt für rein inländische Umsätze die allgemeine Regelung des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG; Steuerschuldner war der leistende Unternehmer. Für grenzüberschreitende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers galt nach § 13b Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 und 4 UStG a.F. (bis zum 31.12.2009) die Umkehr der Steuerschuldnerschaft, mithin war der inländische Leistungsempfänger Steuerschuldner. Damit ergaben sich für den rein inländischen und grenzüberschreitenden Leistungsbezug unterschiedliche Steuerschuldner.

Für den Handel mit CO₂-Zertifikaten war bis zum 30.06.2010 die Regelung zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nur anwendbar, wenn der Leistende ein ausländischer Leistender war. Der CO₂-Emissionszertifikatehandel zwischen zwei inländischen Unternehmern führte stets zu einem Auseinanderfallen¹²⁴ der Steuerschuld des Leistenden und der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers. Dieses für alle inländischen Leistungen typische Auseinanderfallen war die Kernproblematik des Karussellbetrugs generell, insbesondere beim Handel mit CO₂-Zertifikaten, und war deshalb Ausgangspunkt der Gesetzesänderung zum 01.07.2010.

Mit dem insoweit zum 01.07.2010 in Kraft getretenen Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben¹²⁵ brachte Deutschland die fakultative Anwendung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger für Treibhausgasemissionszertifikate bereits mit ein.¹²⁶

¹²⁴ Das Auseinanderfallen ist Ausdruck der systembedingten Unabhängigkeit von geschuldeter Umsatzsteuer und Vorsteuerabzugsberechtigung (ausführlich hierzu im Rahmen der Analyse der Rechtsprechung).

¹²⁵ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften; juris: (StEUVUmsG) gültig ab 15.04.2010; BGBl I 2010, S. 386 vom 14.04.2010 (S. 392/393 siehe Art. 6 Abs. 3 Inkrafttreten gemäß Art. 12 Abs. 4 zum 01.07.2010.).

¹²⁶ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/939 vom 04.03.2010, S. 10/11, 15/16.

Die hierdurch erfolgte Ergänzung des § 13b UStG, um § 13 b Abs. 2 Nr. 6 UStG, erweiterte den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 5 UStG auf Fälle des CO₂-Emissionszertifikatehandels und bestimmte den inländische Leistungsempfänger als Steuerschuldner. Das Gesetzgebungsverfahren hierzu erfolgte im Vorgriff auf das absehbare Inkrafttreten der EU-Rechtsgrundlage zum 09.04.2010. Der Weg für die Einführung des Art. 199a MwStSystRL war jedoch weitgehend bereits gegangen. Der ECOFIN-Rat hatte am 02.12.2009 und das Europäische Parlament am 10.02.2010 seine Zustimmung erteilt.¹²⁷ Andere EU-Nachbarstaaten, die von Karussellbetrugsfällen betroffen waren, hatten bereits vorab, ohne die Zustimmung der EU, Maßnahmen umgesetzt, um den Umsatzsteuerbetrug mit CO₂-Zertifikaten zu unterbinden.¹²⁸

Der Wortlaut des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG wurde mehrfach den Änderungen des TEHG angepasst. Dies ist im Wesentlichen jedoch ohne inhaltliche Auswirkung auf seine umsatzsteuerrechtliche Beurteilung. Zunächst wurden ausschließlich die CO₂-Zertifikate/Berechtigungen erfasst. Nunmehr werden Berechtigungen nach § 3 Nr. 3 TEHG und Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nr. 20 sowie zertifizierte Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nr. 21 ProjMechG erfasst.¹²⁹

Die Erweiterung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft seit dem 01.07.2010 auf die inländische Übertragung von CO₂-Emissionszertifikaten hat sich auch in den Erklärungspflichten niedergeschlagen. Dementsprechend erhielten diese (sonstigen) Leistungen im Vordruckmuster eine gesonderte Erfassung, die Umsätze sind in der Zeile 51 (Kennzahl – Kz. - 84/85) gesondert anzugeben.¹³⁰

Seit dem 01.01.2010 ist der Leistungsort für sämtliche sonstige Leistungen grundsätzlich an dem Ort, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG, § 3a Abs. 1 UStG wurde zum Auffangtatbestand). Zudem erfasst § 13b Abs. 1 UStG seit dem 01.01.2010 die Fälle der Leistung durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer, § 13b Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 UStG regelt die Fälle der Umkehr der Steuerschuldnerschaft. In den aufgeführten Fällen können sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger ein inländischer Unternehmer sein. Ohne die enumerative Nennung einer Leistung in § 13b Abs.2 UStG verbleibt es jedoch bei der allgemeinen Regelung, der Steuerschuldnerschaft des Leistenden (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

¹²⁷ Rat der Europäischen Union, Pressemitteilung vom 02.12.2009, 16898/09 (Presse 359); Stellungnahme des europäischen Parlaments vom 10.02.2010, ABl. EU C 341 E/81 f. vom 16.12.2010, S. 81–85.

¹²⁸ Siehe oben unter Zweiter Teil A. II.2.a)-d) zur Reaktion anderer EU-Staaten auf den Betrug beim CO₂-Zertifikatehandel.

¹²⁹ Entspricht der Verweisung auf § 3 Abs. 4, 5 und 6 TEHG a.F.

¹³⁰ BMF Schreiben vom 19.04.2010 – IV D 3 – S 7344/09/10002, DOK2010/0294220.

e) Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug bestimmt sich beim CO₂-Zertifikatehandel nach den Grundsätzen des § 15 UStG. Ist der Leistende Steuerschuldner, bestimmt sich der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG anwendbar.

Jedoch ergeben sich durch die Regelungen über die Steuerschuldnerschaft auch wesentliche Unterschiede beim Vorsteuerabzug. In dem Fall der Steuerschuldnerschaft des Leistenden kann es zu einem Vorsteuerüberhang auf Seiten des Leistungsempfängers und damit zu einer Auszahlung von Vorsteuerguthaben kommen. In Fällen des Zusammenfallens von Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung beim Leistungsempfänger entsteht kein Vorsteuerguthaben und eine Auszahlung ist ausgeschlossen.

II. Qualifikation des CO₂-Zertifikatehandels nach der MwStSystRL

Die Übertragungen der CO₂-Zertifikate können auch nach den Vorschriften der MwStSystRL nur als Dienstleistungen qualifiziert werden. Maßgebend hierzu sind die Bestimmungen des Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL, dass jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist, als Dienstleistung gilt, sowie des Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL, wonach eine Lieferung einen verkörperten Gegenstand voraussetzt. Den CO₂-Zertifikaten fehlt es durch ihre rein elektronische Verbriefung an einer solchen Verkörperung.

Eine Vereinbarung des Mehrwertsteuerausschusses der EU Kommission stellte zu Beginn des Emissionshandels ergänzend hierzu klar, dass *„die Übertragungen der Treibhausgasemissionszertifikate [...] eine steuerbare Erbringung von Dienstleistung darstellen“*.¹³¹

Diese Qualifikation wirkt sich verschiedentlich aus, wie der Vergleich zwischen der Behandlung von Liefer- und Leistungsvorgängen zeigt, obwohl für beide Leistungen zunächst die gleichen Vorschriften Anwendung finden (Art. 193 und 194 MwStSystRL). Danach ist grundsätzlich bei Lieferungen und Leistungen der Leistende als Steuerschuldner festgelegt (Art. 193 MwStSystRL). Und grundsätzlich können die Mitgliedstaaten in grenzüberschreitenden Fällen sowohl für Lieferungen als auch für Leistungen eine abweichende Bestimmung des Steuerschuldners vorsehen (Art. 194 MwStSystRL).

In Lieferfällen sind beim Leistenden die Steuerfreiheit und beim Leistungsempfänger der Erwerb zu berücksichtigen. Steuerschuldner ist grundsätzlich der Steuerpflichtige (Unternehmen), der eine Leistung ausführt (Art. 193 MwStSystRL), und zudem der Erwerber einer innergemeinschaftlichen Lieferung (Art. 200 MwStSystRL).

Bei einer grenzüberschreitenden Dienstleistung zwischen Steuerpflichtigen,

¹³¹ EU Kommission: TAXUD/1625/04 REV 1– Arbeitsunterlage Nr. 443 Rev 1. vom 27.05.2004, Anhang I.

ist der Leistungsempfänger als Steuerschuldner bestimmt (Art. 196 MwStSystRL).

Auch für rein inländische Lieferungen und Leistungen können die Mitgliedstaaten in bestimmten enumerativ aufgezählten Fällen den Leistungsempfänger als Steuerschuldner bestimmen (Art. 197 bis 199 MwStSystRL). Für die als Dienstleistung zu qualifizierende Übertragung von CO₂-Zertifikaten wurde erst durch die Einführung des Art. 199a MwStSystRL¹³² diese Rechtsfolge ermöglicht. Die Einfügung des Art. 199a in die MwStSystRL war somit legislative Grundlage der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger für den Fall einer rein inländischen sonstigen Leistung in dem Sonderfall der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten.

Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist keine im Allgemeinen vorgesehene Regelung. Mit jeder Erweiterung ihres Anwendungsbereichs im Inland entsteht eine zunehmende Parallelität zwischen der grundsätzlichen Steuerschuldnerschaft des Leistenden und der eigentlichen Ausnahmen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Dabei soll die Trennung der Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung (grundsätzlich) nur dann aufgehoben werden, wenn es die Zuordnung der Besteuerungshoheiten des Binnenmarktes erfordern.

Bis zur Einführung des Art. 199a MwStSystRL und der entsprechenden nationalen Umsetzungsvorschriften war die grenzüberschreitende Übertragung der CO₂-Zertifikate vom Leistungsempfänger, die inländische Übertragung der Zertifikate vom Leistenden zu versteuern. Zunächst fielen die Steuerschuldnerschaft bei grenzüberschreitendem und inländischem Handel mit CO₂-Zertifikaten auseinander. Erst mit Wirkung vom 09.04.2010 wurde mit der Richtlinie 2010/23/EU vom 16.03.2010¹³³ eine befristete Anwendung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger für fünf besonders betrugsanfällige Handelsgüter oder Dienstleistungen beschlossen.¹³⁴ Durch Art. 4 dieser Richtlinie wurde ihre Geltungsdauer zunächst bis zum 30.06.2015 befristet. Diese Befristung wurde zwischenzeitlich bis zum 31.12.2018 verlängert.¹³⁵ Als Auflage für die Einführung einer Reverse-Charge Regelung ist zusätzlich ein bis zum 31.12.2017 anzufertigender Bericht¹³⁶ über die Gesamtwirksamkeit und -effizienz der Maßnahme zu erstellen. Dadurch können die Mitgliedstaaten die bisher nur für die grenzüberschreitende Übertragung der CO₂-Zertifikate anwendbare Reverse-Charge Regelung, jedenfalls übergangsweise, auch auf die inländische Übertragung der Zertifikate anwenden.

¹³² Eingeführt durch Richtlinie 2010/23 EU vom 16.03.2010, ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, S. 1.

¹³³ Richtlinie 2010/23/EU zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG gültig ab 09.04.2010 (siehe Art. 3), ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, S. 1–2.

¹³⁴ Richtlinie 2010/23/EU, gültig ab 09.04.2010, ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, S. 1–2, Erwägungsgrund (2).

¹³⁵ Art. 1 Nr. 2 Buchst a) EU-RL 2013/43/EU vom 22.07.2013, ABl. EU L 201/4 vom 26.07.2013.

¹³⁶ Richtlinie 2010/23/EU, gültig ab 09.04.2010, ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, S. 2 – Art. 1 Abs. 4; Frist für den Bericht 1 Jahr vor Ablauf der Übergangsregelung (ursprüngl. 30.06.2014).

ZWEITER TEIL

FUNKTIONSWEISE, ANALYSE UND MAßNAHMEN ZUR BEKÄMPFUNG DES UMSATZSTEUERKARUSSELLBETRUGS

Umsatzsteuerkarussellbetrug ist eine Form der Steuerhinterziehung, bei der die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer nicht abgeführt und ein Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend gemacht wird. Die Problematik besteht in der Funktionsweise der Karussellfälle an sich, der Ablaufgeschwindigkeit und dem verursachten Schadensvolumen. Insbesondere im Fall des Handels von CO₂-Zertifikaten hat die in sehr kurzer Zeit gehandelte große Anzahl von Zertifikaten ein extrem hohes Schadensvolumen verursacht. Nach Schätzungen durch Europol¹³⁷ belief sich der Schaden im Jahr 2009 auf rund 5 Milliarden Euro.¹³⁸

Eine gesetzliche Definition des Karussellbetrugs existiert ebenso wenig wie ein Straftatbestand, der den „Karussellbetrug“ normiert. Streng genommen ist die Bezeichnung Karussellbetrug unzutreffend, zumindest aber nicht hinreichend präzise. Dennoch hat sich diese Bezeichnung bereits weitreichend etabliert¹³⁹ und ist eine sehr bildliche Beschreibung der Funktionsweise. Die Bezeichnung als „Karussell“ ist auf Fälle zurückzuführen, in denen dieselbe Ware zwischen identischen Handelspartnern gehandelt wurde und damit die tatsächliche oder vermeintliche Warenbewegung im Kreis verlief.

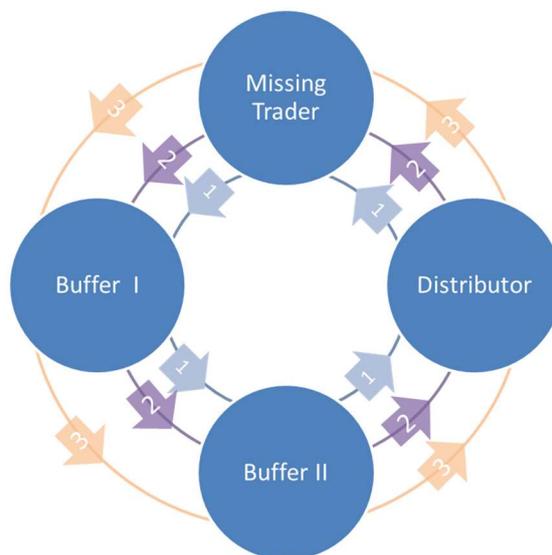


ABBILDUNG 5: EIGENE DARSTELLUNG - KLASSISCHES KARUSSELLGESCHÄFT - MEHRFACHUMSÄTZE

¹³⁷ Europol ist die europäische Strafverfolgungsbehörde zur Unterstützung der Mitgliedstaaten gegen schwere internationale Verbrechen, Homepage von Europol - siehe Internetquellen.

¹³⁸ Europol Pressemitteilung vom 09.12.2009 (Stand: Dezember 2012); Quellenangaben zu Presseberichten und -mitteilungen im Literaturverzeichnis.

¹³⁹ Bezeichnung des BFH, Beschluss vom 29.11.2004, V B 78/04, UR 2005, S. 214 (216); vgl. Kemper, UR 2009; S. 751, Fn. 1.

Tatsächlich werden unter dem Begriff Karussellbetrug verschiedene Handlungsweisen zusammengefasst, deren Gemeinsamkeit nur die Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer ist. Zutreffender wäre daher die Bezeichnung als „betrügerische Leistungskette“.¹⁴⁰

Aus strafrechtlicher Sicht ist dieses Vorgehen mE zu Unrecht als „Betrug“ betitelt. Obwohl die Bezeichnung Karussellbetrug einen Bezug zum strafrechtlichen Betrugstatbestand (§ 263 StGB) vermuten lässt, findet dessen Tatbestand aufgrund speziellerer Regelungen (Steuerhinterziehung oder -verkürzung nach §§ 370ff. AO sowie Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach §§ 26b, c UStG) regelmäßig keine Anwendung.

A. Funktionsweise des Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Als Karussellbetrug wird das regelmäßig perfide und wohl durchdachte missbräuchliche Ausnutzen des Umsatzsteuersystems beschrieben. Die Bezeichnung Umsatzsteuerkarussellbetrug wird dabei für verschiedene Erscheinungsformen des missbräuchlichen Ausnutzens des Umsatzsteuersystems verwendet, die umsatzsteuerrechtlich jeweils unterschiedlich zu beurteilen sind.

Das wesentliche Merkmal des Karussellbetrugs besteht darin, dass die von dem Leistenden geschuldete Umsatzsteuer nicht an die Finanzverwaltung abgeführt wird und dadurch bereits einen Schaden beim Fiskus in Form der nicht beglichenen Umsatzsteuerschuld auslöst wird. Der Vorsteuerabzug aus diesem Umsatz wird unabhängig von der Zahlung der geschuldeten Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger geltend gemacht, wobei sich der Schaden der Umsatzsteuerausfalls durch die damit nicht gedeckte Vorsteuerauszahlung perpetuiert. Das Grundproblem ist damit die Nichtzahlung¹⁴¹/-abführung der vereinnahmten Umsatzsteuer. Verursacher ist ein Unternehmer oder vermeintlicher Unternehmer, der regelmäßig in kurzer Zeit ein signifikant hohes Umsatzaufkommen generiert, sein Unternehmen kurze Zeit später jedoch auflöst und die Verantwortlichen untertauchen. Dadurch bleibt die Realisierung des Steueranspruchs regelmäßig erfolglos.¹⁴² Dieser untertauchende Unternehmer oder vermeintliche Unternehmer wird im internationalen Sprachgebrauch daher als „Missing Trader“ bezeichnet.

Die der deutschsprachigen Bezeichnung Umsatzsteuer(karussell)betrug entsprechende Bezeichnungen „carousel fraud“,¹⁴³ findet sich im internationalen Sprachgebrauch deutlich seltener als die Bezeichnung „Missing Trader (Intra-Community) Fraud (MTIC-fraud)“. Sinngemäß übersetzt werden so die Kernelemente des „verschwundenen Händlers“ (Missing Trader),

¹⁴⁰ Hummel, UR 2014, S. 256; Wäger, UR 2015, S. 81 (84).

¹⁴¹ Vgl. Ammann, UR 2005, S. 533 (534); Hummel, UR 2014, S. 256 (257).

¹⁴² Anschaulich zur Funktionsweise: Nieuwenhuis, UR 2005, S. 177; Lohse, IStr 2005, S.300; Weber, UR 2003, S. 422 (426).

¹⁴³ Zur Begriffsunstimmigkeit auch: Lohse, in: Festschrift für W. Reiß (2008), S. 645 (657).

im grenzüberschreitenden Warenverkehr (intra-Community), mit dem betrugsimmanenten, täuschungsbedingten Schaden (fraud) umschrieben.

Bereits an dieser Stelle dürfte klar sein, dass der umsatzsteuerrechtlich zutreffende Ansatzpunkt der „Missing Trader“ wäre. In der Praxis der Finanzverwaltung – sowie in den bisher von der Finanzgerichtsbarkeit zu entscheidenden Fällen, war der tatsächlicher Ansatzpunkt regelmäßig ein - im Zweifel ahnungsloser – Leistungsempfänger, welcher um seinen Vorsteuerabzug streiten musste.

I. Charakteristische Merkmale des Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Die charakteristischen Merkmale des Umsatzsteuerkarussellbetrugs sind der Ablauf und die an einem Karussellbetrug beteiligten Unternehmer oder vermeintlichen Unternehmer.

Charakteristisch sind drei Unternehmer bzw. vermeintliche Unternehmer in mindestens zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten im Rahmen einer Leistungskette, also über derselben Lieferung oder Leistung, verbunden. Die größte Marge wird erzielt, wenn ein vermeintlicher Unternehmer weder die für seinen Leistungsbezug noch die für seine Leistungserbringung geschuldete – für letztere aber regelmäßig aber vereinnahmte - Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abführt. Dieses Vorgehen verfolgt in der Regel hauptsächlich zwei Ziele: Zum einen führt er bei dem vermeintlichen Unternehmer, der die Steuer nicht entrichtet, zu einem Vorteil in Höhe der vereinnahmten und nicht abgeführten Umsatzsteuer, zum anderen ermöglicht er alternativ oder zugleich eine Preisreduktion für die Liefer- bzw. Leistungskette, mithin einen Wettbewerbsvorteil. Beides erfolgt zu Lasten des die Vorsteuer erstattenden Staates. Im Gegensatz zu einem inländischen Leistungsbezug erfolgt der grenzüberschreitende Leistungsbezug ohne an den Leistenden zu zahlende Umsatzsteuer und für den so agierenden Missing Trader somit ohne das Risiko, dass im Fall einer Umsatzsteuerbelastung ein Vorsteuerabzug versagt werden könnte.

Ein grenzüberschreitendes Vorgehen begünstigt die betrügerischen Handlungen zudem dadurch, dass der Informationsfluss zwischen zwei oder mehreren Staaten langsamer erfolgt als innerhalb eines Staates.

1. Typischer Ablauf eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Typischerweise läuft ein Karussellbetrugsfall wie folgt ab: In einem ersten Schritt erwirbt ein vermeintlicher Unternehmer (der erste Händler) umsatzsteuerbefreite Ware von einem Händler in einem anderen EU-Mitgliedsstaat. Der erste Händler verkauft die Ware innerhalb desselben Mitgliedstaates, in dem er ansässig ist, weiter und stellt dem Käufer Umsatzsteuer in Rechnung. Dieser erste Händler führt die Umsatzsteuer allerdings nicht an die Finanzverwaltung ab, sondern taucht ab und wird so zum „Missing Trader“. Sein Abnehmer ist lediglich ein Mittel zum Zweck, er ist erforderlich, um durch den Ausgangsumsatz einen „Profit“ in Höhe der vereinnahmten Umsatzsteuer zu ermöglichen oder aber um die Preisreduktion zu

verschleiern. Dieser Abnehmer wird daher als Pufferunternehmen „Buffer“ bezeichnet. Der „Buffer“ ist häufig und in der Regel ein Unternehmer, der seine umsatzsteuerrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt; im Einzelfall ist der Buffer in die Vorgehensweise des Missing Traders eingeweiht oder hat jedenfalls Kenntnis davon. Vom „Buffer“ gelangt die Ware beispielsweise an einen Großhändler, der die Ware im Inland an Endabnehmer weiterveräußert oder diese in das Ursprungsland zurückführt, so dass dieser Händler „Distributor“ genannt wird.

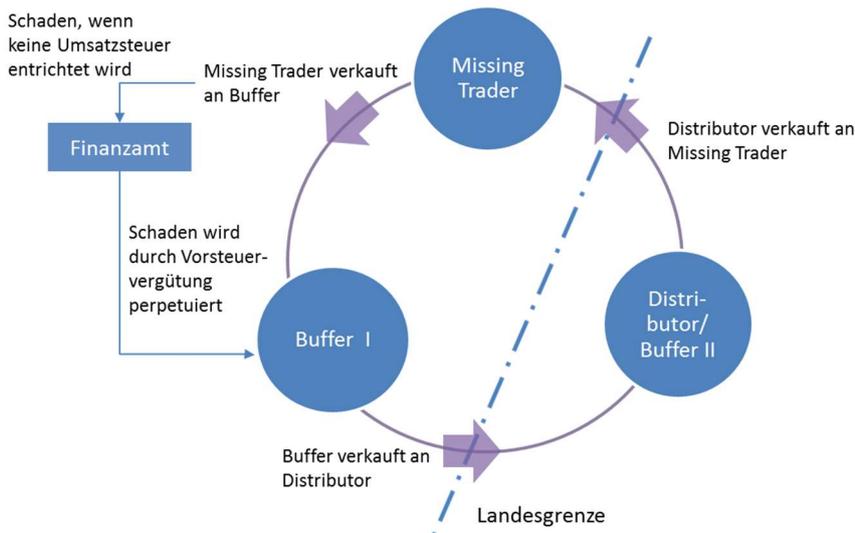


ABBILDUNG 6: EIGENE DARSTELLUNG - PRINZIP VON KARUSSELGESCHÄFTEN

Dieses grenzüberschreitende Vorgehen begünstigt die betrügerische Absicht eines Missing Traders. Als Empfänger einer grenzüberschreitenden Lieferung oder Leistung ist der Missing Trader der Steuerschuldner für diesen Eingangsumsatz. Zugleich kann er jedoch im gleichen Voranmeldungszeitraum für diesen Umsatz die Vorsteuer in Abzug bringen, so dass insoweit keine Zahllast ausgelöst wird. Dadurch ist dieser Erwerbsvorgang ein „Nullsummenspiel“,¹⁴⁴ führt also zu keinem Geldfluss und ist aus diesem Grund besonders attraktiv. Bei rein inländischem Leistungsbezug wäre der Umsatz mit Umsatzsteuer vorbelastet (§§1 Abs. 1 Nr. 1, 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) UStG), da eine steuerpflichtige Leistung im Inland vorläge, die mit Umsatzsteuerausweis abzurechnen wäre. In dieser Variante wäre zunächst der Kapitaleinsatz höher, da die Umsatzsteuer an den Leistenden zu entrichten wäre. Es besteht zudem die Unsicherheit, ob der Vorsteuerabzug gewährt wird. Dieses Vorgehen ist damit aufwändiger und der Anreiz deutlich geringer.¹⁴⁵ Hinzu kommt, dass der rein nationale Informationsaustausch schneller erfolgt als der grenzüberschreitende und dadurch bei diesem Vorgehen die Entdeckungswahrscheinlichkeit steigt.

¹⁴⁴ Verrechnung von Erwerbssteuer und Vorsteuer aus demselben Umsatz, vgl. Blotta/Sotiriu, Steuer-Stud 2010, S. 256 (257).

¹⁴⁵ In dieser Variante werden häufig zusätzlich Abdeckrechnungen zur Vorsteuererschleichung eingesetzt, durch die die Zahllast aus dem Vorumsatz ausgeglichen werden soll.

Dieses Vorgehen kann sich auch auf die Preisgestaltung des Missing Traders auswirken. Da der Missing Trader von vornherein nicht die Absicht hatte, die Umsatzsteuer auf seine Ausgangsumsätze zu entrichten, rechnet er aus dem (steuerfreien) Einkaufspreis Umsatzsteuer heraus und verkauft die Ware nahezu zu demselben Preis brutto, zu dem er sie netto erworben hat (Brutto-Netto-Tausch).¹⁴⁶ Die anderen in das Karussell einbezogenen Unternehmer partizipieren im Ergebnis, jedenfalls durch diesen Preisvorteil, an der nicht entrichteten Umsatzsteuer des Missing Traders.¹⁴⁷

Ist hingegen der Ausgangspunkt eines Karussells keine grenzüberschreitende, sondern eine inländische Lieferung oder Leistung, ist die Marge deutlich geringer. Lediglich die auf den Preiszuschlag fällige Umsatzsteuer verbleibt als „Profit“, mithin die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abzüglich des an den Ausgangslieferanten zu entrichtenden Umsatzsteuerbetrages.¹⁴⁸

2. Typische Beteiligte an einem Umsatzsteuerkarussellbetrug

Im Rahmen des zuvor dargestellten typischen Ablaufs eines Karussellbetrugsfalls sind typischerweise folgende Beteiligte festzustellen: der Missing Trader, ein oder mehrere Buffer und ein Distributor sowie ggf. ein Initiator und ein Finanzierer oder Endabnehmer. Die Anzahl der Beteiligten in einer solchen Leistungskette kann sehr unterschiedlich sein. Auch die Stellung und Funktion der Beteiligten kann variieren.¹⁴⁹ Im Bereich des CO₂-Emissionshandels vermischten sich insbesondere die Eigenschaften des Missing Traders und des Distributors.¹⁵⁰

a) Missing Trader

Die Bezeichnung Missing Trader ist doppeldeutig. Sie steht zum einen für das charakteristische Verschwinden dieses Händlers, sobald die Finanzverwaltung versucht, aus den angemeldeten Umsätzen die fällige Umsatzsteuer beizutreiben, oder bereits im Vorfeld, ohne dass die getätigten Umsätze erklärt werden. Zum anderen umschreibt sie die ausbleibende Steuerentrichtung. Die Bezeichnung Missing Trader kann also gleichbedeutend als verschwunder oder als mit der geschuldeten Steuerentrichtung ausfallende Händler verstanden werden.

Bei dem Missing Trader kann es sich um eine natürliche oder juristische Person handeln, die möglicherweise die Voraussetzungen eines Unternehmers im umsatzsteuerrechtlichen Sinne

¹⁴⁶ Vgl. Weber, UR 2003, S. 422 (426); Weimann, USt in der Praxis (2008), S. 1; Kemper, UR 2009, S. 751 (752).

¹⁴⁷ Vgl. Reiß, UR 2002, S. 561 (565); Schaefer, NJW-Spezial 2007, S. 231; Gehm, NWB 2012, S. 3237 (3238).

¹⁴⁸ Mit Beispielsrechnung: Gehm, NJW 2012, S. 1257; sowie ähnlich Tiedtke, UR 2004, S. 6 (8); Kemper, UR 2009, S. 751 (753); Weber, UR 2003, S. 422 (427); Plikat, UStB 2010, S. 155 (160).

¹⁴⁹ Wenning, UStB 2002, S. 265 (266).

¹⁵⁰ LG Frankfurt, Strafverfahren: 5KLs – 7510 Js 258673/09; siehe hierzu Zweiter Teil B.VII.1.

erfüllt. Vielfach ist der Missing Trader ordnungsgemäß beim Finanzamt registriert,¹⁵¹ ist auch im Handelsregister eingetragen, aber der Verpflichtung, die für getätigte Umsätze gesetzlich geschuldete Umsatzsteuern an den Fiskus abzuführen, kommt er nicht nach,¹⁵² teilweise unterbleibt auch die vorherige Erklärung der Umsätze. Auf diese Weise verursacht der Missing Trader den eigentlichen Steuerausfall, mithin den beim Fiskus entstehenden Steuer-schaden.¹⁵³

In der Regel ist der Geschäftsverkehr eines Missing Traders von seinem Hintermann, Initiator oder Distributor vorgezeichnet, d.h. Zulieferer und Abnehmer stehen bereits fest, Preise und Konditionen sind im Wesentlichen vorgeschrieben oder im Voraus vereinbart, es handelt sich um eine feste Vertriebsstruktur.¹⁵⁴ Dabei kann nicht ausgeschlossen werden, dass für die als Vertragspartner für einen Missing Trader ausgewählten „Buffer“ ebenfalls die ihnen nachfolgenden Vertragspartner vor- bzw. mitbestimmt werden. Für die Geschäftsführung eines Missing Traders sind häufig vermögenslose und regelmäßig über die Gesamtstruktur nicht in Kenntnis gesetzte Privatpersonen verantwortlich. Die wirtschaftlichen Entscheidungen für die tatsächlich ausgeführten Geschäfte übernehmen häufig unbekannte oder schwer zu ermittelnde Hintermänner, die in Form von Weisungen auf die im Geschäftsverkehr auftretenden Gesellschaften oder deren Geschäftsführer Einfluss nehmen, oder Personen, die rein faktisch die Geschäfte führen, ohne formal als Geschäftsführer aufzutreten.¹⁵⁵

Tritt der Missing Trader nicht als leistender Unternehmer, sondern als Leistungsempfänger auf, sorgt er dafür, unentdeckt zu bleiben, und verwendet eine entwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) oder eine ganze fremde unternehmerische Identität, um bspw. eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch zu nehmen.¹⁵⁶

b) Buffer I und Buffer II

Die Abnehmer eines Missing Traders werden als Buffer bezeichnet. Buffer sind Zwischenhändler, die die Leistungsketten verschleiern sollen. Ihre Aufgabe ist die Weiterveräußerung von Ware oder Dienstleistung an den nächsten Abnehmer. Mittels römischer Nummerierung wird zwischen dem Buffer I und II danach unterscheiden, ob sie unmittelbar (Buffer I) oder

¹⁵¹ Vgl. Definition Missing Trader in Art. 2 Nr. 1 der ZusArbVO-DVO Nr. 1925/2004 (VO EG Nr. 1925/2004 vom 29.10.2004, ABl. EU L 331 vom 05.11.2004, S. 13, aufgehoben durch DVO EU Nr. 79/2012 vom 31.01.2012, ABl. EU L 29 S. 13).

¹⁵² Vgl. Definition Missing Trader in Art. 2 Nr. 1 der ZusArbVO-DVO Nr. 1925/2004; vgl. Kemper, UR 2009, S. 751 (753), Muhler, wistra 2009, S. 1 (3).

¹⁵³ Vgl. Zweiter Teil B. VII – Praxisfälle des Umsatzsteuerkarssellbetrug.

¹⁵⁴ Vgl. Zweiter Teil B. VII, 1. ;Gehm, NWB 2012, S. 3237.

¹⁵⁵ Siehe hierzu anschaulich das Beispiel der Karussell 3-GmbH, LG Frankfurt, Zweiter Teil B. VII, 1 c).

¹⁵⁶ Füllsack, DStR 2006, S. 456; Küffner/Zugmaier, UVR 2008, S. 30.

mittelbare Abnehmer (Buffer II) eines Missing Traders sind.¹⁵⁷ Buffer sind regelmäßig Bindeglieder zwischen dem Missing Trader und dem Distributor.¹⁵⁸ Es handelt sich bei diesen regelmäßig um Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn, die dem Distributor den Vorsteuerabzug ermöglichen sollen und das Risiko der Versagung des Vorsteuerabzugs dabei möglichst gering zu halten bzw. auszuschließen.

In einigen Fällen ist der Buffer I über die Karussellgeschäfte sowie um den Wettbewerbsvorteil durch die Preismanipulation informiert und handelt in Kenntnis des Hinterziehungsgeschehens. Ein typischer Buffer ist hingegen nicht über die Betrugskonstellation informiert. In der Regel unterhält jeder Buffer einen tatsächlich unternehmerischen Geschäftsbetrieb, so dass seine Zwischenschaltung dazu bestimmt ist, die Vorsteuer aus der Rechnung des Missing Traders beim Distributor geltend zu machen.¹⁵⁹

Entscheidend für die Buffer bzw. für ihren Vorsteuerabzug ist es, wie sorgfältig sie sich über ihre Geschäftspartner und das vermeintlich „gute (günstige) Geschäft“ informiert haben. Dabei kann ein Buffer sowohl gutgläubig als auch bösgläubig handeln.¹⁶⁰

Vielfach sind die Buffer als mittlerer Unternehmer in ein Reihengeschäft¹⁶¹ eingebunden, wodurch sie faktisch keine Berührung mit dem Leistungsgegenstand haben.

c) Distributor

Der Distributor (auch als Exporteur bezeichnet) ist, seinem Namen entsprechend, das Vertriebsvehikel oder anders ausgedrückt der Verteiler im Karussell. Ein Distributor ist regelmäßig ein registrierter Unternehmer, der sich bzgl. der eigenen Umsätze gegenüber der Finanzverwaltung ordnungsgemäß verhält.¹⁶² Er ist der Abnehmer eines Buffers und in der Regel derjenige, der die Ware steuerfrei an den Unternehmer im ersten oder einem anderen Mitgliedstaat zurückveräußert.¹⁶³ Die Abgrenzung zwischen Distributor und Buffer ergibt sich zunächst regelmäßig daraus, ob ein inländischer oder grenzüberschreitender Umsatz ausgeführt wird.¹⁶⁴ Maßgeblich ist aber auch die Eigenschaft als Zulieferer des Missing Traders. Ein Distributor steht häufig in Verbindung zu verschiedenen Umsatzsteuerkarussellen oder verschiedenen Beteiligten eines Karussells. Es ist nicht ausgeschlossen, dass auf diese Weise von ihm unterschiedliche Missing Trader bedient werden.¹⁶⁵

¹⁵⁷ Vgl. Feststellungen in: FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 17.05.2004, 12 V 10/04, Rn. 4, Stbg 2004, S. 271.

¹⁵⁸ Adick, PStR 2010, S. 264; Braun, PStR 2005, S. 58 (59); Muhler, wistra 2009, S. 1 (5).

¹⁵⁹ Vgl. Wenning, UStB 2002, S. 265 (266).

¹⁶⁰ Vgl. Lohse, IStR 2005, S. 300; Gehm, NJW 2012, S. 1257; Muhler, wistra 2009, S. 1 (5).

¹⁶¹ Ausführlich hierzu siehe: *Nieskens* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG, Rn. 1541 ff.

¹⁶² Gehm, NJW 2012, S. 1257 (1258); Schaefer, NJW-Spezial 2007, S. 231.

¹⁶³ Merkt, UR 2008, S. 757 (758); Bergmann, Diss. 2008, S. 16–18.

¹⁶⁴ Merkt, UR 2008, S. 757 (759); Weber, UR 2003, S. 422 (426).

¹⁶⁵ Braun, PStR 2005, S. 58 (59); Kemper, UR 2009, S. 751 (752)

Der Distributor ist damit unter Umständen auch der Ausgangslieferant, also derjenige in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder im Drittland, der an den Missing Trader leistet. Es kann sich hierbei sowohl um einen ordnungsgemäß handelnden Unternehmer als auch um den Initiator des Karussells handeln.¹⁶⁶

d) Initiator

Neben dem Missing Trader und dem Distributor kommt auch der Initiator als Verantwortlicher für die Gestaltung eines Karussellgeschäfts in Frage. Ein Initiator agiert im Hintergrund,¹⁶⁷ er organisiert das Vorgehen des Missing Traders und vermittelt die Umsätze. Organisieren bedeutet, er plant die Gründung oder Übernahme der Gesellschaft, die als Missing Trader fungiert, instruiert die Verantwortlichen und gibt Konditionen und Warenwege der Umsätze vor. Folglich ist der Initiator, weil er nicht am eigentlichen Umsatz unmittelbar beteiligt ist, grundsätzlich nicht zu steuerrechtlichen Erklärungen verpflichtet.

Die Beteiligung eines Initiators an einem Umsatzsteuerkarussell ist dadurch nicht nur schwieriger nachzuweisen, der Initiator selbst ist auch weitaus schwieriger zu identifizieren. Anders als ein Missing Trader, der als registrierter Unternehmer und Aussteller einer Rechnung relativ eindeutig feststeht, oder ein Buffer, der seinen Vorsteuerabzug durchzusetzen sucht, ist ein Initiator nur über eine meist unsichere Informationskette zu identifizieren, bspw. die Unternehmenskommunikation, schriftlicher oder mündlicher Art. Anders ist dies lediglich, wenn der Distributor der Initiator der Lieferkette ist.

e) Finanzierer und Endabnehmer

Im Fall der CO₂-Zertifikate stützte sich das System darauf, dass die Zertifikate letztendlich an denselben Abnehmer veräußert wurden. Das Karussell funktionierte, weil der Preis durch den Endabnehmer bestimmt wurde und damit die getätigten Veräußerungen bereits im Vorwege finanziert waren. Dieser im Vorwege abgestimmte Preis finanzierte das System, insbesondere aber das Vorgehen des Missing Traders. Ist in einer betrügerischen Liefer- bzw. Leistungskette also ein gleichbleibender finaler Abnehmer auszumachen, von dem der Endpreis der Lieferung oder sonstigen Leistungen vorgegeben wird, so handelt es sich bei diesem um den Endabnehmer bzw. Finanzierer der betrügerischen Leistungskette.

3. Erscheinungsformen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Die Bezeichnung des Karussellgeschäfts ist darauf zurückzuführen, dass die Ware im Verlauf der Lieferkette wieder an den ersten Lieferer zurückgelangt.¹⁶⁸ Bei den ursprünglichen Formen

¹⁶⁶ Schaefer, NJW-Spezial 2007, S. 231; Gehm, NJW 2012, S. 1257 (1258).

¹⁶⁷ Vgl. Nöhren, Diss. 2005, S. 272; Nieuwenhuis, UR 2005, S. 177; Merkt, UR 2008, S. 757 (758); Kemper, UR 2009, S. 751 (753).

¹⁶⁸ Vgl. BT-Drucks. 14/7085 vom 10.10.2001, S. 3.

des Karussellbetrugs sollen Waren sogar mehrfach zwischen denselben Handelspartnern ausgetauscht worden sein. Auch wenn dies nicht zwingend ist, so war es namensgebend für dieses Vorgehen.

Gegenwärtig variieren die Anzahl der beteiligten Unternehmen, die Anzahl der aufeinander folgenden Umsätze und Liefer- bzw. Leistungswege, so dass in der Praxis verschiedene Erscheinungsformen unter dem Begriff des Umsatzkarussells subsumiert werden.¹⁶⁹ Zunehmend handelt es sich jedoch um betrügerische Leistungsketten, ohne die für die Bezeichnung Karussellbetrug namensgebende Kreisbewegung.¹⁷⁰ Im Wesentlichen sollte mE danach unterscheiden werden, ob es sich um „echte“ oder „unechte“ Karussellgeschäfte handelt.

a) Ringgeschäft oder einfaches Karussellgeschäft

Die einfachste und originäre Form wird als Ringgeschäft oder einfaches Karussellgeschäft bezeichnet. Es handelt sich um Umsatzstrukturen, bei denen die Ware oder Dienstleistung nur einmalig zwischen denselben Handelspartnern ausgetauscht wird und nach dem Durchlaufen der notwendigen Umsatzstufen zurück zu dem ursprünglichen Leistenden gelangt.

Der Missing Trader, der die Zertifikate aus dem Ausland erwirbt, veräußert diese im Inland zum gleichen Preis weiter an seinen inländischen Abnehmer (Buffer I). Der Missing Trader setzt also (ggf. mit geringem Aufschlag) den von ihm zu zahlenden Nettopreis auch im Weiterverkauf an. Der neue Bruttopreis ist identisch mit dem Nettopreis des Einkaufs oder übersteigt diesen nur geringfügig, so dass auf diese Weise aus dem Nettopreis ein Bruttopreis errechnet wird.¹⁷¹ Rechnerisch erfolgt dies, indem aus dem anzusetzenden Bruttopreis die Umsatzsteuer herausgerechnet wird.¹⁷² Der Einkaufspreis betrug € 1.000 abzüglich 19% Umsatzsteuer i.H.v. ca. € 160, (hier ohne eigene Marge) ergibt dies den Weiterverkaufspreis i.H.v. netto € 840,00 und brutto € 1.000,00.

Die gesetzlich geschuldete Steuer auf diesen Verkaufspreis beträgt ca. € 160,00. Bei steuerlichem Verhalten hätte der Missing Trader diesen Betrag an das Finanzamt abzuführen. Bei steuerlichem Verhalten wäre dieses Vorgehen nicht profitabel, sondern würde bei dem Missing Trader zu einem Verlust in Höhe der abzuführenden Umsatzsteuer führen. Auf diesem Weg verschafft er sich aber eine nicht vorgesehene Subvention auf Staatskosten und einen entsprechenden Wettbewerbsvorteil durch den auf diesem Weg vergünstigten Ausgangsumsatz.

¹⁶⁹ Vgl. Lohse, IStR 2005, S. 300; Generalanwalt Maduro Schlussantrag vom 16.02.2005 zu Optigen ua., Slg. EuGH I S. 485 (487); Kemper, UR 2005, S. 1.

¹⁷⁰ Vgl. Hummel, UR 2014, S. 256 (258); Gehm StW 2015, S. 826 (827).

¹⁷¹ Klawikowski/Leitmeier/Zühlke, StBp 2002, S. 121; Kemper, UR 2009, S. 751.

¹⁷² Formel: $100/1,19 = 84,03$. Alternative ohne Aufschlag durch den Missing Trader wäre ein neuer Bruttopreis von 1.000 €, damit rechnerische netto 840,34 € und USt. 19% 159,66 €; eine solche Variante kam praktisch schon wegen der auffälligen Preisgestaltung nicht vor. Der erzielte Vorteil beträgt mithin ca. 16%.

Zur Vervollständigung des Systems veräußert der Leistungsempfänger, Buffer I, seinerseits weiter an einen Dritten (Buffer II oder direkt an den Distributor), der die Zertifikate wieder ins Ausland veräußert und den Kreislauf von vorn beginnen lässt. Ist der letzte Unternehmer oder vermeintliche Unternehmer dabei identisch mit dem Zulieferer des Missing Traders, liegt ein Ringgeschäft oder einfacher Karussellbetrug vor.

b) Mehrfachumsätze oder Karussellfälle der originären Art

Ein Karussellgeschäft originärer Art basiert auf einem einfachen Karussell- bzw. Ringgeschäft, mit dem Unterschied, dass sich die Vorgehensweise zwischen denselben Beteiligten wiederholt, so dass der Mehrfachumsatz als typisches Merkmal des Karussellgeschäfts originärer Art bezeichnet wird.

Über verschiedene Unternehmer gelangt dieselbe Ware wieder an den identischen Abnehmer zurück, von dem sie bereits einmal geliefert wurde. Kennzeichnend für dieses Vorgehen war, dass typischerweise der Einkaufspreis beim Zweit- oder Drittdurchlauf sank.¹⁷³ Bekannt wurden diese „echten“ oder „lupenreinen“ Karussellfälle durch Geschäfte mit Computerteilen¹⁷⁴ (CPU's oder Mikroprozessoren), Handys¹⁷⁵ und Edelmetallen, aber auch Kfz.¹⁷⁶ Ursprünglich ging es zunächst um kleinvolumige, rasch zu befördernde Gegenstände mit hohem Gewinnpotential.¹⁷⁷ Dabei lagen diesen Geschäften tatsächliche Warenbewegungen zugrunde. Diese waren auch notwendig, um nicht bereits an den materiellen Voraussetzungen eines steuerbaren Umsatzes zu scheitern oder im Fall einer grenzüberschreitenden Lieferung die Versagung der Steuerbefreiung zu riskieren, da beide nicht gänzlich ohne Warenbewegung auskommen. Auch in Fällen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten wurden Mehrfachdurchläufe festgestellt.¹⁷⁸

Dementsprechend werden diese als „echte“¹⁷⁹ oder „lupenreine“¹⁸⁰ Karussellfälle bezeichnet. Typischerweise steigen in der Regel die Buffer aus, bzw. werden ausgewechselt,¹⁸¹ ohne dass sich prinzipiell an dem Vorgehen oder seinem Ziel etwas ändern würde. Fehlt in solchen Fällen

¹⁷³ Mann, UStB 2011, S. 216 (221); Tiedtke, UR 2004, S. 6 (8); Klawikowski/Leitmeier/Zühlke, StBp 2002, S. 121; Plikat, UStB 2010, S. 155 (160).

¹⁷⁴ BFH, Beschluss vom 29.11.2004, V B 78/04, UR 2005, S. 214 (216); FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 07.05.2004, 12 V 10/04.

¹⁷⁵ FG Niedersachsen, Urteil vom 13.05.2005, 16 V 572/04, zit. juris.

¹⁷⁶ BFH, Beschluss vom 25.11.2005, V B 75/05, DSiR 2006, S. 132.

¹⁷⁷ Nieuwenhuis, UR 2005, S. 177; Kemper, UR 2009, S. 751; Blotta/Sotiriu, SteuerStud 2010, S. 256 (257).

¹⁷⁸ FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10 (A(H(U)), R. 38 u. 79, zit.: Juris.

¹⁷⁹ Schaefer, NJW-Spezial 2007, S. 231, versteht unter „echten“ Karussellfällen mit kollusivem Zusammenwirken der Beteiligten; Kemper/Rolletschke, Steuerverfehlungen § 370 Rn. 235; Rolletschke, UR 2006, S. 189 (191) – definiert „echte Karusselle“ als geschlossenen Lieferkreislauf – vgl. EuGH Optigen ua. UR 2006, S.157 siehe hierzu: Zweiter Teil B. I. 1.a) und b).

¹⁸⁰ Klawikowski/Leitmeier/Zühlke, StBp 2002, S. 121; Bielefeld, wistra 2007, S. 9 (Fn 6).

¹⁸¹ Klawikowski/Leitmeier/Zühlke, StBp 2002, S. 121.

ein tatsächlicher Umsatz, ist eine Abgrenzung zu Scheinumsätzen, also lediglich vorgespiegelten Umsätzen, vorzunehmen.

c) Abgrenzung zwischen „echten“ und „unechten“ Umsatzsteuerkarussellen

Die Unterscheidung bzw. die Abgrenzung zwischen „echten“ und „unechten“ Umsatzsteuerkarussellen sollte mE nach danach erfolgen, ob der vermeintlich leistende Unternehmer als Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn qualifiziert werden kann bzw., ob die dem Anschein nach ausgeführte „Leistung“ als Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG zu qualifizieren ist.¹⁸²

Ein echter Umsatzsteuerkarussellbetrug setzt voraus, dass sowohl die Unternehmereigenschaft gegeben war, als auch eine umsatzsteuerrechtlich relevante, also umsatzsteuerbare Leistung ausgeführt wurde.

Im Gegensatz dazu fehlt es bei einem „unechten“ Karussellfall an einem dieser Tatbestandsmerkmale, d.h. es liegt entweder keine Unternehmereigenschaft oder keine umsatzsteuerbare Leistung vor.

Diese Differenzierung ist für die Frage, aus welchem Grund ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers versagt werden kann, von entscheidender Bedeutung. Die Fälle des „unechten“ Karussellbetrugs lassen sich aufgrund des Fehlens eines oder mehrerer Tatbestandsmerkmale bereits im Rahmen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs – ohne Erweiterung des Tatbestandes oder Ergänzung nach EuGH-Rechtsprechung¹⁸³ – lösen. In Fällen des „echten“ Karussellbetrugs sind in der Regel die Tatbestandsmerkmale einer umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistung eines Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens erfüllt, so dass die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben sind. Das Vorgehen eines Karussellbetrugs steht jedoch in einem auffallenden Missverhältnis zur Funktionsweise und Zweckbestimmung des Umsatzsteuersystems. Diese soll zwar den Endverbrauch der umsatzsteuerbaren Leistungen der Steuer unterwerfen und dabei den unternehmerischen Leistungsaustausch im Wesentlichen von der Umsatzsteuer ausnehmen,¹⁸⁴ jedoch ist das Umsatzsteuersystem kein Subventionsmodell für zahlungsunwillige Unternehmer.

Bei „echten“ Karussellgeschäften kann zudem weiter differenziert werden, indem die Absicht oder die Kenntnis, mithin subjektive Merkmale, der Unternehmer in einer Leistungskette beleuchtet werden. Die zur Beurteilung eines Umsatzes, der Unternehmereigenschaft oder des Vorsteuerabzugs relevanten Tatbestände setzen keine subjektiven Merkmale voraus. Es ist – durch die Vorgaben der Rechtsprechung – für die Beurteilung der Umsatzsteuerkarussellfälle

¹⁸² Vgl. Reiß UR 2002, S. 561 (572); Schaefer, NJW-Spezial 2007, S. 231; Kemper/Rolletschke, Steuererfahrungen § 370 Rn. 235; Rolletschke, UR 2006, S. 189 (191).

¹⁸³ Siehe hierzu im Einzelnen unter Zweiter Teil, B.I und B.II.2.

¹⁸⁴ *Stadie* in: Rau/Dürrewächter, UStG, Vorbemerkung Rn. 250; *Stadie* in: Stadie, UStG, Einführung, Vorbemerkungen, Allgemeines Rn. 46.

jedoch nicht unmaßgebend geworden, auch die Beweggründe und Absichten der Unternehmer, also quasi subjektive Merkmale eines Umsatzes, zu untersuchen. Auch wenn diese nicht als Tatbestandsmerkmale gesetzlich verankert sind, sind die umsatzsteuerrechtlichen Würdigungen verschieden, wenn die Unternehmer kollusiv zur Erzielung eines Steuervorteils zusammenwirken, die Leistungsempfänger das Vorgehen ihres Vorlieferanten/-leistenden hätten kennen können oder müssen oder eben nicht hätten kennen konnten oder mussten.

II. Gesetzgeberische Reaktionen auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten

Der Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten dürfte innerhalb der letzten 10 Jahre der medienwirksamste und wirtschaftlich bedeutsamste Fall von Steuerhinterziehung gewesen sein. Dieses Umsatzsteuerkarussell konnte fast vollständig aufgedeckt werden, insbesondere sind auch die Missing-Trader ermittelt und zur Verantwortung gezogen worden. Neben diversen Einzelpersonen stand insbesondere die Deutsche Bank im Visier der Ermittler, ihr wurde vorgeworfen, die Transaktionen mit CO₂-Zertifikaten im großen Stil abzuwickeln und zu unterstützen. Ermittlungen wurden gegen mindestens 15 Mitarbeiter der Deutschen-Bank geführt und sogar der Vorstand wurde in die Ermittlungen einbezogen. Im Frühjahr 2015 wurde der Deutschen Bank von der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt bestätigt, dass die von der Bank übergebenen Unterlagen in der CO₂-Untersuchung keinen Anlass für die Eröffnung von Ermittlungsverfahren gegen die Vorstände gäben.

Die Vorgehensweise im Rahmen der Ermittlung wurde insbesondere unter strafrechtlichen Gesichtspunkten kritisiert,¹⁸⁵ da aus ermittlungstaktischen Gründen der Vorsteuerabzug gewährt wurde, obwohl die Einbindung in das Umsatzsteuerkarussell bereits festgestellt wurde. Dieser Umsatzsteuerkarussellbetrugsfall ist jedoch nicht nur aufgrund der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung im Einzelfall interessant, sondern auch vor dem Hintergrund des Einflusses auf die gesetzgeberische Reaktion (Einführung der Reverse-Charge Regelung für den Handel mit CO₂-Zertifikaten) und den grundsätzlichen Umgang mit derartigen betrugsbehafteten Leistungsketten (Einführung der Regelung über den Schnellreaktionsmechanismus).¹⁸⁶

1. Gesetzliche Änderung als Reaktion auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug

In den Mitgliedstaaten erfolgten unterschiedliche und unterschiedlich schnelle Reaktionen auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten. Europol geht davon aus, dass seit Ende 2008 bzw. seit dem Frühjahr 2009¹⁸⁷ signifikante Betrugsaktivitäten bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten stattfanden. Dies wird von den Handelsplattformen aus einem Anstieg der Handelsaktivitäten in einem bisher nicht gekannten Ausmaß abgeleitet.

¹⁸⁵ Siehe hierzu: Zweiter Teil B.IV. und VII.

¹⁸⁶ Siehe hierzu: Zweiter Teil A.III, Nr. 2.

¹⁸⁷ Siehe Europol Pressemitteilung vom 09.12.2009; Boselli/Szabor, Reuters Presse vom 11.06.2009

Es besteht zudem der Verdacht, dass bereits bei Markteinführung ein Großteil der Handeltreibenden in ein Umsatzsteuerkarussellgeschäft eingebunden war. Beweisanzeichen hierfür lassen sich insbesondere an den rückläufigen Handelsvolumina nach Einführung der Reverse-Charge Regelungen ablesen.¹⁸⁸ Frankreich, die Niederlande, Großbritannien und Dänemark meldeten wie Deutschland Ende 2008 bis Mitte 2009 ungewöhnliche Handelsvolumina bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten. Die ersten vier Staaten reagierten zeitnah bzw. zuerst auf den Karussellbetrug mit Emissionszertifikaten, jedoch in unterschiedlicher Weise. Die Auswertung der Handelsaktivitäten im Zeitraum der Gesetzesänderungen in diesen Mitgliedstaaten zeigt eine Verlagerung der Handelsaktivitäten nach Deutschland, in dem eine Gesetzesänderung erst zum 01.07.2010¹⁸⁹ und damit mehr als 1 Jahr später als Frankreich, erfolgte.

a) Frankreich

Frankreich regelt die Umsatzsteuer im französischen Code Général des Impôts (CGI) und spricht im Französischen von „Taxe à la Valeur Ajoutée“ (TVA).

Der Handel mit CO₂-Zertifikaten unterlag zunächst dem Steuersatz von 19,6 %. Als Europol und Bluenext¹⁹⁰ im Jahr 2008 ungewöhnliche Handelsaktivitäten registrierten, reagierte Frankreich mit einer unilateralen Anpassung der Umsatzsteuer. Mit der Entscheidung vom 15.05.2009 einigte sich der französische Finanz- und Wirtschaftsminister darauf, den Handel mit CO₂-Zertifikaten von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, und verwies in der Begründung auf die seit Ende 2008 Anfang 2009 bekannt gewordenen Betrugsfälle des CO₂-Zertifikatehandels.¹⁹¹ Die Steuerbefreiung, eigentlich anwendbar für Bank bzw. Kreditumsätze (C.G.I. Art. 261 C. 1°), trat am 08.06.2009 in Kraft.¹⁹²

b) Niederlande

In den Niederlanden wird die Umsatzsteuer als „Belasting op de Toegevoegde Waarde (BTW)“ bezeichnet. Die Gesetzesänderung in Frankreich im Juni 2009 veranlasste die niederländische Steuerfahndung in Zusammenarbeit mit der niederländischen Emissionshandelsstelle (Dutch Emission Authority - NEA) ebenfalls zu Beratungen über erforderliche Anpassungen. Obwohl ein offizieller Nachweis über die betrügerischen Aktivitäten im Rahmen des Handels mit CO₂-Emissionsrechten zu keiner Zeit veröffentlicht wurde, beschloss die niederländische Regierung, vor dem Hintergrund „klarer Anzeichen“ auf exponentiell angewachsene Betrugsaktivitäten, in diesem Bereich, mit Wirkung zum 14.07.2009, knapp 1 Monat später

¹⁸⁸ Siehe hierzu die Grafik des dänischen SKAT, Zweiter Teil, A.II.2.(Abbildung 7)

¹⁸⁹ Siehe zu der Gesetzesänderung in Deutschland: Erster Teil, B.I.2.d).

¹⁹⁰ Siehe Europol Pressemitteilung vom 09.12.2009; Boselli/Szabor, Reuters Presse vom 11.06.2009; o.V.- Business Green Presse vom 04.01.2012.

¹⁹¹ Siehe Europol Pressemitteilung vom 09.12.2009; Hagège/ Zitouni/ Harris, Jones Day Presse vom 13.04.2010; vgl. Frunza/Guergan/Thiebaut, MTF on emission market; S.5/6.

¹⁹² Französische Finanzverwaltung: Steuerbulletin No. 58 vom 10.06.2009, 3 L-1-09.

als Frankreich, die Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung auf den inländischen Emissionshandel.¹⁹³ Damit hatte die niederländische Gesetzesänderung quasi eine Vorreiterrolle für die ab September 2009 geführten Verhandlungen der EU Kommission über die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges mit CO₂-Zertifikaten.

c) Großbritannien

In Großbritannien wurde bereits vor der Einführung des Emissionshandelssystems zum 01.01.2005 diskutiert, wie der Handel mit CO₂-Zertifikaten im Umsatzsteuerrecht einzuordnen sei. Die britische Umsatzsteuer, „Value Added Tax“ (VAT), besteuert unter der Bezeichnung als „basic rule“ jeden Umsatz grundsätzlich am Ort des leistenden Unternehmers. Es gab die Erwägung, den Emissionshandel insgesamt der „basic rule“ zu unterwerfen.¹⁹⁴ Nach Abstimmung zwischen den EU-Mitgliedstaaten, die zugunsten der Vermeidung von Doppelbesteuerung die Besteuerung bei grenzüberschreitendem Handel an dem Ort des Leistungsempfängers vorsah, wurde hiervon abgesehen. Der inländische Handel mit Emissionszertifikaten unterlag damit der „basic rule“, der grenzüberschreitende Handel folgte dem Empfängerortsprinzip.

Nachdem im Juni 2009 durch die Gesetzesänderung in Frankreich der Verdacht aufkam, dass sich die aus dem Mobilfunkbereich bekannten Karussellbetrugsfälle in den Bereich der CO₂-Zertifikate verlagern könnten, reagierte das Vereinigte Königreich mit Wirkung zum 31.07.2009 und nahm den Handel mit Emissionszertifikaten vorübergehend von der Besteuerung aus, indem dieser steuerfrei gestellt wurde.¹⁹⁵ Genau genommen war der „Nullsatz“ anwendbar, das bedeutet, dass die Umsätze zwar weiterhin steuerbar waren, aber keine Steuer hieraus fällig wurde, da der Steuersatz Null betrug. Es handelt sich um eine Übergangslösung, die bis zu einer einheitlichen europäischen Regelung Anwendung finden sollte.

Mit Wirkung zum 01.11.2010 wurde diese Befreiungsregelung abgeändert. Mit Inkrafttreten der Änderung der MwStSystRL durch die Ergänzung des Art. 199 a MwStSystRL bestand die Möglichkeit, eine Regelung zum Reverse-Charge für den Handel mit CO₂-Emissionsberechtigungen einzuführen. Dies führte zu einer Änderung des Abschn. 55 A der VAT Act 1994 (VATA), der nunmehr vorsieht, dass der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.¹⁹⁶

In diesem Zusammenhang sind grundsätzlich auch Möglichkeiten vorgesehen, im Rahmen der betrugsbehafteten Waren erweiterte Meldepflichten, wie beispielsweise Zusammenfassende Meldungen für Reverse-Charge-Leistungen zu übermitteln (Para. 2 (3B) of Schedule 11 to

¹⁹³ Dutch Emission Authority: NEA-Report vom 30.09.2010, S.8.

¹⁹⁴ HM Revenue & Customs Notice 741, (Stand: Oktober 2010), Sec 5.1., 13.15; HM Revenue & Customs Business Brief 28/04 vom 25.10.2004.

¹⁹⁵ HM Revenue & Customs Brief 46/09 vom 30.07.2009; HM Revenue & Customs – BN 49/10 vom 24.03.2010, Rn. 6.

¹⁹⁶ HM Revenue & Customs Brief 35/10 vom 20.08.2010.

VATA). Diese Erklärungspflicht träge grundsätzlich den Leistenden, ist aber derzeit nicht erforderlich.

d) Dänemark

In Dänemark heißt die Umsatzsteuer Omsaetningsavgift (kurz: MOMS), der Steuersatz beträgt 25%. Die der Reverse-Charge Regelung unterfallenden Leistungen werden von Sektion 46 des dänischen VAT Act (*momsloven*) bestimmt. Die zuvor dargestellten Reaktionen Frankreichs, der Niederlande und Großbritannien führten auch bei den dänischen Finanzbehörden (SKAT) zu Bestrebungen, eine Ausnahmeregelung einzuführen. Ein Ersuchen um eine Ausnahmegenehmigung zur Anwendung einer Reverse-Charge Regelung wurde im Oktober 2009 an die EU Kommission gestellt. Zeitgleich beriet die EU Kommission über eine Änderung der MwSt-SystRL, so dass diese Ausnahmegenehmigung darin aufging und nicht bearbeitet wurde.¹⁹⁷ Durch die Änderungen der MwStSystRL konnte jedoch mit Wirkung zum 09.04.2010 der inländische Handel mit CO₂-Zertifikaten in Dänemark der Reverse-Charge Regelung unterworfen werden.¹⁹⁸

Dänemark spielte auch aus einem anderen Grund eine wichtige Rolle im Rahmen der Fälle des Karussellbetrugs mit CO₂-Zertifikaten. Ermittlungen der dänischen Finanzbehörden ergaben, dass 40 % der CO₂-Zertifikatverkäufe in dem betrugsbehafteten Zeitraum zwischen Mai und Juli 2009 über das dänische Register abgewickelt wurden. Zu den Vorwürfen gegen das dänische Emissionshandelsregister führten die dänischen Behörden aus, sie hätten Anfragen aus 14 Ländern erhalten, die über Betrugsaktivitäten im Zusammenhang mit dem dänischen Emissionsregister berichten.¹⁹⁹ Zwar gab es eine Verknüpfung zwischen dem Emissionsregister und der dänischen Finanzverwaltung, jedoch wurden dadurch keine im EU-Ausland ansässigen Kontoinhaber erfasst.

e) Deutschland

In Deutschland wurde mit der am 01.07.2010 in Kraft getretenen Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben²⁰⁰ die fakultative Anwendung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger für Treibhausgasemissionszertifikate eingeführt.²⁰¹

¹⁹⁷ (Danish) Ringsrevisionen, Report of the Danish Emission Trading Registry, March 2012, S. 26, Abs. 74.

¹⁹⁸ (Danish) Ringsrevisionen, Report of the Danish Emission Trading Registry, March 2012, S. 24, Abs. 64 f.

¹⁹⁹ (Danish) Ringsrevisionen, Report of the Danish Emission Trading Registry March 2012, S. 2.

²⁰⁰ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften; juris: (StEUVUmsG) gültig ab 15.04.2010; BGBl I 2010, S. 386 vom 14.04.2010 (S. 392/393 siehe Art. 6 Abs. 3 Inkrafttreten gemäß Art. 12 Abs. 4 zum 01.07.2010.).

²⁰¹ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/939 vom 04.03.2010, S. 10/11, 15/16.

Das Gesetzgebungsverfahren hierzu erfolgte, als das Inkrafttreten der EU-Rechtsgrundlage zum 09.04.2010 absehbar war.²⁰² Der Weg für die Einführung des Art. 199a MwStSystRL war jedoch weitgehend bereits gegangen. Der ECOFIN-Rat hatte am 02.12.2009²⁰³ und das Europäische Parlament am 10.02.2010²⁰⁴ seine Zustimmung erteilt. Im Vergleich zu den Gesetzesänderungen in Frankreich, Großbritannien und den Niederlanden erfolgte die Reaktion in Deutschland fast 1 Jahr später. Der Gesetzgeber sah jedoch eine unilaterale Maßnahme als nicht unionsrechtskonform an²⁰⁵ und sah daher von einer frühzeitigeren Einführung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft ab.

2. Auswirkungen der Gesetzesänderungen in Frankreich und Großbritannien

Eine Statistik der dänischen Steuerverwaltung (SKAT) bildet die Entwicklung des Handels mit CO₂-Emissionszertifikaten in Frankreich, Großbritannien und Deutschland in der Phase der zuvor skizzierten Gesetzesänderungen sehr anschaulich ab.²⁰⁶ Die chronologische Erfassung der Handelsvolumina zeigt die Verschiebung der Handelsplätze von Frankreich und Großbritannien nach Deutschland.

Die französische Gesetzesänderung vom 08.06.2009 ließ die gehandelten Zertifikatmengen von über 30 Mio. im Juni 2009 auf knapp über 10 Mio. im Juli 2009 bis nahezu keinem messbaren Handelsvolumina im August 2009 sinken. Auch die Spitzenwerte der britischen Handelsvolumina zeigten sich deutlich beeinflusst von den Gesetzesänderungen beider Länder. Nach der französischen Gesetzesänderung stieg der Handel in Großbritannien von ca. 56 Mio. im Juni 2009 auf knapp 90 Mio. im Juli 2009. Die britische Gesetzesänderung zum 31.07.2009 ließ das Handelsvolumen im August 2009 auf ca. 18 Mio. zurückfallen und kam im September 2009 nahezu über Null zum Stillstand.

Hingegen stiegen die deutschen Handelsvolumina von August bis Oktober 2009 an und erreichen dort einen Spitzenwert von über 50 Mio. Ab Oktober 2009 verzeichnete auch Deutschland ohne Gesetzesänderung einen Rückgang der Handelsvolumina; jedoch überstiegen die in Deutschland gehandelten Handelsvolumina weiterhin diejenigen Frankreichs und Großbritanniens.

²⁰² Richtlinie 2010/23/EU zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG gültig ab 09.04.2010 (siehe Art. 3), ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, S. 1–2.

²⁰³ Rat der Europäischen Union, Pressemitteilung vom 02.12.2009, 16898/09 (Presse 359).

²⁰⁴ Stellungnahme des europäischen Parlaments vom 10.02.2010, ABl. EU C 341 E/81 f. vom 16.12.2010, S. 81–85.

²⁰⁵ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/939 vom 4.03.2010, S. 10/11.

²⁰⁶ Grafik zur Verfügung gestellt von der ZEUS NRW, mit freundlicher Genehmigung der dänischen Steuerverwaltung (SKAT).

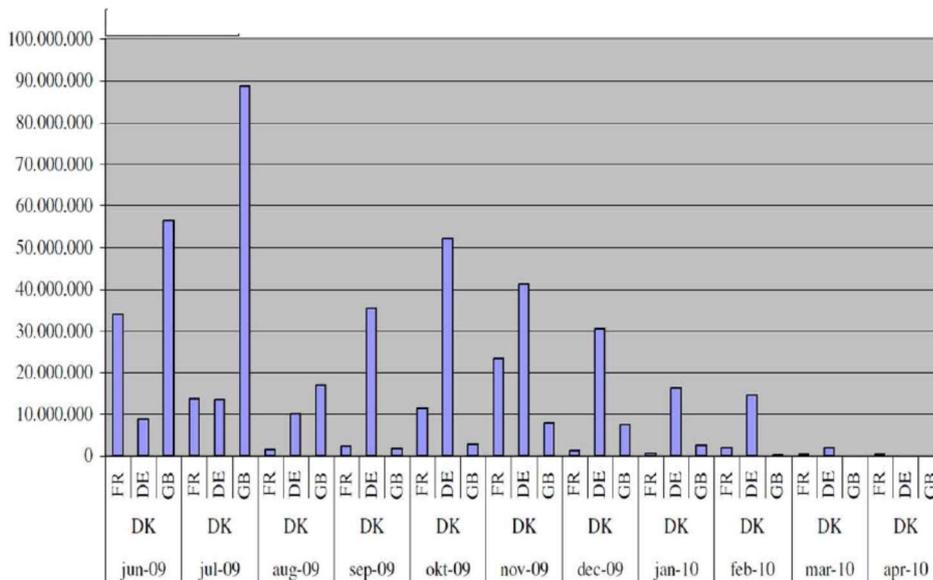


ABBILDUNG 7: FINANZVERWALTUNG DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN, ZEUS NRW, STRAFA-FA BONN

Die Statistik bestätigt die Feststellung zur Entwicklung des CO₂-Zertifikatehandels, nach der die Hochzeiten betrügerischer Aktivitäten zwischen Mitte 2009 und Anfang 2010 bestimmt wurden. Die Verschiebung der Handelsvolumina stehen in demselben zeitlichen Zusammenhang mit den Gesetzesänderungen und zeigen deutlich, wie stark der Emissionshandel hiervon beeinflusst wurde.

III. Fazit

Die verschiedenen Erscheinungsformen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs führen stets zu derselben Problematik des unvalutierten Vorsteuerabzugs. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Fälle der Lieferung oder einer sonstigen Leistung handelt. Solange Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung zwei verschiedenen Unternehmern bzw. Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, ist Raum für die Funktionsweise des Karussellbetrugs.

Die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten zeigen die möglichen Ausmaße der Karussellgeschäfte. Die Tatsache, dass der Problematik scheinbar nur mittels Gesetzesänderungen in den verschiedenen Mitgliedstaaten abgeholfen werden konnte, deutet bereits an, welche Schwierigkeiten in der Betrugsbekämpfung bestehen. Die Verlagerung der Handelsvolumina von Großbritannien und Frankreich nach Deutschland deutet auf eine in gewisser Weise konstruierte Geschäftsaktivität hin.

Der Reaktionsgeschwindigkeit des deutschen Gesetzgebers ist jedenfalls die Verlagerung der Handelsaktivitäten nach Deutschland vorzuhalten und damit insoweit ein Vorwurf zu machen, als dass die Schadenshöhe der Karussellfälle in Deutschland hausgemacht war.

Im Vergleich zu anderen Umsatzsteuerkarussellfällen ist in Fällen des CO₂-Zertifikatehandels die Nachvollziehbarkeit der Umsätze durch die Registertransaktionen möglich, so dass jedenfalls ein Leistungsaustausch vorliegt und belegt werden kann. Theoretisch wären jedoch auch Fälle denkbar, in denen nicht jeder Umsatz notwendigerweise zu einer Registertransaktion

führt. Dies wäre der Fall, wenn im Rahmen von Kettengeschäften der erste Erwerber dem Veräußerer die Anweisung zur Übertragung der Zertifikate auf das Konto des letzten Erwerbers erteilt.

Gerade in diesem Zusammenhang ist die Identifikation von Scheinumsätzen erschwert, da sich das Äquivalent zur Verschaffung der Verfügungsmacht, also die Übertragung der Zertifikate unter den mittleren Händlern, nur anhand des Vertrags bzw. Rechnungslaufs dokumentieren lässt. Eine Verknüpfung des Emissionsregisters und der Umsatzsteuervoranmeldung könne einen ersten Anknüpfungspunkt zur Überprüfung und zum Abgleich ermöglichen, besteht aber gegenwärtig nicht.

B. Umsatzsteuerrechtliche Analyse des Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Der Ablauf eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs bzw. das Vorgehen der in ein Umsatzsteuerkarussellbetrug eingebundenen (natürlichen oder juristischen) Personen kann in verschiedener Hinsicht relevant sein. Dies gilt zum einen für die rein umsatzsteuerrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs sowie zum anderen auch für die daran anknüpfende steuerstrafrechtliche Würdigung.

Zu Bedenken ist dabei stets das faktische Problem, dass dem eigentlichen Ursprung des Übels, dem Missing Trader, der die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht entrichtet, in der Regel nicht beizukommen ist. Dementsprechend sind vorhergehende und nachfolgende Umsätze ins Visier der Finanzverwaltung gerückt. Vorhergehende Umsätze, mithin innergemeinschaftliche Lieferungen an einen Missing Trader, müssen in Lieferfällen regelmäßig um die Gewährung der Steuerfreiheit²⁰⁷ respektive um die zutreffende Einordnung als grenzüberschreitende Dienstleistung kämpfen und somit zugleich um die damit verbundene Anwendung der Regelung zur Steuerschuldverlagerung durch einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsempfänger. Nachfolgende Umsätze kämpfen um den Vorsteuerabzug. Hinzu kommt im Rahmen der Rechnungsstellung die Problematik des unberechtigten Steuerausweises, mit den Folgen des § 14c Abs. 2 UStG. Dies gilt gleichermaßen für Abrechnungen im Gutschriftswege, da es sich um eine eigentlich dem Gutschriftsempfänger zuzurechnende Abrechnung handelt.²⁰⁸

²⁰⁷ Die Frage der Steuerfreiheit eines Ausgangsumsatzes stellt sich nur bei Lieferumsätzen nicht hin- gehen bei sonstigen Leistungen und ist damit für die Fälle des CO₂-Emissionshandels nur von sekun- därer Bedeutung, als dass die Ansätze der Rechtsprechung ggf. übertragen werden können. Aus diesem Grund erfolgt an dieser Stelle keine vertiefte Darstellung der Probleme der Steuerfreiheit bzw. deren Versagung.

²⁰⁸ Vgl. Büchter-Hole, Anm. zu FG Hannover Urteil vom.09.10.2013, 5 K 319/12, EFG 2014, S. 162- 164; Hummel UR 2012, S. 497 (500).

Die aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht unter anderem zu klärenden Fragen sind, ob es einen Anknüpfungspunkt gibt, um diese Vorgehensweise zu verhindern, welcher Ansatz systematisch am zutreffendsten ist, und am besten geeignet, einen Schaden zu verhindern oder zu kompensieren und welches das entscheidende möglicherweise nicht vorliegende Tatbestandsmerkmal ist, um den Vorsteuerabzug zu versagen.

Die Versagung des Vorsteuerabzugs vor dem Hintergrund der Frage, ob eine steuerbare Leistung eines Unternehmers vorliegt, bildet den Schwerpunkt der nachfolgenden Analyse. Hierzu gehört auch der von der Rechtsprechung verselbständigte, ungeschriebene Vorsteuerversagungsgrund der „Kenntnis bzw. des Kennen-Müssens der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussellbetrug“ sowie die ggf. anwendbaren Haftungstatbestände des § 25d UStG und des § 71 AO.

Die steuerstrafrechtliche Würdigung knüpft an die umsatzsteuerrechtliche Würdigung an und wertet insbesondere die subjektiven Merkmale der Tatbeteiligten. In diesem Zusammenhang werden die ersten drei Strafverfahren zum Umsatzsteuerkarussellbetrug mit CO₂-Zertifikaten vor dem Hintergrund der nachfolgend aufzuzeigenden Kriterien untersucht.

I. Steuerbarer Umsatz

Das UStG definiert den Hauptanwendungsfall des steuerbaren Umsatzes (Leistungsaustausch) in § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als die Lieferung oder sonstigen Leistung, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Die Merkmale Leistungsaustausch und Unternehmereigenschaft bedingen sich gegenseitig und weisen dadurch eine systematisch untrennbare Verknüpfung auf. Ein umsatzsteuerbarer Vorgang ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG eine Lieferung oder sonstige Leistung, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ selbständig ausübt. Demgegenüber bestimmt § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG, dass gewerblich oder beruflich „jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ist.²⁰⁹ Die geforderte Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen muss deshalb auf die Ausführung von Umsätzen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, d.h. auf die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein.²¹⁰

1. Leistung gegen Entgelt - Leistungsaustausch

Eine Leistung gegen Entgelt liegt vor, wenn ein Unternehmer einem individualisierbaren Leistungsempfänger einen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet, der beim Leistungsempfänger oder

²⁰⁹ *Stadie*, in *Stadie*, § 2 UStG Rn 59; vgl. *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, § 2 UStG Rn 190; *Janzen* in: *Lippross/Seibel*, § 2 UStG, Rn. 26.

²¹⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 26.01.2012, V R 18/08, Rn 38, BStBl II 2015, S. 962.

ggf. am Ende der Unternehmerkette einen Verbrauch i.S.d. Mehrwertsteuersystems ermöglicht.²¹¹

Ob im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussellgeschäfts ein umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch vorliegt, lässt sich nicht pauschal beantworten. Die Rechtsprechung hat, mit Ausnahme der reinen Scheingeschäfte, keine Fälle behandelt, bei denen die Tatbestandsvoraussetzungen eines Umsatzes (Leistung und Unternehmereigenschaft) gänzlich fehlten.

a) Pauschalansatz – kein steuerbarer Umsatz

In der Literatur und Rechtsprechung wurde die Frage diskutiert, ob das Vorgehen im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussellgeschäfts generell außerhalb des Anwendungsbereichs der Umsatzbesteuerung einzuordnen ist.²¹² Es wurden Zweifel äußert, ob bei „Lieferungen in „Karussellen“ diese Warenbewegungen innerhalb des Kreises der Umsatzbesteuerung unterliegen“.²¹³ Dieser Ansatz hat seinen Ursprung in der sog. „Infektionstheorie“ der britischen Finanzverwaltung, die sämtliche Geschäfte eines Karussellfalls aufgrund ihrer Verbindung zum Betrugsgeschehen aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer ausgrenzte.²¹⁴ Gegen die Annahme, im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells fände ein Leistungsaustausch statt, wurde eingewandt, dass ein Umsatzsteuerkarussell insgesamt nicht als wirtschaftlicher Vorgang anzuerkennen sei, da die Absicht des Leistenden die Umsatzsteuer nicht zu entrichten, den Umsatz an sich disqualifiziere. Es fehle an der wirtschaftlichen Zuwendung, es lägen nur Scheingeschäfte vor oder jedenfalls würde der ggf. tatsächliche Umsatz durch vorgelagerte Geschäfte verdeckt. Diese Einordnung ist in zweierlei Hinsicht fragwürdig. Erstens, weil eine Pauschalbewertung für verschiedene potentielle Leistungsbeziehungen erfolgt, ohne diese separat zu würdigen, und zweitens, weil ein strafrechtlich relevantes Vorgehen zur Verneinung der umsatzsteuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale herangezogen wird.

Ein Pauschalansatz widerspricht der Systematik des Umsatzsteuerrechts, der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG „jeden“ Umsatz der Umsatzsteuer unterwirft. Schließlich ist nicht nur jedes Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerpflichtigen Leistung objektiv zu bestimmen, sondern auch jeder Umsatz.²¹⁵ Eine zusammengefasste Bewertung verschiedener Umsätze muss ausdrücklich bestimmt sein, wie bspw. bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG). Zudem widerspricht eine solche wirtschaftliche Gesamtbetrachtung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und damit auch dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer,

²¹¹ Janzen in: Lippross/Seibel, § 1 UStG, Rn. 6; Nieskens in Rau/Dürrwächter § 1 Rn 416.

²¹² EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., UR 2006, S.157; Nieskens Anm. hierzu, EU-UStB 2006, S. 19/20; Rolletschke, UR 2006, 189 (191).

²¹³ BFH, Beschluss vom 29.11.2004, V B 78/04, UR 2005, S.214 (215, Leitsatz). Anm. hierzu Eversloh jurisPR-SteuerR 23/2005 Anm. 6.

²¹⁴ Vgl. Ausgangssachverhalt EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., UR 2006, S.157.

²¹⁵ EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., UR 2006, S. 157 (162), Rn. 47.

da ein Fehlverhalten einzelner nicht pauschal zu einer Sanktionierung sämtlicher an einer Umsatzkette Beteiligter führen darf.

b) Relevanz subjektiver Merkmale

Ein wesentliches Merkmal des Umsatzsteuerkarussells ist die Nichtzahlung der geschuldeten Umsatzsteuer aufgrund vorgefasster Absicht. Fraglich ist, inwieweit ein solches subjektives Merkmal für die Frage, ob ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, relevant sein kann.

Die Definition des Unternehmers stellt auf die Einnahmeerzielungsabsicht ab, wohingegen die Definition des umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches rein objektive Merkmale umfasst. Für die objektive Beurteilung des Umsatzes, den Leistungsaustausch, kommt es damit nicht auf die Absicht an, die der Steuerpflichtige oder ein vom Steuerpflichtigen verschiedener Dritter innerhalb derselben Leistungskette hatte.²¹⁶

Da es für die Beurteilung eines Umsatzes bereits nicht darauf ankommt, ob die für diesen Umsatz geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge an den Fiskus entrichtet wurden,²¹⁷ kann mE die hierzu vorgefasste Absicht erst recht nicht von Bedeutung sein.

Darüber hinaus kommt es auch nicht darauf an, ob der Leistende wegen einer Steuerhinterziehung zu betrafen ist. Aufgrund der Wertneutralität der Umsatzsteuer kommt es grundsätzlich auch nicht auf die Differenzierung zwischen erlaubten oder unerlaubten Geschäften an.²¹⁸ Ein strafrechtlich relevantes Verhalten ändert damit nicht die objektive umsatzsteuerrechtliche Beurteilung eines Umsatzes.²¹⁹ Mithin kann nicht bereits aus der strafrechtlichen Verantwortung der Beteiligten eines Umsatzsteuerkarussells die steuerrechtliche Wertung entnommen werden.

Etwas anderes soll für Waren oder Leistungen gelten, die weder in den erlaubten Handel gebracht noch in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können, da vermeintliche Umsätze aus illegalen Tätigkeiten, wie z.B. bei unerlaubten Geschäften mit Betäubungsmitteln, zoll- und steuerrechtlich irrelevant sein sollen.²²⁰

²¹⁶ EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/Recolta, UR 2006, S. 594 (597),

Rn.42/43; EuGH, Urteil vom 6.04.1995, C-4/94, „BLP Group“, UR 1996, S. 427 (429), Rn. 24.

²¹⁷ EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua. UR 2006, S. 157 (163), Rn. 54; EuGH, Beschluss vom 03.03.2004, C-395/02, Transport Service, UR 2004, 107, Rn. 26.

²¹⁸ EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., UR 2006, S. 157 (163), Rn. 49; EuGH, Urteil vom 11.06.1998, C-283/95, „Fischer“, UR 1998, S. 384–386, 1. Leitsatz; *Robisch* in Bunjes/Geist § 1 Rn. 40 m.w.N.

²¹⁹ Vgl. Nieskens Anm. zu EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., EU-UStB 2006, S. 19/20; Rolletschke, UR 2006, 189 (191).

²²⁰ Vgl. EuGH Urteil vom 05.07.1988, UR 1998, S. 309; *Robisch* in Bunjes/Geist § 1 Rn. 40 m.w.N.

Dies ist typischerweise bei Umsatzsteuerkarussellgeschäften nicht der Fall. Die Leistungen die bisher Gegenstand eines aufgedeckten Umsatzsteuerkarussellbetrugs waren (Pkw, CPU, Handys oder CO₂-Zertifikate), werden grundsätzlich auch außerhalb von (betrügerischen) Umsatzsteuerkarussellen vertrieben, mithin handelt es sich auch bei den Leistungen im Rahmen des Umsatzsteuerkarussells grundsätzlich um mehrwertsteuerpflichtige Leistungen.²²¹ Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob als illegal eingestufte Tätigkeiten grundsätzlich aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auszugrenzen sind, ist damit an dieser Stelle entbehrlich.

c) Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils

Für die Beurteilung der Leistung ist stets auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt des zugewendeten Vorteils abzustellen.²²² Für den Fall der Lieferung ist dies bereits begrifflich von Gesetzeswegen als Verschaffung der Verfügungsmacht legal definiert (§ 3 Abs. 1 UStG). Es ist darauf abzustellen, ob dem Leistungsempfänger Substanz, Wert und Ertrag an dem betreffenden Lieferungsgegenstand übertragen werden (Abschn. 3.1. Abs. 1 S. 1 UStAE). Ist das nicht der Fall, handelt es sich möglicherweise um Scheinlieferungen, sofern entweder keine Wareauslieferung stattfindet oder ein solcher nur vorgetäuscht wird. Diese Wertung lässt sich auch auf die Übertragung der CO₂-Zertifikate anwenden, da diese nur mangels Verkörperung nicht als Liefergegenstand qualifiziert werden, sondern der Übertragungsvorgang als sonstige Leistung eingeordnet wird. Wirtschaftlich betrachtet wird die Verfügungsmacht an den Zertifikaten übertragen, so dass auch hierin eine Vorteilszuwendung liegt.

An der Zuwendung eines solchen Vorteils fehlt es, wenn, im Fall einer Lieferung, die Ware nachweislich, anteilig oder vollständig, an den ersten Verkäufer im Kreis zurückgelangt (ein Abnehmer kann nicht mehrfach in einer Lieferkette vorkommen), denn dann hat keiner der Karussellbeteiligten einem anderen tatsächliche dauerhaft Verfügungsmacht verschafft.²²³ Der vorbestimmte Umgang mit der Ware, der darauf ausgerichtet ist, selbige an einen früheren Beteiligten in der Kette zurück zu liefern, spricht nach Ansicht der Gerichte dafür, dass die Kettenglieder keine Verfügungsmacht an der Ware erhalten haben können.²²⁴ Diese Einordnung ist jedoch nicht unumstritten, da die Verschaffung der Verfügungsmacht angenommen werden kann, soweit es sich nachweislich um tatsächliche Lieferungen mit nachgewiesener

²²¹ Vgl. FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 17.05.2004, 12 V 10/04, EFG 2004, S. 1405–1408, Rn. 32.

²²² *Stadie*, in *Stadie*, § 1 UStG Rn 10; *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter* § 1 Rn 416.

²²³ BFH, Beschluss vom 29.11.2004, V B 78/04, UR 2005, S. 214 (216), II.1 c). BFH, Beschluss vom 29.11.2004, V B 78/04, UR 2005, S. 214 (216), II.1 c); FG Kassel, Urteil vom 30.06.2004, 6 K 4328/01, EFG 2004, 1558–1562; vgl. Eversloh Anm. zu: FG Hessen/Kassel Beschluss vom 30.06.2004 – 6 K 4328/01, jurisPR-SteuerR 12/2005 Anm. 6; Fritsch, ebenfalls hierzu, UStB 2005, S. 4–5.

²²⁴ Vgl. die Darstellung in FG Hessen, Urteil vom 30.06.2004, 6 K 4328/01, EFG 2004, 1558–1562, Rn. 129.

Warenbewegung handelt.²²⁵ Diesem Ansatz ist zudem entgegenzuhalten, dass er das Erfordernis, jeden Umsatz für sich zu betrachten, missachtet und wiederum einer pauschalisierten Betrachtung nahesteht.

Die Finanzverwaltung ging anfänglich davon aus, dass es sich bei Karussellgeschäften insgesamt um Scheingeschäfte handele, bei denen durch die geschlossenen Verträge, die gehandelte Ware zu ihrem Ursprung zurückkehrt. Hieraus ergab sich die Schlussfolgerung, dass eine Verschaffung der Verfügungsmacht weder beabsichtigt noch erfolgt sei. Im Rahmen von Scheingeschäften seien die den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmer daher weder Abnehmer noch Lieferer der formal gekauften Ware gewesen.²²⁶ Als Indiz zur Klärung der Frage, ob tatsächlich keine Ware geliefert wurde oder an der gelieferten Ware keine Verfügungsmacht verschafft wurde, wurde der Verkauf unter dem Einkaufspreis herangezogen. Eine ungewöhnliche Preisgestaltung ohne plausible Begründung schürte Zweifel, ob überhaupt eine handelsübliche Geschäftstätigkeit vorlag. Zudem sprach die Rückführung der Ware an den Ausgangslieferant dafür, dass eine Verschaffung der Verfügungsmacht fehlte oder überhaupt nicht beabsichtigt war.²²⁷ Sofern neben der auffälligen Preisgestaltung weitere Auffälligkeiten hinzutreten, bspw. eine nachgewiesene Kreisbewegung der Waren, könnte von einem Scheinumsatz ausgegangen werden.²²⁸ Für die Fälle der CO₂-Zertifikate ist die Preisgestaltung mE ein eher ungeeignetes Kriterium zur Feststellung der Leistungsbeziehung. Aufgrund des in den Anfangsjahren des CO₂-Zertifikatehandels eher volatilen Marktpreises war kaum abzugrenzen, ob die Preisgestaltung ungewöhnlich war oder lediglich eine Marktpreisschwankung vorlag.²²⁹

Die Finanzverwaltung stützte sich zunächst auf die Feststellungen, ob es tatsächlich zu Doppel- und Mehrfachdurchläufen von gehandelten Waren kam. Die Feststellung, dass ein Umsatzsteuerkarussell vorliegt, wurde nur sekundär herangezogen und ersetzte nicht mehr die Analyse etwaig fehlender Tatbestandsmerkmale.

Zur Vereinfachung der Feststellung von Doppel- und Mehrfachumsätzen veröffentlichte das BMF am 01.04.2009 ein Schreiben,²³⁰ welches die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung dahingehend verschärfte, dass die Rechnung nur dann die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände aufweise, wenn bei Handyverkäufen die Geräteidentifikationsnummer (IMEI Nummer) angegeben sei. Zwar ermöglicht eine solche Rechnungsangabe

²²⁵ FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 17.05.2004, 12 V 10/04, Rn. 30, Stbg 2004, S. 371–381; Beschwerde hiergegen: BFH, Beschluss vom 29.11.2004, V B 78/04, UR 2005, S. 214; Eversloh, juris-PR-SteuerR 23/2005 Anm. 6 vom 06.06.2005; Fritsch, ebenfalls Anm. hierzu, UStB 2004, S. 404.

²²⁶ FG Niedersachsen, Beschluss vom 19.02.2001, 5 V 28/01, Rn.33–39; zit. juris.

²²⁷ FG Berlin Urteil vom 21.04.1998, Az. 5186/96, n.v.; BFH, Beschluss vom 28.04.1999, V B 129/98, BFH/NV 1999, S. 1390–1391.

²²⁸ FG Hessen (Kassel), Beschluss vom 22.07.2002, 6 V 1071/02, EFG 2003, S. 1206–1207, 1. Leitsatz.

²²⁹ Vgl. Erster Teil A.III.2; im Übrigen ist fraglich, ob es für die CO₂-Zertifikate durch den Umfang der betrügerischen Geschäftsaktivitäten einen „gewöhnlichen Marktpreis“ gegeben hat.

²³⁰ BMF Schreiben vom 01.04.2009 – IV B 8 – S 7280 a/07/10004, UR 2009, S. 357/358.

die Feststellung, ob es Mehrfachumsätze derselben Liefergegenstände gegeben hat, jedoch widerspricht diese Anforderung bereits den von der Finanzverwaltung üblicherweise geforderten handelsüblichen Sammelbezeichnungen (UStAE Abschn. 14.5 Abs. 15). Vielmehr führt diese Anforderung zu einer Individualisierung der gehandelten Ware, die für die Anforderung, die Leistung zu überprüfen, nicht notwendig ist und das Kriterium der Leistungsbeschreibung dadurch überdehnt.

Im Anschluss an die EuGH-Rechtsprechung wurde die Problematik von festgestellten Mehrfachumsätzen regelmäßig dahingehend gelöst, dass das Merkmal des missbräuchlichen Vorsteuerabzuges, nämlich die Kenntnis von der Einbindung in ein betrügerisches Geschäftsmodell („hätte kennen müssen“), als erfüllt angesehen wurde.²³¹

Übertragen auf die Fälle des CO₂-Zertifikatehandels ist festhalten, dass durch die Registerbindung der CO₂-Zertifikate sowohl die Frage der tatsächlichen Leistung als auch die Frage eines Mehrfachumsatzes leichter feststellbar sind. Jedenfalls, soweit eine Registertransaktion vorliegt, ist auch von einer steuerbaren Leistung auszugehen. Die Registertransaktion belegt die zivilrechtliche Eigentumsübertragung der CO₂-Zertifikate und damit die Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils i.S.d. Umsatzsteuerrechts. Die Registertransaktion ermöglicht durch ihre Systemanforderungen die Individualisierung jedes einzelnen übertragenen Zertifikats. Mehrfachumsätze sind jedenfalls in einem der bisherigen Umsatzsteuerkarussellgeschäfte mit CO₂-Zertifikaten nicht festgestellt worden.²³²

Schwieriger ist die Identifikation der Leistungsbeziehungen, wenn ein Kettenumsatz vorliegt, bei dem die CO₂-Zertifikate unmittelbar von dem Registerkonto des ersten Leistenden auf das Registerkonto eines Dritten erfolgen, der lediglich Vertragspartner des Abnehmers ist. Entspricht nicht jeder umsatzsteuerliche Übertragungsvorgang einer Registertransaktion, ist die Zuordnung der verschiedenen Leistungsbeziehung erheblich erschwert. In solchen Fällen können wiederum nur die Vertrags- und/oder Rechnungsdokumente herangezogen werden, um die Leistungen zu überprüfen, so dass sich auch in einem Fall der CO₂-Zertifikate die Frage der Identifizierung der Leistung stellen kann. Kettengeschäfte erschweren damit die Möglichkeit, die jeweiligen Leistungsbeziehungen ohne Registereintragung nachzuvollziehen.

Zudem könnte einem (Reihen- bzw.) Kettengeschäft bei CO₂-Zertifikaten der Wortlaut des § 7 Abs. 3 S. 2 TEHG entgegenstehen. Die Vorschrift über die Übertragung von Berechtigungen schreibt Einigung und Eintragung als Übertragungstatbestand vor. Die Eintragung setzt ihrerseits die Anweisung des Veräußerers an die kontoführende Stelle voraus, Berechtigungen von seinem Konto auf das Konto des Erwerbers zu übertragen.²³³ Der Übertragungstatbestand der

²³¹ Siehe ausführlicher zu diesem Kriterium: Zweiter Teil B. II. 1. d) und 2 a).

²³² FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10 (A(H(U))), R. 38 u. 79, zit.: Juris; vgl. auch: Zweiter Teil B. VII. 1.-3., ohne festgestellte Mehrfachdurchläufe.

²³³ *Körner/v. Schweinitz* in: *Körner/Vierhaus TEHG Kommentar* § 16 Rn. 64 (a.F. des § 7 Abs. 3 TEHG).

Eintragung wird durch die Anweisung des Veräußerers auf das Konto des Erwerbers, erfüllt. Daraus folgt, dass die Anweisung lediglich die formelle Umsetzung des Registers darstellt, nicht aber Teil des materiell-rechtlichen Erwerbstatbestandes ist.²³⁴ Umsatzsteuerrechtlich dürfte auch in einem Fall der Übertragung der Zertifikate ohne Registertransaktion von einer Leistung auszugehen sein, solange anhand objektiver Merkmale feststellbar ist, dass tatsächlich ein Übertragungsvorgang vorlag.

d) Exkurs: Schein- und Umgehungsgeschäfte

Neben solchen Umsätzen, die nach objektiver Beurteilung den Kriterien eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches entsprechen, sind in der Rechtsprechung auch vermeintliche Umsätze festgestellt worden, die nur zum Schein oder zur Verdeckung eines anderen Geschäfts vorgespiegelt wurden. Es fehlt an den Merkmalen eines Leistungsaustausches, wenn ein Schein – oder Umgehungsgeschäft vorliegt.

aa) Scheingeschäfte

Als Scheingeschäfte werden solche vermeintlichen Umsätze bezeichnet, bei denen entweder keine Handelsware existiert oder diese nicht transportiert wird oder jedenfalls keine Verfügungsmacht verschafft wird.²³⁵ Aus dem Wortlaut „Schein“ ist abzuleiten, dass es sich um erfundene Sachverhalte handelt, die nicht den dargestellten Verhältnissen entsprechen. Scheingeschäfte spiegeln einen Tatbestand vor, der weder wirklich gewollt ist noch tatsächlich besteht.²³⁶ Scheinhandlungen, Scheingeschäfte und Scheinlieferungen sind daher gemäß § 41 Abs. 2 S. 1 AO steuerrechtlich irrelevant. Denn trotz der grundsätzlichen Ausrichtung an den zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen ist zu berücksichtigen, dass umsatzsteuerrechtlich tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge besteuert werden,²³⁷ die im Fall von Scheingeschäften fehlen.

Dementsprechend fehlt es bei Scheingeschäften an einem umsatzsteuerbaren Vorgang, so dass ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Zudem setzt ein Scheingeschäft voraus, dass beide Parteien übereinkommen, das dargestellte Rechtsgeschäft nicht zu wollen. Es könnte dann ein vorsätzliches gemeinsames Handeln, kollusive Umsatzsteuerhinterziehung (§§ 370, 378 AO), vorliegen.²³⁸

²³⁴ *Körner/ v. Schweinitz* in: *Körner/Vierhaus TEHG Kommentar* § 16 Rn. 67 (a.F. des § 7 Abs. 3 TEHG).

²³⁵ *Nieuwenhuis*, UR 2005, S. 177 (179); *Gehm*, NJW 2012, S. 1257 (1258); *Rolletschke*, UR 2006, S.189 (190).

²³⁶ *Birkenfeld* in: *Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, § 13 Rn. 252.

²³⁷ *BFH*, Urteil vom 01.06.1989-V R 72/84, UR 1990; S. 11, Rn. 29/30; vgl. *Fritsch* UR 1996, S.317 (319), Fn. 29.

²³⁸ *Hundt-Eßwein*, DStR 2007, S. 422 (423); *Pump/Fitkau*, UStB 2008, S. 112 (114).

Scheingeschäfte sind daher dem Grunde nach eine Form der Vorsteuererschleichung, wenn es sich um erfundene Umsätze handelt. Solche erfundenen Umsätze werden häufig als „Luftrechnungen“²³⁹ und „Luftkarusselle“²⁴⁰ beschrieben. Bei Luftrechnungen existiert, streng genommen, nur das Papier, denn der abgerechnete Umsatz hat niemals stattgefunden.²⁴¹ Luftkarusselle sind hingegen Geschäfte, bei denen eine existierende Ware beim ursprünglichen Unternehmer verbleibt, ein im Kreis verlaufender Umsatz jedoch vorgetäuscht wird. Konkret bedeutet dies, dass der Transport in einigen vermeintlichen Leistungsketten unterblieb, um das Ausfallrisiko zu minimieren und die Transportkosten einzusparen.²⁴² Im Fall der CO₂-Zertifikate würde es dann zu keiner Registertransaktion kommen; solche Fälle wurden bisher nicht festgestellt.

bb) Umgehungsgeschäfte

Die zweite Variante der Scheingeschäfte ist die der Umgehungsgeschäfte, die ein reales Rechtsgeschäft, dessen umsatzsteuerrechtliche Folgen vermieden werden sollen, verdecken.²⁴³ Im Gegensatz zu einem rein erfundenen Scheingeschäft ist ein Umgehungsgeschäft nicht unbeachtlich, sondern ein Fall des Gestaltungsmissbrauchs. In diesen Fällen führen sowohl die hier vorrangige Missbrauchsrechtsprechung des EuGH²⁴⁴ als auch § 42 AO zum selben Ergebnis.²⁴⁵ In diese Variante muss zunächst das verdeckte Rechtsgeschäft enttarnt werden, um hieran die zutreffenden umsatzsteuerrechtlichen Folgen zu knüpfen. Umgehungsgeschäfte sind zuletzt in Pkw-Geschäften genutzt worden, um die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu konstruieren, für ein Geschäft, das eigentlich im Inland steuerpflichtig wäre. Hierhinter verbirgt sich der Versuch, nicht vorliegende Tatbestandsvoraussetzungen künstlich herbeizuführen. Bei Pkw-Geschäften kann so einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Endverbraucher vergünstigte Ware zukommen, weil im Bestimmungsland die Erwerbsbesteuerung umgangen wird.²⁴⁶ Bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten wurde diese Variante bisher nicht festgestellt.²⁴⁷

²³⁹ Als Sonderfall der Vorsteuererschleichung soll das Thema „Luftrechnung“ nicht vertieft werden, siehe einleitend hierzu: Pump/Fittkau, UStB 2008, S. 112; drsb, UStB 2008, S. 143.

²⁴⁰ Rolletschke, UR 2006, S. 189 (191); Oellerich, Diss. 2008, S. 35; vgl. Heinrichshofen, Anm. zu BGH, Urteil vom 11.07.2002, 5 StR 516/01, UStB 2002, S. 314.

²⁴¹ Vgl. zum Thema: EuGH, Urteil vom 19.09.2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, UR 2000, S. 470; BFH, Beschluss vom 20.10.2006, B V 20/05, UR 2007, S. 311.

²⁴² Kemper, UR 2009, S. 751 (753).

²⁴³ Fritsch, UR 1996, S. 317 (319); Pump/Fittkau, UStB 2008, S. 112 (114).

²⁴⁴ Vgl. u.a. EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, UR 2006, S. 410; Huschens, Anm. zu EuGH, Urteil vom 21.06.2005, C-255/02, EU-UStB 2006, S. 3 (4).

²⁴⁵ Fritsch, UR 1996, S. 317 (319); Krömker in: Lippross, § 42 AO Rn. 1.

²⁴⁶ EuGH, Urteil vom 07.12.2010, C-285/09, „R“, UR 2011, S. 15.

²⁴⁷ Vgl. FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10 (A(H(U))), R. 38 u. 79, zit.: Juris; siehe auch Zweiter Teil B.VII.1, B.VII.2 und B.VII.3.

2. Unternehmereigenschaft

Die Unternehmereigenschaft ist von grundsätzlicher Bedeutung, weil nur ein Unternehmer steuerbare Umsätze ausführen kann und auch nur einem Unternehmer das Recht auf Abzug von Vorsteuern zusteht.²⁴⁸ Die Unternehmereigenschaft ist bei allen umsatzsteuerrechtlich zu beurteilenden Rechten und Pflichten nach denselben Voraussetzungen zu bestimmen, so dass der Unternehmerbegriff des § 15 UStG identisch ist mit dem des § 2 UStG.²⁴⁹

Aufgrund dessen ist die Unternehmereigenschaft auch für die Beurteilung der Umsatzsteuerkarussellgeschäfte von zentraler Bedeutung. Ebenso wie bei der Frage des Leistungsaustausches im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells, wurden die Entscheidungen der Gerichte zunächst durch die Frage nach einer pauschalen Ausgrenzung der schadensstiftenden „Missing Trader“ geprägt. Eine in der Beurteilung von Umsatzsteuerkarussellgeschäften relativ frühe BGH-Entscheidung trägt hierzu den markanten Leitsatz, dass Personen, die lediglich zum Zwecke der Nichtanmeldung von getätigten Umsätzen in eine Lieferkette eingeschaltet seien, keine Unternehmereigenschaft besäßen.²⁵⁰ Hingegen reichte es der finanzgerichtlichen Rechtsprechung nicht für sich genommen, dass die Finanzverwaltung einen Abnehmer als „Missing Trader“ qualifizierte, um diesem die Unternehmereigenschaft abzusprechen, schließlich ist das „Missing Trader“-Dasein kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal.²⁵¹

Der Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 1 S. 1 UStG setzt für einen Unternehmer voraus, dass dieser eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Begriffspaar „gewerbliche und berufliche Tätigkeit“ präzisiert § 2 Abs. 1 S. 3 UStG als jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.²⁵²

Entscheidend ist jedoch, ob nach den Gesamtumständen ein Verhalten wie ein „Händler“ angenommen werden kann.²⁵³

a) Selbständige Tätigkeit

Selbständigkeit setzt eine Tätigkeit auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung voraus.²⁵⁴

Für die Beurteilung des Gesamtbildes werden verschiedene Merkmale herangezogen, die für

²⁴⁸ *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 40 Rn. 11; *Ehrt* in: BeckOK UStG, § 2 UStG Rn. 5; *Reiß* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, Rn. 13.

²⁴⁹ Vgl. *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 40 Rn. 13; *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG, Rn. 22; *Stadie* in: Stadie § 2 UStG Rn. 95; *Kraeusel* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 UStG, Rn. 26.

²⁵⁰ BGH, Urteil vom 22.05.2003, 5 StR 520/02, UR 2003, S. 535, 2. Leitsatz u. Rn. 11–12.

²⁵¹ Vgl. FG Hessen, Beschluss vom 05.01.2001, 6 V 4543/00, EFG 2003, S. 890, Anm. Fumi hierzu zu EFG 2003, S. 891 (892); Anm. Klünemann, UStB 2003, S. 264 (265); vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 09.12.2015, 4 K 133/10, zit.: juris; FG Niedersachsen, Urteil vom 15.01.2004, 16 K 226/03, zit.: juris.

²⁵² *Stadie*, in Stadie, § 2 UStG Rn 59; vgl. *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, § 2 UStG Rn 190; *Janzen* in: Lippross/Seibel, § 2 UStG, Rn. 26.

²⁵³ UStAE Abschnitt 2.2. Abs. 1 S. 5/6; *Janzen* in: Lippross/Seibel, § 2 Rn. 61; *Stadie*, in Stadie, § 2 UStG Rn. 88, 101, 126.

²⁵⁴ UStAE Abschn. 2.2. Abs. 1, S. 1.

einen Unternehmer typisch sind, u.a. das Unternehmerrisiko (bspw. in Form des Kapital- und Abnehmerisikos), eine (hohe) Erfolgsbeteiligung, die Tätigkeit für mehrere Auftraggeber, die Beschäftigung von Arbeitskräften, die Unterhaltung eines Büros auf eigene Kosten sowie die Unternehmerinitiative.²⁵⁵ Die im Gesetz enthaltenen Negativabgrenzungen des Begriffs der Selbständigkeit für natürliche Personen (§ 2 Abs. 2 Nr.1 UStG) oder für Fälle der Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr.2 UStG) sind für Karussellfälle regelmäßig weniger relevant. Diese Negativbeispiele grenzen ab, inwieweit eine natürliche oder juristische Person in ein anderes Unternehmen in abhängiger Form, weisungsgebunden oder finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist.

In den Fällen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs wurde das Kriterium der Selbständigkeit vor allem herangezogen, wenn aufgrund einer Vorfinanzierung von Geschäften und vorbestimmten Geschäftsabschlüsse hinreichende Anhaltspunkte für die Übernahme des Unternehmerrisikos fehlten. Damit fehlte vielfach die Unternehmereigenschaft, sofern weder ein Finanzierungs- noch Abnehmerisiko getragen wurde und nach den getroffenen Feststellungen der einzige Grund der Zwischenschaltung eines Händlers war, aus seinem Handeln einen Umsatzsteuervorteil zu erzielen.²⁵⁶

In diesen Kontext ist auch die Abgrenzung einzuordnen, ob ein solcher Händler möglicherweise zur Verdeckung eines anderen tätig wird, d.h. die Frage, wem die Leistung als Leistender zuzurechnen ist. Diese Zurechnung ist anhand der zivilrechtlichen Verhältnisse zu beurteilen, so dass Leistender in der Regel derjenige ist, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt.²⁵⁷ In der Folge ist als Nachweis dieser Leistungszurechnung die Identität von Leistendem und Rechnungsaussteller erforderlich.²⁵⁸

Hierzu können verschiedene Rückschlüsse aus dem Leistungsumfeld des zu prüfenden Händlers gezogen werden. Unter anderem kann in Betracht gezogen werden, ob anstelle des nicht als Unternehmer einzuordnenden Missing Trader der hinter diesem stehende Hintermann oder Initiator als leistender Unternehmer qualifiziert werden könnte. In einem solchen Fall läge ein Stohmanngeschäft vor. Da die Hintermänner oder Initiatoren in Karussellbetrugsfällen regelmäßig nicht identifiziert werden, geht eine solche alternative Leistungsbeziehung mangels Nachprüfbarkeit der Unternehmereigenschaft des Leistenden regelmäßig ins Leere.

²⁵⁵ *Reiß* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, Rn. 35/36; *Janzen* in: Lippross/Seibel, § 2 UStG, Rn. 69.

²⁵⁶ BGH, Urteil vom 22.05.2003, 5 StR 520/02, UR 2003, S. 535, 2. Leitsatz u. Rn. 11–12; ebenso: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 09.12.2005, 12 K 2/04, EFG 2007, S.1202/1203.

²⁵⁷ UStAE Abschn. 2.1. Abs. 3, S. 3.

²⁵⁸ BFH, Beschluss vom 31.01.2002, V B 108/01, UR 2002, S. 275 (276), II.3./Rn. 17; BFH, Urteil vom 17.09.1992, V R 41/89, DB 1993, S. 416, II.1.b)/Rn. 12–14.

Die Tätigkeit für nur einen oder nur eine sehr geringe Anzahl an Auftraggebern oder Abnehmern kann ein Indiz für vorbestimmte Leistungsbeziehungen sein, so dass keine Unternehmerinitiative entfaltet werden würde.

Da es sich jedoch um eine typisierende Betrachtungsweise handelt, kann nicht ohne Analyse des Einzelfalls davon ausgegangen werden, einem Missing Trader fehle stets die Unternehmereigenschaft. Ein Missing Trader, der durch Anweisungen eines Dritten gesteuert wird, bspw. durch vorgegebene Zulieferer und Abnehmer und seine Geschäfte zudem per Vorkasse, quasi vollkommen risikolos abgewickelt, kann jedoch weder die Kriterien des Unternehmerrisikos noch der Unternehmerinitiative erfüllen. Da sich diese Geschäftseinbindung im Rahmen der bisher aufgedeckten Umsatzsteuerkarussellfälle jedoch typisch für einen Missing Trader herausgestellt hat, bedarf es für die mE zutreffende Ablehnung der Unternehmereigenschaft regelmäßig einer sorgfältigen Sachverhaltsermittlung und -subsumtion. Die Einordnung, ob es damit ausschließlich an dem Merkmal der Selbständigkeit fehlt oder keine gewerbliche – oder berufliche Tätigkeit vorliegt, ist nicht eindeutig. Eine Abgrenzung ist jedoch erstens aufgrund des Unternehmerbegriffs als Typusbegriff nicht erforderlich, da die Gesamtschau der Merkmale entscheidend ist. Zweitens kann die Abgrenzung im Ergebnis dahinstehen, wenn jedenfalls eines der beiden Merkmale als Ausprägung der Unternehmereigenschaft nicht erfüllt ist.

b) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

§ 2 Abs. 1 S.3 UStG definiert die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit als jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Dadurch knüpft dieses Kriterium der Unternehmereigenschaft unmittelbar an die Ausführung von Umsätzen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, d.h. an die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt, an.²⁵⁹

Zugleich ist die gewerbliche und berufliche Tätigkeit das Synonym der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Als wirtschaftliche Tätigkeit sind, unabhängig von ihrem Ort, Zweck oder Ergebnis, insbesondere die Tätigkeiten der Erzeuger, Händler und Dienstleister einschließlich Urproduzenten und Landwirte (= gewerblich) sowie der freien und diesen gleichgestellte Berufe (= beruflich) und der Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (= nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen) anzusehen.²⁶⁰

²⁵⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 26.01.2012, V R 18/08, Rn 38, BStBl II 2015, S. 962; vgl. *Stadie* in: *Stadie* § 2 UStG Rn. 62 u. 206.

²⁶⁰ *Korn* in: *Bunjes/Geist*, § 2 UStG, Rn. 50; *Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, § 2 UStG Rn. 10; *Janzen* in: *Lippross/Seibel*, § 2 UStG Rn. 26.

Bei isolierter Betrachtung liegen bei der Übertragung von CO₂-Zertifikaten im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells die Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit vor, da die Übertragungen gegen Entgelt ausgeführt werden und, soweit bisher festgestellt, zu tatsächlichen Übertragungen der Zertifikate führten. Dieses Kriterium dürfte in diesen Fällen somit nicht maßgebend sein für eine fehlende Unternehmereigenschaft. Etwas anderes dürfte gelten, wenn die von der bisherigen Rechtsprechung zur Beurteilung der Nachhaltigkeit herangezogenen Kriterien, richtigerweise auch für die Beurteilung der gewerblichen Tätigkeit vorausgesetzt würden.

Die Frage der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit umfasst richtigerweise auch die Bestimmung des Sitzes eines Unternehmers. Dies ist eine Frage, von wo aus der Unternehmer seine aktive wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, also sein Unternehmen betreibt. Es ist mE nach verfehlt, diese Frage dem Kriterium der vollständigen Anschrift des Leistenden, als reine Rechnungsvoraussetzung, unterzuordnen (§ 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG).²⁶¹

Danach ist die Unternehmereigenschaft zweifelhaft, wenn unter der angegebenen Anschrift des leistenden Unternehmers kein Geschäftssitz mit aktiver wirtschaftlicher Tätigkeit nachzuweisen ist. Dementsprechend ist es erforderlich, dass der Unternehmer eine Geschäftseinrichtung im Inland vorhält, die dafür geeignet ist, die von ihm geschuldeten Leistungen zu erbringen.²⁶² Die Anforderungen können hierbei von der jeweiligen Art der Leistung abhängig variieren, so dass der BFH bis Juli 2015 annahm, auch eine „Briefkastenfirma“ könne ausreichend sein.²⁶³ Nunmehr verneint der BFH in Abkehr zu dieser Rechtsprechung, dass eine „Briefkastenfirma“ die Anforderung der Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers erfüllt, unter der dieser seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfalte.²⁶⁴ Hierzu stützt sich der BFH auf die EuGH Rechtsprechung nach der die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sei und ein bloßer „Briefkastensitz“ die wirtschaftliche Realität gerade nicht abbilde, sondern diese verschleierte.²⁶⁵ Der BFH hat sich nunmehr mit der Frage auseinanderzusetzen, inwieweit das Kriterium der "geschäftlichen Aktivitäten" hinreichend bestimmt oder bestimmbar ist.²⁶⁶

²⁶¹ Siehe hierzu unten: Zweiter Teil B. II. 1. c).

²⁶² Vgl. hierzu EuGH, Urteil vom 28.06.2007, C-73/06, „Planzer“, UR 2007, S. 654 (660), Rn. 54/55; Vgl. BFH, Beschluss vom 12.09.2014, VII B 99/13, BFH/NV 2015, 161-167; FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10, FG Düsseldorf Urteil vom 21.06.2013, 1 K 2550/11 U, zit.: Juris.

²⁶³ Vgl. BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693 (697), Rn. 50 (B. II.3); BFH, Urteil vom 27.06.1996, V R 51/93; UR 1997, S. 147 (148), Rn. 17.

²⁶⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 22.07.2015, V R 23/14, BStBl II 2015, S. 914; anhängiges Verfahren beim BVerfG, 1 BvR 2419/15; a.A. FG Köln Urteil vom 28.04.2015 10 K 3803/13, EFG 2015, S. 1655; Rev anhängig seit dem 18.09.2015 BFH, V R 25/15.

²⁶⁵ EuGH Urteil vom 28.06.2007, C-73/06 „Planzer Luxembourg“ Celex-Nr. 62006CJ0073; Anm Fischer, jurisPR-SteuerR 43/2007 Anm. 6.

²⁶⁶ FG Köln Urteil vom 28.04.2015 10 K 3803/13, EFG 2015, S. 1655; Rev anhängig seit dem 18.09.2015 BFH, V R 25/15.

Anhaltspunkte gegen die Unternehmereigenschaft liegen beispielsweise vor, wenn am eingetragenen Firmensitz keinerlei Geschäftsleitungs- und Arbeitgeberfunktion, Behördenkontakt und Zahlungsverkehr stattfinden.²⁶⁷

Dies führte mehrfach zu der Problematik, dass eine Deregistrierung bzw. die Löschung aus dem (bisher regelmäßig ausländischen) Unternehmensregister zur Aberkennung der Unternehmereigenschaft führte. Hier ist jedoch zum einen differenziert nach den Zeitpunkten der Rechnungsstellung, Leistungsausführung und der tatsächlichen Löschung aus einem Landesregister zu urteilen. Es genügt für sich genommen weder die Löschung nach Leistungsausführung zur Versagung der Unternehmereigenschaft (hier spanisches VIES²⁶⁸ Register)²⁶⁹ noch kann durch den Entzug einer Einzelunternehmerlizenz (nach ungarischem Recht), die den Leistenden (Aussteller der Rechnung) nicht mehr zur Verwendung seiner Steueridentifikationsnummer berechtigt, auf die fehlende Unternehmereigenschaft geschlossen werden.²⁷⁰ Vielmehr ist jeweils auf das Kriterium der Leistungsausführung als maßgeblicher Inhalt der Unternehmereigenschaft abzustellen.

ME nach ist das Kriterium der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit daher von zentraler Bedeutung, da es durch das Erfordernis der Leistungsausführung den Kern der unternehmerischen Tätigkeit umfasst.

c) Nachhaltige Tätigkeit

Das Merkmal der Nachhaltigkeit ist umstritten.²⁷¹ Die Finanzverwaltung und auch der BFH definieren die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit durch eine auf Dauer angelegte und hierzu geeignete Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.²⁷² Der Wortlaut „nachhaltig“ scheint zu implizieren, dass die Tätigkeit sich auf längere Zeit auswirken soll und auf Dauer angelegt sein soll.²⁷³ Hingegen kann auch eine einmalige oder nur gelegentliche Tätigkeit bspw. bei planmäßiger Wiederholungsabsicht als nachhaltige Tätigkeit qualifiziert werden.²⁷⁴

²⁶⁷ BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693 (697), Rn. 50 (B. II.3); BFH, Urteil vom 27.06.1996, V R 51/93; UR 1997, S. 147 (148), Rn. 17.

²⁶⁸ VAT Information Exchange System = MIAS (MwSt.-Informationsaustauschsystem): Dritter Teil, C. II. 2.a).

²⁶⁹ BFH, Beschluss vom 05.12.2005, V B 44/04, BFH/NV 2006, S. 625–627, Rn. 2, 16; vorhergehend FG Niedersachsen, Urteil vom 15.01.2004, 16 K 226/03, EFG 2005, S. 826–827, Rn. 13.

²⁷⁰ EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11, „Toth“, HFR 2012, S. 1124–1126, Rn. 33.

²⁷¹ Vgl. *Stadie* in: *Stadie* § 2 UStG Rn. 86; *Korn* in: *Bunjes/Geist*, § 2 UStG, Rn. 51.

²⁷² UStAE Abschnitt 2.3. Abs. 5; BFH, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776, Rn. 11–13.

²⁷³ BFH, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776, Rn. 11–13; *Radeisen* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen*, § 2 Rn. 76 u. 83; UStAE Ziff. 2.3. Abs. 5.

²⁷⁴ *Robisch* in: *Bunjes/Gesit* § 1 Rn 64; *Klenk/Treiber* in: *Sölch/Ringleb*, § 2 UStG Rn. 65.

Viele der exemplarisch für die Nachhaltigkeit herangezogenen Kriterien,²⁷⁵ wie bspw. die Intensität des Tätigwerdens, das Auftreten wie ein Händler oder das Unterhalten eines Geschäftslokals, dürften jedoch vorrangig für die Beurteilung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit an sich heranzuziehen sein, da es um den Kern der Tätigkeit und nicht um seine zeitliche Ausdehnung geht.²⁷⁶

Unstreitig dürfte jedoch sein, dass die Merkmale substantiell heranzuziehen sind, um die Unternehmereigenschaft zu beurteilen. Durch die Gesamtbetrachtung neigt die Rechtsprechung, insbesondere der EuGH, dazu, die einzelnen Merkmale nicht mehr einzeln aufzugreifen, sondern im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zusammenzufassen und lediglich ein Endergebnis zu konstatieren.²⁷⁷

Im Rahmen der Umsatzsteuerkarussellfälle wurde einem Missing Trader regelmäßig das Merkmal der Nachhaltigkeit abgesprochen, da seine Tätigkeit darauf ausgerichtet war, nach einer gewissen Zeitspanne die unternehmerische Tätigkeit einzustellen. Bis dahin jedoch nahm auch ein Missing Trader regelmäßig am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teil, so dass sich die Finanzverwaltung mit diesem Merkmal auf eine irrelevante subjektive Einstellung (Absicht) des Steuerpflichtigen festlegt, die für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft nicht maßgebend sein darf. Schließlich ist die Tatsache, dass sich ein Steuerpflichtiger dem Zugriff der Finanzverwaltung entzieht, für die Frage der Einordnung seiner Tätigkeit nicht entscheidungserheblich.²⁷⁸

Der einzig relevante zeitliche Aspekt der Beurteilung der Unternehmereigenschaft ist mE die Frage des Beginns bzw. des Endes derselben. Dies kann dazu führen, dass ein Missing Trader für gewisse Leistungen noch als Unternehmer einzuordnen ist, zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr. Auch eine solche differenzierte Betrachtung scheint für die zutreffende Bewertung jedes einzelnen Umsatzes erforderlich.

d) Exkurs: Scheinunternehmer – Strohmangeschäfte

Die Bezeichnung als Scheinunternehmer, Scheinfirma oder das Auftreten unter einem Scheinamen umschreibt die Situation, in der es die als Leistender aufgetretene Person nicht gibt, sie

²⁷⁵ Siehe hierzu: UStAE Abschnitt 2.3. Abs. 5 S.4; *Klenk/Treiber* in: Sölch/Ringleb, § 2 UStG Rn. 65; *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, § 2 Rn. 312.

²⁷⁶ Vgl. *Stadie* in: *Stadie* § 2 UStG Rn. 86; *dsIb.* in: Rau/Dürrwächter, § 2 Rn. 316; *Radeisen* in: Schwarz/Widmann/Radeisen, § 2 Rn. 76/77.

²⁷⁷ Vgl. EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, *Kittel/Recolta*, UR 2006, S. 594; vgl. m.w.N.: *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn.1391; *Heidner* in: Bunjes/Geist, § 2 Rn. 7; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG § 2 Rn. 303.

²⁷⁸ Vgl. hierzu EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, *Kittel/Recolta*, UR 2006, S. 594 (598), Rn. 49 – Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer ist kein Indiz für oder gegen die Unternehmerstellung; BFH, Urteil vom 27.06.1996, V R 51/93, DStR 1996, S. 1806 (1807).

keine Unternehmereigenschaft besitzt oder einem anderen die Leistung zuzurechnen (Strohmanngeschäft) ist.²⁷⁹

Scheinunternehmer- und Strohmanggeschäften ist gemein, dass ihre Leistungsbeziehungen nicht den augenscheinlich dargestellten Verhältnissen entsprechen. Zu beurteilen sind die tatsächlich vorliegenden wirtschaftlichen Vorgänge. Diese müssen sich als Lieferung oder Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S.1 UStG darstellen, und der Leistende ist dabei an den Kriterien der Unternehmereigenschaft der §§ 2 und 2a UStG zu messen.

aa) Scheinunternehmer

Anders als ein Scheingeschäft, ist der Scheinunternehmer nicht von der Absprache über ein fiktives Szenario abhängig. Für die Qualifikation als ein Scheinunternehmer genügt vielmehr, dass überhaupt keine selbständigen, nachhaltigen, entgeltlichen Leistungstätigkeiten ausgeführt oder abgerechnete Umsätze erbracht werden.²⁸⁰ Wiederkehrend fehlte den von der Rechtsprechung behandelten Scheinunternehmern jedoch eine feste Niederlassung oder hinreichende wirtschaftliche Tätigkeit. Aufgrund der Tatsache, dass ein Missing Trader nach einem relativ kurzen Zeitraum seinen Geschäftsbetrieb einstellt, kam die Finanzverwaltung (Steuerfahndung) zu dem Schluss, bei einem Missing Trader könne es sich um ein Scheinunternehmen handeln.²⁸¹ Der Missing Trader sei kein Unternehmer, weil er nur Gefälligkeitsrechnungen über nicht erbrachte Leistungen erstelle.²⁸²

Ein Scheinunternehmer ist danach – wie jeder Nichtunternehmer - sowohl als Leistender als auch als Leistungsempfänger problematisch, denn die tatsächliche und die scheinbare Leistungsbeziehung fallen auseinander.

Typischer ist diese Konstellation jedoch in Fällen der innergemeinschaftlichen Lieferung. Es werden Lieferungen an einen Scheinunternehmer vorgetäuscht, um so mit dem eigentlichen Abnehmer kollusiv zum Zwecke der Umgehung der Besteuerung zusammenzuwirken – in der Folge wurde diesen Fällen die Steuerfreiheit versagt.²⁸³

²⁷⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 04.09.2003, V R 9/02 und 10/02, UR 2004, S. 27–30; BFH, Urteil vom 28.06.2000, V R 70/99, UR 2001, S. 26–28; BFH, Beschluss vom 09.11.1999, V B 16/99, BFH/NV 2000, S. 611/612; *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 180 Rn. 419.

²⁸⁰ *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 41 Rn. 741.

²⁸¹ FG Hessen, Beschluss vom 05.01.2001, 6 V 4543/00, Rn. 10, zit. juris; FG Niedersachsen Beschluss vom 19.02.2001, 5 V 28/01, Rn.17, zit. juris; Klawikowski/Leitmeier/Zühlke, StBp 2002, S. 121 (122).

²⁸² Vgl. FG Hessen, Beschluss vom 22.07.2002, 6 V 1071/02, EFG 2003, S. 1206, Rn.6.

²⁸³ Vgl. BGH, Beschluss vom 20.11.2008, 1 StR 354/08, UR 2009, 193, Rn. 4; BGH, Beschluss vom 19.02.2009, 1 StR 633/08, UR 2009, S. 726, Rn. 8.

Die Problematik des Scheinunternehmers ist überwiegend auf die Schwierigkeit der Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung zurückzuführen, die damit den Nachweis der Voraussetzungen auf den Steuerpflichtigen verlagerten.²⁸⁴

bb) Strohmanggeschäfte

Vergleicht man das Vorgehen eines Strohmans mit dem eines Scheinunternehmers, werden beide zu Unrecht gleichgesetzt. Im Gegensatz zu Scheingeschäften ist ein Strohmanggeschäft ein tatsächlicher Umsatz und damit den Umgehungsgeschäften näher. Der Strohmang tritt im eigenen Namen, aber für Rechnung und im wirtschaftlichen Interesse des Hintermanns auf, indem er für diesen ein Recht erwerben, veräußern oder ausüben will.²⁸⁵ In Anlehnung an die zivilrechtliche Rechtsprechung ergibt sich aus einer Strohmangkonstellation in der Regel eine Leistungskette, wobei Leistender in der Regel derjenige ist, welcher die Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Dritten ausführt.²⁸⁶ Die Leistungsbeziehungen sind umsatzsteuerrechtlich sorgfältig zu trennen und insbesondere danach zu unterscheiden, wer für den Leistungsempfänger als Leistender erkennbar war.²⁸⁷

Dies führte zu der Argumentation der Finanzverwaltung, der Missing Trader sei ein Strohmang des Initiators des Karussellgeschäfts. Die tatsächliche Leistungsbeziehung widerspräche der vertraglichen und fakturierten Darstellung. Der Strohmang könne dem Leistungsempfänger keine Verfügungsmacht verschaffen, dies geschehe allein durch den Hintermann. Mithin ist die eigentliche Leistungsbeziehung zwischen Hintermann und Leistungsempfänger nicht abgebildet, aber nur hieraus könne ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.²⁸⁸ Dabei wurde die Frage aufgeworfen, ob ein Strohmang, der im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung auftrat, auch der tatsächlich leistende Unternehmer sei.²⁸⁹ Die Antwort richtete sich nach den Gegebenheiten des konkreten Falles, insbesondere wie sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die tatsächlichen Leistungsbeziehungen darstellten. Entscheidend war und ist deshalb immer, ob nach dem Gesamtbild dieser Verhältnisse noch ein Verhalten "wie ein Händler" angenommen werden kann.²⁹⁰ Vielfach besitzen die in den Fakturierungsketten eines Umsatzsteuerkarussells eingebundenen Unternehmen keine Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, sondern sind als vermeintlich unternehmerisch tätige

²⁸⁴ Burkhard, StB 2005, S. 131 (133); Schiessl/Krüger, BB 2003, S.1468 (1471).

²⁸⁵ Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG, Rn. 2181, Hundt-Eßwein, UStB 2002, S. 262.

²⁸⁶ Vgl. BGH, Urteil vom 29.10.1996, XI ZR 319/95, NJW-RR 1997, S. 238; Hundt-Eßwein, UStB 2002, S. 262 (263).

²⁸⁷ BFH, Urteil vom 12.05.2011, V R 25/10, BFH/NV 2011, S. 1541–1544; vgl. Anm Ma zu diesem Urteil, DStRE 2011, S. 1329.

²⁸⁸ Ausführlich hierzu: Liebau, BB 2005, S. 415 (416); Kellersmann, Anm zu EuGH Optigen usw. UR 2006, S. 164 (165).

²⁸⁹ BFH, Beschluss vom 31.01.2002, V B 108/01, UR 2003, S. 275; vgl. FG Saarland Urteil vom 13.05.2003, 1 V 22/03, UStB 2003, S. 293; Anm. Vellen, UStB 2003, S. 294.

²⁹⁰ Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn.1391; Heidner in: Bunjes/Geist, § 2 Rn. 7; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG § 2 Rn. 303.

Strohmänner einzustufen.²⁹¹ Als solche verhalten sie sich nicht wie ein typischer Händler, tragen weder ein Kapital- noch ein Abnahmerisiko und haben ohne eigenen Spielraum im Wesentlichen nur vorgegebene Rechnungen auszustellen.²⁹² Ein weiteres Merkmal solcher Strohmangeschäfte ist, dass die vorgeschalteten Firmen nicht im Rahmen eines Geschäftes tätig werden, das wechselseitige Rechte und Pflichten begründet, und damit keine eigenen Interessen wahrnehmen. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen der Strohmänn und der Dritte kollusiv handeln. In solchen Kollusionsfällen bedient sich eine Seite des Strohmänn für die Durchsetzung eigener wirtschaftlicher Interessen.²⁹³ Liegt eine solche Fallgestaltung vor, ist dieser Strohmänn nur noch als Hilfsperson dem Lager desjenigen zuzuordnen, in dessen Interesse er handelt.²⁹⁴ Praktisch sind jedoch die Grenzen zwischen Scheinunternehmen und Strohmänn selten klar zu ziehen.

II. Versagung des Vorsteuerabzugs

Die Versagung des Vorsteuerabzugs kommt in Betracht, wenn die objektiven Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Tatbestände nicht erfüllt sind. Das kann der Fall sein, wenn die materiellen Voraussetzungen, wie die Unternehmereigenschaft oder das Vorliegen einer umsatzsteuerbaren Leistung, fehlen oder formale Kriterien, wie eine die zutreffende Leistungsbeziehung widerspiegelnde Rechnung, nicht vorliegen.

Zudem hat der EuGH in richterrechtlicher Rechtsfortbildung einen Missbrauchsmaßstab entwickelt, nach dem trotz Vorliegen der objektiven Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung der Vorsteuerabzug versagt werden kann. Dieser Maßstab greift ein, wenn Kenntnis oder vermeidbare Unkenntnis über die Einbeziehung in eine Leistungskette, die auf Mehrwertsteuerbetrug ausgelegt ist, vorgelegen hat.

Dieser einschneidend subjektiv geprägte Ansatz erfordert eine ausgewogene Verteilung der Darlegungs- und Beweislast bzw. der Feststellungslast²⁹⁵ zwischen der Finanzverwaltung und dem den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger, jeweils entsprechende Nachweise zu erbringen bzw. hinreichende objektive Umstände vorzutragen.

1. Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG

Das Recht des Vorsteuerabzuges wird von § 15 UStG bestimmt und kann aus unterschiedlichen Gründen versagt werden. Nach § 15 Abs. 1 S.1 Nr.1 UStG kann der Unternehmer die in

²⁹¹ Vgl. BGH, Beschluss vom 08.02.2011, 1 StR 24/10, NJW 2011, S. 1616–1618, Rn.20; Heinrichshofen Anm.hierzu, wistra 2011, S. 310/311; FG Hamburg, Beschluss vom 24.04.2012, 2 V 233/11, EFG 2012, S. 1610–1613, Rn.37.

²⁹² Vgl. auch die Argumentation LG Frankfurt 5/2 KLS 4/11 n.v. (Anlage V), siehe unten Zweiter Teil B.VII.1.c) aa).

²⁹³ BGH, Urteil vom 22.05.2003, 5 StR 520/02, UR 2003, S. 535–539, Rn. 11.

²⁹⁴ Vgl. *Heidner* in: Bunjes/Geist, § 2 Rn. 13 m. w. N.; *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1391.

²⁹⁵ Grds. hierzu *Koenig* in: Pahlke/Koenig, § 42 AO, Rn. 34; *Heidner* in: Bunjes/Geist UStG § 15 UStG, Rn. 178; *Wagner* in: Sölch/Ringleb § 15 Rn. 297; *Stapperfend* in: Gräber § 96 FGO Rn. 50.

Rechnungen i.S.d. § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen (Entstehung der Vorsteuerabzugsberechtigung). In diesem Fall sind die Voraussetzungen des § 1 UStG einer steuerbaren Leistung im Inland, d.h. die präzisierten Leistungsbegriffe, Lieferung oder sonstige Leistungen des § 3 UStG sowie die dazugehörigen Ortsbestimmungen der §§ 3a – 3g UStG erfüllt, so dass ein entweder steuerpflichtiger oder einer Steuerbefreiung unterliegender Umsatz vorliegt (ohne den Vorsteuerabzug auszuschließen (§ 15 Abs. 3 UStG)). Die damit entstandene Vorsteuerabzugsberechtigung kann jedoch erst ausgeübt werden, wenn der Unternehmer eine den Rechnungsvoraussetzungen der §§ 14, 14a UStG genügende Rechnung besitzt.

Grundsätzlich sind die nachfolgenden Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu prüfen:

- Leistung eines anderen Unternehmers
- Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers
- Rechnungsvoraussetzungen.

Einen Gutgläubensschutz an das Vorliegen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gewährt die nationale Rechtsprechung hingegen - jedenfalls im Festsetzungsverfahren - nicht.²⁹⁶

a) Leistung eines anderen Unternehmers

In der Voraussetzung „Leistung eines anderen Unternehmers“ verbinden sich die Voraussetzungen der Ausführung einer steuerbaren Leistung und die Frage der Unternehmereigenschaft des Leistenden (hierzu zu I. Steuerbarer Umsatz).

Zudem wird die Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer verlangt, d.h. die ausgeführten Leistungen müssen dem Rechnungsaussteller zuzurechnen sein.²⁹⁷

Diese Voraussetzung ist jedoch lediglich das Spiegelbild der Voraussetzung eines steuerbaren Umsatzes, so dass sich inhaltlich hier keine Besonderheiten gegenüber dem zuvor Dargestellten ergeben.

b) Unternehmereigenschaft

Der Vorsteuerabzug setzt die Unternehmereigenschaft des Leistenden und des Leistungsempfängers voraus. Zu der Unternehmereigenschaft aus Sicht des Leistenden ist bereits Stellung genommen worden.²⁹⁸ Neben der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers – für den dieselben Maßstäbe anzuwenden sind – ist vielmehr die Sichtweise des Leistungsempfängers

²⁹⁶ BFH, Urteil vom 22.07.2015, V R 23/14, BStBl II 2015, S. 914; in Abkehr zum BFH Urteil vom 19.4.2007, V R 48/04, BStBl II 2009, S. 315.

²⁹⁷ *Stadie* in: Stadie § 15 UStG, Rn. 57; *Forgách* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 UStG, Rn. 84.

²⁹⁸ Siehe hierzu oben Zweiter Teil B.I.2 Unternehmereigenschaft.

relevant geworden. Dies ist regelmäßig keine Frage des Vorliegens der Voraussetzungen, sondern zum einen eine Frage der angewandten Sorgfalt und zum anderen eine Frage, inwieweit trotz Fehlens der Voraussetzungen auf das Vorliegen der Voraussetzungen vertraut werden durfte – ohne die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu verlieren.²⁹⁹

Zu berücksichtigen ist auch, dass bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft auf den Zeitpunkt der Leistungsausführung abzustellen ist.³⁰⁰ Dies gilt insbesondere für die Frage, wann der Leistungsempfänger seinen Vertragspartner gemäß der ihm obliegenden gebotenen Sorgfalt zu überprüfen hat.

Danach ist der Vorsteuerabzug der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz eines Unternehmers bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat.³⁰¹

Im Bereich der Umsatzsteuerkarussellgeschäfte scheidet der Vorsteuerabzug seltener an der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers als an der fehlenden Unternehmereigenschaft des Leistenden. Für den Leistenden problematisch ist die ihm nach Ansicht der Finanzverwaltung und derzeit noch nationalen Rechtsprechung im Rahmen seines Vorsteuerabzugsbegehrens obliegende Darlegungs- und Feststellungslast (siehe nachfolgend unter e)).

Diese greift zwar erst dann ein, wenn der Untersuchungsgrundsatz der Finanzbehörde oder des Gerichts wegen Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Ermittlungen endet,³⁰² dies entspricht aber nicht der Beweislastverteilung der bisherigen Entscheidungen.

c) Rechnungsvoraussetzungen

Eine den Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechende Rechnung ist nicht nur formelle, sondern auch materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.³⁰³ Die Rechnungsangaben sollen eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen,³⁰⁴ so dass die Finanzverwaltung die Rechnung als Belegnachweis zur Identifizierung der abgerechneten Leistungen ansieht.³⁰⁵

²⁹⁹ Siehe hierzu nachfolgend Zweiter Teil B. II. 2.d).

³⁰⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 15.01.1987, V R 3/77, BStBl. II 1987, S. 512 (515); BFH, Urteil vom 17.09.1981, V R 76/75, BStBl. II 1982, S. 198 (199); vgl. *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 172, Rn. 191; Zaumseil, UStB 2008, S. 230

³⁰¹ Vgl. BFH, Urteil vom 22.07.2015, V R 23/14, BStBl II 2015, S. 914; BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693 (697), Rn. 50 (B. II. 3.); BFH, Urteil vom 27.06.1996, V R 51/93; UR 1997, S. 147 (148), Rn. 15, m.w.N.

³⁰² Vgl. Zaumseil, UStB 2008, S. 230.

³⁰³ Vgl. *Stadie* in: Stadie § 15 Rn. 25; *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 170, Rn. 1.

³⁰⁴ Vgl. BFH, Beschluss vom 31.01.2002, V B 108/01; UR 2002, S. 275 (276), II.3./Rn. 17; BFH, Urteil vom 17.09.1992, V R 41/89, DB 1993, S. 416, II.1.b)/Rn. 12–14.

³⁰⁵ UStAE Abschnitt 15.11 Abs. 1 S. 1 iVm S. 2 Nr. 1; § 31 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 UStDV; vgl. *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 163, Rn. 299; aA *Stadie* in: Stadie § 14 Rn. 4.

Problematisch ist diesbezüglich, dass der Rechnungsempfänger im Hinblick auf bestimmte Rechnungspflichtangaben keine Möglichkeit hat, endgültige Rechtssicherheit zu erlangen. So kann der Rechnungsempfänger weder die Steuernummer überprüfen, noch mit letzter Sicherheit die zutreffende Anschrift oder die tatsächliche Unternehmereigenschaft (Problematik einer Scheinfirma) ermitteln.³⁰⁶

Fehlende Rechnungsvoraussetzungen dürften mE deshalb nicht allein ausschlaggebend für die Versagung des Vorsteuerabzugs sein, da für die Frage, ob die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vorliegen, auf die objektive Rechtslage abzustellen ist.

Die Rechnungsangaben ermöglichen jedoch den ersten Rückschluss auf den zugrundeliegenden Sachverhalt. So können bspw. anhand der Rechnungsangaben insbesondere in der Zusammenschau mit weiteren Umständen etwaige Unregelmäßigkeiten und Widersprüche aufgedeckt werden; vorausgesetzt, es handelt sich nicht bereits um fehlerhafte Rechnungsangaben. Dies gilt beispielsweise für die angegebenen Leistungszeitpunkte, im Vergleich zu den Angaben auf dem Lieferschein oder im Vergleich mit den Daten des vorangehenden Umsatzes. Ein Sachverhalt erscheint zumindest zweifelhaft, wenn die vermeintliche Warenbezugslieferung erst einige Zeit nach der vermerkten Weiterveräußerung erfolgte. Ungewöhnlich erscheint auch die Barzahlung eines hohen Rechnungsbetrages, wenn die Kontodaten in der Rechnung enthalten oder sonst beim Leistungsempfänger verzeichnet sind.

Nicht unmittelbare materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteueranspruch sind die zusätzlichen Rechnungsangaben, die § 14a UStG fordert. Es handelt sich vielmehr um Formvorschriften, die die Art des Nachweises bestimmen, der eine geeignete Überprüfung gewährleistet.³⁰⁷

Der Rechnungsaussteller hat jedoch die Möglichkeit, unvollständige oder fehlerhafte Rechnungsangaben zu berichtigen (§ 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV). Eine zeitliche Beschränkung für die Berichtigung der Rechnung besteht grundsätzlich nicht. Es kommt jedoch zu einer zeitlichen Verschiebung des Vorsteuerabzugs, der auch eine Rückabwicklung des Vorsteuerabzugs auf Basis der unvollständigen oder fehlerhaften Rechnung beinhaltet.

Die objektive Rechtslage wird sich im Nachhinein jedoch regelmäßig kaum bis schwierig zutreffend ermitteln lassen. Folglich verlagert sich die Frage der zutreffenden Rechnungsvoraussetzungen hin zu der Frage der Beweisbarkeit und damit zu der Frage der Zuweisung der Feststellungslast. Das ist insoweit problematisch, als dass eine Rechnung auch umsatzsteuerrechtliche Wertung des Rechnungsausstellers (bspw. zu seiner Unternehmereigenschaft und der

³⁰⁶ Prätzler, Anm. zu BFH, Urteil vom 08.07.2009 – XI R 51/07, jurisPR-SteuerR 12/2010 Anm. 6; Zaumseil, UStB 2008, S. 230; vgl. Zweiter Teil B.I.1 und B.I.2.

³⁰⁷ BGH, Urteil vom 06.12.2007, V R 59/03, UR 2008, S. 186 (198), Rn. 48 (B. II. 3.); vgl. Tiedtke UR 2005, S. 237 (238).

Qualifikation einer Leistung) beinhaltet, deren Überprüfung von Seiten des Rechnungs- bzw. Leistungsempfängers kaum prüfbar und noch weniger nachweisbar sein dürften.³⁰⁸

d) Sorgfaltspflichten

Die von einem Unternehmer zu beachtenden Sorgfaltspflichten umschreiben alle ihm zumutbaren und vernünftigen Maßnahmen, die er zu ergreifen hat, um sich von der Richtigkeit der Angaben in den Eingangsrechnungen zu überzeugen.

Der Vertrauensschutz knüpft maßgeblich an die Nachweis- und Sorgfaltspflichten eines Unternehmers an. Die genauen Anforderungen an die Sorgfaltspflichten sind im Einzelnen unspezifiziert. Die Anforderungen der erforderlichen Sorgfalt sind ein Gesichtspunkt der Gutgläubigkeit, so dass bspw. in Bezug auf die Rechnungsvoraussetzungen verlangt wird, alle Maßnahmen zu ergreifen, um sich von der Richtigkeit der Angaben zu versichern.³⁰⁹

Nach Ansicht der Finanzverwaltung dienen die Sorgfaltspflichten dazu, sich über die Identität und das ordnungsgemäße Geschäftsgebaren des Vertragspartners zu vergewissern, um so von Seiten der Unternehmer zur Aufdeckung von Betrugskonstellationen beizutragen.³¹⁰ Damit wird jedoch das fiskalische Risiko auf den Rechnungsempfänger verlagert, indem diesem durch die Anforderungen an seine Sorgfaltspflichten ein ureigenes Interesse an der Betrugsverhinderung aufgebürdet wird.³¹¹

Vor dem Hintergrund dieser Zielrichtung zog die Finanzverwaltung auch „die seit Jahren in der Branche bekannten Missbrauchsfälle“ heran, um strengere Anforderungen an die erforderlichen Sorgfaltspflichten zu postulieren.³¹²

Brauchbare Richtlinien in Form von Mindestüberprüfungsstandards oder „Checklisten“, die jedenfalls näherungsweise die „erforderlichen Maßnahmen“ zusammenfassen, ließen sich lange nur partiell der Rechtsprechung und Literatur entnehmen. Seit 2014 nutzt die Finanzverwaltung ein nicht veröffentlichtes Merkblatt mit der Überschrift „*Merkblatt zur Umsatzsteuer, Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots*“, um eine Vielzahl von Kriterien aufzuführen, die im Allgemeinen, bei An- und Verkauf von Lieferungen zu beachten sind, um die Sorgfaltspflichten zu erfüllen.³¹³

³⁰⁸ Zu dieser Problematik: *Wagner* in: Sölch/Ringleb § 15 UStG Rn. 298; *Stadie* in: *Stadie* § 15 UStG Rn 58.

³⁰⁹ Zusammenfassend *Mann*, UStB 2011, S. 216 (219); *Meyer-Burow/Connemann*, UStB 2014, S. 356.

³¹⁰ Vgl. FG Saarland, Beschluss vom 13.05.2003, 1 V 22/03, EFG 2003, S. 1049–1051.

³¹¹ Vgl. Anm. *Kellersmann* zu EuGH Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen* ua., UR 2006, S.164 (165).

³¹² FG Hessen (Kassel), Beschluss vom 05.01.2001, 6 V 4543/00, EFG 2003, S. 890–891, Rn. 10.

³¹³ Vgl. *Kaiser nwb* 2014, S. 3056; mit fast vollständigem Abdruck der Kriterien: *Meyer-Burow/Connemann*, UStB 2014, S. 356/357.

Als unzureichender Nachweis für die Beachtung der erforderlichen Sorgfalt wurde im Fall einer unzutreffenden Anschrift des Leistenden die Kombination aus einer Bescheinigung des Finanzamtes über eine abweichende Anschrift und der Behauptung eines persönlichen Besuchs der vermeintlichen bzw. früheren Anschrift oder den Telefonkontakt angesehen.³¹⁴ Hier ging es um die Frage, ob der angegebene Sitz im Zeitpunkt der Leistungsausführung und Erteilung der Rechnungen zutreffend war, d.h. ob der Leistende dort nachweisbar geschäftlich aktiv war. Der BFH geht darauf nicht weiter ein und verweist auf die Klärung im Billigkeitsverfahren; mE misslingt hier ein solcher Nachweis aufgrund der widersprüchlichen Angaben. Im Einklang mit der EuGH Rechtsprechung³¹⁵ kann ein solcher nicht zu führender Nachweis jedoch nur zu Lasten der Finanzverwaltung gewertet werden.

aa) Kriterien der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat in einem an Steuerpflichtige versandten Merkblatt die aus ihrer Sicht verdächtigen Umstände aufgelistet, die als Kriterien im Hinblick auf Umsatzsteuerbetrugsaktivitäten zu beachten sein sollen.³¹⁶ Insbesondere bei Einbindung eines Dritten neben dem vermeintlichen Vertragspartner soll Vorsicht geboten sein, so dass sich die Sorgfaltspflichten im Allgemeinen nicht nur darauf erstrecken, ob Lieferanten und/oder Abnehmer vermittelt werden, Einkaufs - und/oder Verkaufspreise und/oder Zahlungsmodalitäten vorgegeben werden, sondern auch auf vorbestimmte Lieferwege.

Auch die bisherige Rechtsprechung hatte über Fälle zu entscheiden, aus denen sich einige hervorzuhebende Kriterien ergeben:

Liegen z.B. Anhaltspunkte vor, die zu Beginn einer Geschäftsbeziehung bereits Misstrauen erweckend sind, sind die Einholung von Bankauskünften und Handelsregistrauszügen für sich genommen nicht ausreichend.³¹⁷ Jedoch erstrecken sich die Sorgfaltsanforderungen nicht soweit, dass ein Unternehmer eine vom Finanzamt bestätigte Anschrift ohne hinzutretende Anzeichen binnen zwei Monaten erneut überprüfen muss.³¹⁸

Bei Barverkäufen (insbesondere bei hochpreisigen Pkw) sind strengere Anforderungen an die Sorgfaltspflichten zu beachten. Hier gilt, dass bereits eine ausländische Vorwahl bei der Kontaktrufnummer des Leistungsempfängers bei einem vermeintlich deutschen Leistenden zu erhöhten Sorgfaltsanforderungen führen muss.³¹⁹

³¹⁴BFH, Urteil vom 30.04.2009, V R 15/07, UR 2009, S. 816 (821).

³¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-277/14 PPUH Stehcemp, UR 2015, S. 917, Rn. 41/45.

³¹⁶ Abgedruckt bei Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 356/357 (vgl. Fn. 313).

³¹⁷ BFH, Urteil vom 19.05.2010, IX R 78/07; UR 2010, S. 952 (956), Rn. 36.

³¹⁸ BFH, Urteil vom 08.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473–1477, Rn. 69.

³¹⁹ BFH, Urteil vom 06.12.2005, V R 61/05, UR 2008, S. 436 (438), Rn. 38 .

In Frage stand auch, ob die Aufzeichnung der Gerätenummer von Mobiltelefonen (sog. IMEI-Nr.) zur handelsüblichen Sorgfaltspflicht gehörte, mithin eine Maßnahme darstellt, die der Unternehmer vernünftigerweise hätte treffen sollen.³²⁰

Die Obliegenheit des Leistungsempfängers, sich über die Richtigkeit der Geschäftsdaten (Anschrift, Firma, Rechtsform u.ä.) zu vergewissern,³²¹ kann zum einen durch die Prüfung auf typischer Verdachtsanzeichen für Umsatzsteuerbetrugsgeschäfte und zusätzlich durch die Kontrolle und Aufzeichnungen über die jeweiligen Geschäftspartner näherungsweise gesichert werden.³²²

Hierzu gehören:³²³

- Abgleich der Marktüblichen Preisgestaltungen, vgl. § 25d Abs. 2 UStG
- Sorgfältige Prüfung neuer Geschäftskontakte
- Handelsregisterauszug
- Überprüfung des Unternehmenssitzes
- Konsequente Abfrage und Ablage der USt-IdNr.
- Dokumentation des Zahlungsverkehrs, Vermeidung von Bargeschäften
- evtl. Bankauskünfte
- Prüfung der Dauer der Geschäftstätigkeit am Markt und in der Branche
- ggf. Internetauftritt
- Prüfung von Doppelumsätzen
- Dokumentation, warum ggf. unter dem marktüblichen Preis gekauft wurde
- Bestätigung bzw. Nachweis, dass Leistende bzw. ein in der Lieferkette vorhergehender Unternehmer keinen höheren Preis bezahlt hat
- Vereinbarung einer Sicherheitsleistung
- Abwägung der Gesamtumstände.

Die Finanzverwaltung geht über diese aus der Rechtsprechung extrahierten Gesichtspunkte hinaus und verlangt zudem besondere Sorgfalt, wenn:

- die Geschäftsadresse des Lieferanten ungewöhnlich ist, z. B. eine Büroservice- oder c/o Adresse ist,
- der Lieferant ausschließlich über eine Mobilfunknummer und/oder ausländische Telefonnummern erreichbar ist,

³²⁰ BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693–700, Rn. 66; Küffner/Zugmaier, UVR 2008, S. 30 (32); Walkenhorst, UStB 2007, 276–277; Jorczyk/Rüth, UStB 2006, 103 (108); vgl. auch: Leitmeier/Zühlke, StBp 2003, S. 290; dslb., StBp 2005, S. 170.

³²¹ BFH, Urteil vom 27.06.1996, V R 51/93; UR 1997, 147 (148), Rn. 15; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 29.11.2007, 6 K 1713/06, EFG 2008, S. 737–739, Rn. 67.

³²² Vgl. Alvermann, Stbg 2011, S. 351, (353/355).

³²³ Vgl. Alvermann, Stbg 2011, S. 351, (353/355); Mann, UStB 2011, S. 216 (221/222); Braun, PStR 2005, S. 58; Küffner, DStR 2004, S. 766 (768).

- die E-Mail-Adresse in einem anderen Staat vergeben ist,
- der Gesellschaftszweck des Abnehmers laut Handelsregister nicht dem tatsächlich ausgeübten entspricht oder sehr allgemein gehalten ist,
- der Abnehmer bestimmt, dass die Waren in ein anderes Land geliefert werden sollen, als das, in dem der Abnehmer sein Unternehmen betreibt oder steuerlich registriert ist oder
- die schriftlichen Anfragen des Abnehmers laienhaft wirken, z. B. in Bezug auf das Briefpapier, Schrift oder (Unternehmens-)Logo.

Zudem soll das Auftreten von Bevollmächtigten (z. B. Angestellte, Vermittler) zu strengeren Prüfungsanforderungen führen, so dass jeweils Handlungsvollmachten für solche Personen vorgelegt werden müssen.

bb) Kritik an der „Checkliste“ der Finanzverwaltung

Auch wenn für den Umfang und die Ausprägung der Sorgfaltspflichten ein offizieller Leitfaden hilfreich erscheint, kann ein solcher lediglich eine nicht abschließende, exemplarische Aufzählung beinhalten ohne dass sich hieraus eine vollständig verlässliche Prüfungsgrundlage ableiten ließe. Für die Beurteilung, ob die Sorgfaltspflichten beachtet wurden kann nur eine Abwägung der vorliegenden Maßnahmen vor dem Hintergrund des jeweiligen Sachverhalts in Betracht kommen.

ME ist es von Bedeutung, dass die an einen Leistungsempfänger zu stellenden Sorgfaltspflichten nicht dazu führen, die eigentliche Aufgabe der Finanzverwaltung auf diesen zu verlagern, so dass von diesem erstens nicht mehr verlangt werden darf als die Finanzverwaltung selbst prüfen würde, zum anderen aber auch keine Unmöglichkeiten verlangt werden dürfen.

Die Sorgfaltspflichten dürfen also nicht so weit gehen, dass die Finanzverwaltung von einem Steuerpflichtigen verlangt, zu prüfen, ob:

- der Leistende in der Lage ist, die Gegenstände zu liefern oder die Dienstleistung zu erbringen,
- der Leistende seine umsatzsteuerrechtlichen Erklärungspflichten erfüllt und
- der Leistende die geschuldete Umsatzsteuer abführt.³²⁴

³²⁴ EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében / Dávid, UR 2012, S. 591, Rn. 61.

Anderenfalls überspannt die Finanzverwaltung die Pflicht zur Prüfung der Rechnungsangaben, wovon bspw. die Existenz des Vertragspartners umfasst wird, zur Obliegenheit des Leistungsempfängers, die Bekämpfung des Steuermisbrauchs und der Steuerhinterziehung zum Schutz des eigenen Vorsteueranspruches zu übernehmen.³²⁵

Die Finanzverwaltung scheint mit dem BMF Schreiben vom 07.02.2014³²⁶ und diesem nicht-veröffentlichten Merkblatt³²⁷ jedoch genau darauf abzielen. Die einzelnen Anforderungen sind sehr weitreichend und gelten trotzdem nicht als abschließend. Diverse Kriterien sind zudem im ordentlichen Geschäftsverkehr üblich. So wird ein Konzern seine E-Mailadressen möglicherweise zentral aus einem Land vergeben, so dass auch eine deutsche Konzerntochter die italienische E-Mailkennung der Muttergesellschaft ausweisen kann. Die Bestimmung eines nicht mit dem Unternehmenssitzes übereinstimmenden Lieferortes ist nicht nur bei Reihengeschäften typisch, sondern auch für den zentralen Leistungsbezug für Tochtergesellschaften, insbesondere aber für ausländische Betriebsstätten. Das Merkblatt widerspricht zudem den Anforderungen, die der EuGH aufgestellt hat.³²⁸ Es hat den Anschein, als wolle die Finanzverwaltung es dem Steuerpflichtigen aufdrängen, den „Negativbeweis“ für seine Kenntnis oder ein Kennen-Müssen zu übernehmen, jedenfalls unternimmt die Finanzverwaltung den Versuch, die betroffenen Unternehmer „präventiv bösgläubig“ zu machen.³²⁹ Obwohl die Leitlinien der Sorgfaltspflichten für die Unternehmer sicherlich hilfreich sein können, darf dies nicht zu einer Verlagerung der Verantwortung der Finanzverwaltung auf den Unternehmer führen. Darüber hinaus verschärft diese Ansicht die ohnehin bestehende Ungleichheit zwischen den nationalen Anforderungen zu den Kriterien des EuGH, die es mE nach zugunsten einer zutreffenden Systematik abzubauen gilt.

Jedoch führt die Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung nicht zum Erhalt des Vorsteueranspruches aufgrund von Gutgläubigkeit. Einen Schutz des Guten Glaubens sieht § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, anders als § 6a Abs. 4 UStG, grundsätzlich nicht vor.³³⁰ Dies ist ein weiterer Gesichtspunkt der Divergenzen zwischen der nationalen Rechtslage und Rechtsprechung zu der EuGH Rechtsprechung.

³²⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 06.12.2005, V R 61/05, UR 2008, S. 436 (438), Rn. 33, 38; BFH, Urteil vom 27.06.1996, V R 51/93, UR 1997, 147 (148), Rn. 15; vgl. Alvermann StBg 2011, S. 351 (353); Gehm NWB 2012, S. 3237 (3240).

³²⁶ BMF, Schreiben vom 07.02.2014 – IV D 2 – S 7100/12/10003, 2014/0116307, UStB 2014, S. 78 Rn II.2.

³²⁷ Siehe hierzu: Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 356/357, (vgl. Fn. 298).

³²⁸ Siehe im einzelnen hierzu: Zweiter Teil B. II. 2. b) - Rechtsfortbildung des EuGH.

³²⁹ Vgl. FG Münster, Beschluss vom 12.12.2013, 5 V 1934/13, DStRE 2014, S. 226; Kaiser nwb 2014, S. 3056; Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 356 (360).

³³⁰ BFH, Beschluss vom 12.03.2008, XI B 206/06, BFH/NV 2008, S. 1212–1213, Rn. 2; BFH, Beschluss vom 30.10.2001, V B 92/01, BFH/NV 2002, S. 381, (Leitsatz); vgl. *Birkenfeld* in: *Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, § 163, Rn. 382.

e) Objektive Beweislast

Die objektive oder materielle Beweislast (Feststellungslast) legt fest, welche Partei das Risiko der Nichterweislichkeit einer Beweisbehauptung trägt.³³¹ Sie gilt insbesondere für die Tatsachen, die den Vorsteueranspruch begründen.³³² Grundsätzlich obliegt es dem den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmer darzulegen, ob eine Leistung an ihn durch einen anderen Unternehmer erbracht wurde.³³³ Der Finanzverwaltung obliegt demgegenüber eine Verpflichtung zur Sachverhaltsermittlung durch ihre Pflicht zur Amtsaufklärung.

Während Finanzverwaltung und die bisherige BFH Rechtsprechung davon auszugehen scheinen, dass die Feststellungslast für den Vorsteuerabzug vollständig beim Unternehmer liegt,³³⁴ sprechen gute Gründe für eine differenziertere Betrachtung unter Berücksichtigung, inwieweit ein Unternehmer bestimmte Angaben überhaupt auf ihre Richtigkeit hin überprüfen kann.³³⁵

Insbesondere in Bezug auf die Unternehmereigenschaft ist hier zu differenzieren. Die Qualifikation als Unternehmer ist eine rechtliche Beurteilung, die im Gegensatz zu den Tatsachen, auf deren Basis das Vorliegen der Unternehmereigenschaft zu bewerten ist, einer Nachweisverpflichtung des Leistungsempfängers nur schwer zugänglich ist.³³⁶

Die Finanzverwaltung fordert insoweit inkonsequente Prüfungsobliegenheiten eines Rechnungsempfängers. Zum einen erkennt sie zutreffend, dass im Rahmen der Überprüfung der Rechnungsangaben dem Leistungsempfänger die „Überprüfung der Richtigkeit der Steuer-Nummer oder der inländischen USt-IdNr. und der Rechnungsnummer [...] regelmäßig nicht möglich“ ist.³³⁷ Fordert aber zugleich, dass der Rechnungsempfänger die inhaltliche Richtigkeit der Rechnungsangaben prüft und sich insbesondere vergewissert, dass es sich bei der ausgewiesenen Steuer, um die gesetzlich geschuldete Steuer handelt.³³⁸ Dadurch ist wiederum vorausgesetzt, dass der Leistungsempfänger die Unternehmereigenschaft des Leistenden nachweist, da ohne diese keine zum Vorsteuerabzug berechtigende gesetzlich geschuldete Steuer vorliegen kann. Hierzu passt es nicht, wenn die Überprüfung der USt-IdNr., die nur erteilt

³³¹ Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO Rz. 83 m.w.N.; Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 204 (211).

³³² BFH, Urteil vom 19.10.1978, V R 39/75, BStBl II 1979, S. 345; BFH, Urteil vom 28.04.1983, V R 139/79, BStBl II 1983, S. 525

³³³ Vgl. *Widmann* in: Schwarz/Widmann/Radeisen § 15 UStG Rn. 70; *Wagner* in: Sölch/Ringleb § 15 Rn. 80 u. 298; *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 172, Rn. 771 m.w.N.

³³⁴ Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/05, BStBl. II 2009, S. 315, Rn. C 3 b; BFH, Urteil vom 12.08.2009, XI R 48/07, UR 2010, 423, Rn. 1 b (aE); Eversloh Anm. zu: FG Hessen (Kassel), Beschluss vom 30.06.2004 – 6 K 4328/01, jurisPR-SteuerR 12/2005 Anm. 6.

³³⁵ Vgl. *Stadie* in: Stadie § 15 UStG Rn 58, 221, 247; Hummel, BB 2014, S. 343 (345); *Wagner* in: Sölch/Ringleb § 15 UStG Rn. 298; *Stadie* in: Rau/Dürwächter § 15 UStG Rn. 151, 568; *Widmann* in: Schwarz/Widmann/Radeisen § 15 UStG Rn. 73; FG Berlin-Brandenburg AdV-Beschluss vom 17.11.2014; 7 V 7295/14, EFG 2014, S. 341.

³³⁶ BFH, Urteil vom 24.04.1986, V R 110/76; BFH/NV 1987, S. 745; BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – V S 1/14 (PKH), BFH/NV 2014, S. 917; vgl. *Stadie* in: Stadie § 15 UStG Rn. 58.

³³⁷ Vgl.: Abschn. 15.2a Abs. 6 S. 4 und 5 UStAE.

³³⁸ Abschn. 15.2 a Abs. 6 S. 6, 8, 9 UStAE.

wird, wenn die Finanzverwaltung die Unternehmereigenschaft bejaht, nicht erforderlich ist. Zudem ist die Prüfung der USt-IdNr. nur in grenzüberschreitenden, nicht jedoch innerhalb desselben Mitgliedstaates möglich. Das bedeutet nichts anderes, als dass ein Unternehmer das Prüfungsergebnis der Finanzverwaltung nicht überprüfen kann, jedoch selbst zur Vornahme derselben Prüfung verpflichtet sein soll.

Verhältnismäßiger vertritt der EuGH hierzu eine vermittelnde Auffassung und weist der Finanzverwaltung insoweit die Darlegungslast für objektive Umstände zu, die die Kenntnis oder das Kennen-Müssen des Leistungsempfängers von den zur Versagung des Vorsteuerabzugs führenden Umständen darlegen.³³⁹ Konsequenz dieser Auffassung ist eine sachgerechte Verteilung der Nachweis- und Nachforschungspflichten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Die objektive Beweislast für die Tatsachen, die den Vorsteueranspruch begründen, verbleibt bei dem Steuerpflichtigen. Die Verpflichtung, hinreichende Kontrolle durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung aufzudecken, obliegt hingegen der Finanzverwaltung.³⁴⁰

Die Finanzverwaltung interpretiert die vom EuGH bestimmten Darlegungsverpflichtungen zwar als Erfordernis, objektive Umstände rechtlich hinreichend nachzuweisen, geht aber noch einen Schritt weiter und lässt den substantiierten Vortrag ausreichen, um die Beweislast zurück zum Unternehmer zu verlagern.³⁴¹ Damit verlangt die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen quasi einen „Negativbeweis“ für seine Unkenntnis ab. Entgegen der Vorgaben des EuGH werden mit dieser Ansicht der Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen die Kontroll- und Prüfungsobliegenheiten der Finanzverwaltung übertragen. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung³⁴² ist diesem Ansatz bereits entgegengetreten und konstatiert, dass dem Steuerpflichtigen weder ein Negativbeweis dafür obliegt, dass er keine Anzeichen für eine Betrugseinbindung erkennen konnte, noch reichen ein „phönixhaftes“ Auftreten und spezifische Preisgestaltungen für sich genommen aus, um eine Bösgläubigkeit des Leistungsempfängers zu begründen. Die Finanzgerichte entscheiden damit auf der Linie des EuGH und verlangen von der Finanzverwaltung den Nachweis über die Kenntnis der Steuerpflichtigen über die Einbindung in einen betrugsbehafteten Umsatz.

³³⁹ EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében / Dávid, UR 2012, S. 591, Rn. 61, 62 und 65; EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11, „Toth“, UR 2012, S. 851, Rn. 35–39 und 46–53.42; siehe nächster Abschnitt 3. c).

³⁴⁰ Vgl. Maunz, Anm. 1 zu EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, UR 2012, S. 591 (598); Anm. 2 Sterzinger UR 2012, S. 600 (602); Heinrichshofen, Anm.zu EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, EU-StB 2012, S. 58 (59).

³⁴¹ BMF, Schreiben vom 07.02.2014 – IV D 2 – S 7100/12/10003, 2014/0116307, UStB 2014, S. 78 Rn II.2.; vgl. hierzu Kaiser nwb 2014, S. 3056; Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 356; a.A. FG Münster, Beschluss vom 12.12.2013, 5 V 1934/13, DStRE 2014, S. 226; FG Berlin-Brandenburg AdV-Beschluss vom 17.11.2014; 7 V 7295/14, EFG 2014, S. 341.

³⁴² Vgl. FG Münster, Beschluss vom 12.12.2013, 5 V 1934/13, DStRE 2014, S. 226; FG Berlin-Brandenburg AdV-Beschluss vom 17.11.2014; 7 V 7295/14, EFG 2014, S. 341.

Misslingt dieser Nachweis, obwohl der Leistungsempfänger dem Vorliegen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (u.a. die Unternehmereigenschaft) vertraut hat, ist fraglich, ob dieser Gute Glaube im Wege eines Vertrauensschutzes oder jedenfalls im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme zu berücksichtigen ist.

f) Vertrauensschutz oder Billigkeitsmaßnahme

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes könnte es gebieten, den Vorsteuerabzug zu gewähren, obwohl die materiellen Voraussetzungen fehlen.

Hat der Steuerpflichtige mithin „alle Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind“, kann er auf die Rechtmäßigkeit der von ihm bezogenen Umsätze vertrauen (Vertrauensgrundsatz oder Gutgläubensschutz).³⁴³ Die Frage, wann dieses Wissen oder Wissenkönnen vorliegt, ist nach den tatsächlichen Würdigungen des Finanzgerichts (nationale Beweislast) zu entscheiden. Das bedeutet, der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer trägt für die hierzu maßgebenden Umstände die Feststellungslast.³⁴⁴ Der Gutgläubensschutz ist damit ein dem Unternehmer obliegender Negativbeweis;³⁴⁵ es genügt, wenn das Finanzamt Tatsachen substantiiert vorträgt, die für eine Bösgläubigkeit sprechen; der Unternehmer hat dagegen seinen guten Glauben nachzuweisen.

Bedeutende Stimmen der Literatur verweisen darauf, dass der Vertrauensschutz als Bestandteil des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gebietet, das Risiko fehlender und nicht bösgläubig verkannter Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nicht dem Steuerpflichtigen aufzulegen.³⁴⁶ Voraussetzung ist dann allerdings, dass der Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen. Weiterhin muss seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen sein.³⁴⁷

Dies folgt aus der EuGH Rechtsprechung, wonach diejenigen Wirtschaftsteilnehmer auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können dürfen, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass Ihre Umsätze

³⁴³ BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693–700, Rn. 55, 56 – 2./3. Leitsatz.

³⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693–700, Rn. 63, 65 – 4. Leitsatz.

³⁴⁵ BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693 (699), Rn. 65; a.A.:FG Münster, Beschluss vom 12.12.2013, 5 V 1934/13, DStRE 2014, S. 226.

³⁴⁶ *Stadie* in: *Stadie* § 15 UStG Rn 58, 221f. ; *Wagner* in: *Sölch/Ringleb* § 15 UStG Rn. 94; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter* § 15 UStG Rn. 151, 568; *Widmann* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen* § 15 UStG Rn. 73; *Forgách* in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 15 UStG, Rn. 214.7; *Hummel*, BB 2014, S. 343 (345); *Hassa* UR 2015, S. 809 (821); andeutend *Drüen* MwStR 2015, S. 841 (854), *Stapperfend* UR 2013, S. S. 312 (324).

³⁴⁷ BFH, Urteil vom 30.04.2009, V R 15/07, UR 2009, 816–821, Rn. 49; BFH, Urteil vom 08.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473–1477, Rn. 65; vgl. *Mann*, UStB 2011, S. 216 (219).

nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt.³⁴⁸

Nach Ansicht des BFH³⁴⁹ und der Finanzverwaltung³⁵⁰ ist der gute Glaube an die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht geschützt, schließlich sehe § 15 UStG bereits tatbestandlich keinen Gutgläubensschutz vor. Etwas anderes könne auch nicht aus der EuGH Rechtsprechung hergeleitet werden, da diese das Recht auf Vorsteuerabzug nicht erweitere, sondern begrenze.³⁵¹ Insoweit grenzte der BFH sich dann vom EuGH ab und gestand dem Unternehmer in Ausnahmefällen den Vorsteuerabzug im Billigkeitswege (§ 155 Abs. 4 i.V.m. § 163 Satz 1 AO (§ 227 AO)) zu.³⁵² Erforderlich für die Gutgläubigkeit sind dieselben Gesichtspunkte wie bei der Frage der Sorgfaltspflichten, also die Beachtung der erforderlichen Sorgfalt, die in Bezug auf die Rechnungsvoraussetzungen verlangt, alle Maßnahmen zu ergreifen, um sich der Richtigkeit der Angaben zu versichern.³⁵³ Anders als für die Kenntnis zur Versagung des Vorsteuerabzugs sollen für die Frage einer Rechnungsberichtigung und eines Erlasses bzw. einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO insoweit nur die steuerlichen Verhältnisse zwischen dem rechnungserteilenden Unternehmen und dem Rechnungsempfänger, nicht aber die weiteren Beteiligten des Karusells relevant sein.³⁵⁴

Als Grundsatz für den spiegelbildlichen Fall soll nach Ansicht des BFH ein Vorsteuerabzug bestehen bleiben, wenn ein Umsatzsteuerbetrug aufgedeckt wird und der Vorsteuerabzugsberechtigte davon nichts wusste bzw. hätte wissen können.³⁵⁵

³⁴⁸ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, UR 2006, S. 410 (414), Rn. 33, mit Verweis auf EuGH, Optigen ua.

³⁴⁹ BFH, Urteile vom 30.04.2009, V R 15/07, BStBl. II 2009, S. 744; hierzu Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 33/2009 Anm. 6; vom 08.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, S. 1473, (2. Leitsatz); BFH, Urteile vom 24.04.1986, V R 110/76, BFH/NV 1987, S. 745; vom 08.12.1988, V R 28/84, BStBl. II 1989, S. 250 m.w.N.; 09.07.1998, V B 143/97, UR 1999, S. 489; vom 01.02.2001, V R 6/00, BFH/NV 2001, S. 941; vom 30.10.2001, V B 92/01, BFH/NV 2002, S. 831.

³⁵⁰ Abschnitt 15.11. Abs. 5 S.1 UStAE; vgl. OFD Frankfurt a.M. Vfg. vom 05.06.2013, S 7340 A - 94 - St 112, UR 2014, S. 74 (für den Sonderfall Unternehmerbescheinigung im Vorsteuervergütungsverfahren).

³⁵¹ BFH, Urteil vom 30.04.2009, VR 15/07, UR 2009, S. 816 (820), Rn. 44, 2 b).

³⁵² BFH, Urteil vom 12.08.2009, XI R 48/07, UR 2010, S. 423 (426 - 1 c bb); BFH, Urteil vom 08.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, S. 1473, (3. Leitsatz); BFH, Urteil vom 30.04.2009, VR 15/07, UR 2009, S. 816 (2. Leitsatz); hierzu Anm. Grube jurisPR-SteuerR 33/2009 Anm. 6; BFH, Urteil vom 08.07.2009, XI R 51/07, BFH/NV 2010, S. 256 (2. Leitsatz); Anm. Prätzler jurisPR-SteuerR 12/2010 Anm. 6.

³⁵³ BFH, Urteil vom 30.04.2009, V R 15/07, UR 2009, 816–821, Rn. 49; BFH, Urteil vom 08.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473–1477, Rn. 65; BFH/BFH, Beschluss vom 05.03.2014, V B 14/13, BFH/NV 2014, S. 918 (Leitsätze); vgl. Mann, UStB 2011, S. 216 (219).

³⁵⁴ BFH, Beschluss vom 26. Juli 2013, V B 21/12, Rn. 8, zit.: juris; Schmid, jurisPR-InsR 1/2014 Anm. 2.

³⁵⁵ BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UVR 2007, S. 290; Küffner/Zugmaier UVR 2008, S. 30 (32).

Der BFH setzt sich insoweit in Widerspruch zu der bisherigen EuGH Rechtsprechung, als dass er regelmäßig die Gesichtspunkte übernimmt, die zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen. Die Grundsätze zum Schutz des Guten Glaubens werden hingegen nicht übernommen.

Zwar schließt der BFH nicht aus, dass im Billigkeitsverfahren gleichwohl ausnahmsweise aus dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug nach den Vorgaben des EuGH³⁵⁶ in Betracht kommt. Jedoch ist das Billigkeitsverfahren grundsätzlich losgelöst vom Festsetzungsverfahren zu prüfen, in dem es um die Feststellung der objektiven Voraussetzungen geht. Dies widerspricht jedoch insofern der EuGH Rechtsprechung, nach der die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs, als auch des Vertrauensschutzes objektiv ausgestaltet sind, so dass daneben kein Raum für die Ermessenentscheidung im Billigkeitswege ist.³⁵⁷

Die Verfahrensautonomie scheint dies zu gebieten, soweit nicht ausnahmsweise der Vertrauensschutz, wie bspw. durch § 6a Abs. 4 UStG für die Voraussetzungen der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, im materiellen Recht angelegt ist.³⁵⁸ Für innergemeinschaftliche Dienstleistungen strahlen die Art. 17-25 MwSt.-DVO insoweit unmittelbar in das materielle Recht ein, so dass die Frage des Vertrauensschutzes des Vorsteuerabzugs insoweit nicht in ein nationales Billigkeitsverfahren verwiesen werden darf.

2. Rechtsfortbildung des EuGH – sog. „Missbrauchsrechtsprechung“

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen der MwStSystRL ist ein wesentliches Anliegen der MwStSystRL.³⁵⁹

Der EuGH hat im Rahmen dieser sogenannten Missbrauchsrechtsprechung³⁶⁰ einen eigenen aus dem Unionsrecht entwickelten Versagungsgrund gefestigt, der sich unmittelbar weder aus den Vorschriften der MwStSystRL noch aus dem deutschen UStG ergibt, den sich jedoch die nationale Rechtsprechung zu eigen gemacht hat:³⁶¹ Die Versagung des Vorsteuerabzugs bei

³⁵⁶ EuGH, Urteil vom 27.09.2007, C-409/04, Teleos, UR 2007, S. 774 (782), Rn. 65; EuGH, Urteil vom 21.02.2008, C-271/06, Netto-Sparmarkt, UR 2008, S. 508 (511) Rn. 24.

³⁵⁷ Vgl. in diesem Sinne: *Stadie* in: *Stadie* § 15 UStG Rn 58; *Wagner* in: *Sölch/Ringleb* § 15 UStG Rn. 94; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter* § 15 UStG Rn. 151, 568; *Widmann* in: *Schwarz/ Widmann/Radeisen* § 15 UStG Rn. 73; *Hassa* UR 2015, S. 809 (821); *Stapperfend* UR 2013, S. S. 312 (324); a.A. *Sterzinger*, *UStB* 2015, S. 78 (83/84).

³⁵⁸ Zur Verfahrensautonomie: *EuGH*, Urteil vom 15.03.2007, C-35/05, *Reemtsma*, UR 2007, S. 343 (347), Rn. 40 m.w.N.; *Hassa* UR 2015, S. 809 (821); *von Streit* *UStB* 2012, S. 288 (294); vgl. auch *Weber*, *BB* 2012, S. 2540 (2542).

³⁵⁹ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 21.02.2006, C-255/02, *Halifax*, UR 2006, S. 232; *EuGH*, Urteil vom 07.12.2010, C-285/09, *Rs „R“*, UR 2011, S. 15 (18/19) Rn. 36.

³⁶⁰ Bezeichnung für die Rechtsprechung zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch der Mehrwertsteuersystemrichtlinie; vgl. vor..

³⁶¹ Vgl. *BFH*, Urteil vom 12.09.2014, VII B 99/13, Rn. 22, zit.: *Juris*; *BFH*, Urteil vom 05.8.2010, V R 13/09, *BeckRS* 2010, 25016646, Rn. 36; *BFH*, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, *BStBl.* II 2009, S. 315, Rn. 57; *BFH*, Urteil vom 12.08.2009, XI R 48/07, UR 2010, 423, Rn. 35.

Beteiligung an einem, oder bei Kenntnis respektive Kennen-Müssen von der Einbeziehung in einen, auf Hinterziehung der Mehrwertsteuer ausgelegten Sachverhalt.³⁶²

Der EuGH legt dieser Rechtsprechung die Argumentation zugrunde, dass die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger keine missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht darstellen darf.³⁶³ Das gilt sowohl für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, als auch für solche Fälle in denen der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist.³⁶⁴

Darüber hinaus kommt es auch auf die zur Erlangung einer solchen Kenntnis vorausgesetzte Sorgfalt an. Typischerweise ist hiermit die Frage verknüpft, ob bei Beachtung der gebotenen Sorgfalt ein Vertrauensschutz im Hinblick auf den Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

a) Kenntnis oder Kennen-Müssen

Das Begriffspaar Kenntnis oder Kennen-Müssen bezieht sich auf den Leistungsempfänger und die für diesen erkennbaren objektiven Umstände, die auf eine Einbeziehung in eine Leistungskette, die auf Mehrwertsteuerbetrug ausgelegt ist, hindeuten. Der EuGH fügt den grundsätzlich rein objektiven Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs damit ein subjektives Element hinzu.

Darunter ist insbesondere die Kenntnis oder vorwerfbare Unkenntnis von der Betrugsbehaftung des bezogenen Umsatzes zu verstehen. Erfasst ist damit insbesondere die Kenntnis über Geschäftsabläufe, die darauf ausgelegt sind, an einem System zur Umsatzsteuerhinterziehung zu partizipieren. Es ist nicht (mehr) maßgeblich, ob der Leistungsempfängers sonstige Steuervorteile erstrebt, z.B. im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielen will.³⁶⁵ Die Rechtsprechung verwendet die Begriffe Kenntnis oder Kennen-Müssen gleichbedeutend dazu, ob ein Unternehmer wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er an einer betrugsbehafteten Leistungskette partizipiert.

³⁶² Vgl. EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-131/13, Schoenimport „Italmoda“, BB 2015, S. 544, Rn. 64; EuGH, Urteil vom 06.12.2012, C-285/11, Bonik, MwStR 2013, S. 37, Rn. 36 ff.; EuGH, Urteil vom 31.01.2013, C-643/11, LVK, UR 2014, S. 475, Rn. 59 f.; EuGH, Urteil vom 13.02.2014, C-18/13, Maks Pen, MwStR 2014, S. 197.

³⁶³ EuGH, Urteil vom 03.03.2005, C-32/03, Fini H, UR 2005, S. 433 (436) Rn. 34, mit Verweis auf weitere Urteile Rn. 33; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, UR 2006, S. 594 (599) Rn. 63; EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-131/13, Schoenimport „Italmoda“, BB 2015, S. 544, Rn. 43 u. 56.

³⁶⁴ EuGH, Urteil vom 13.03.2014, C-107/13 Firin, UR 2014, S. 705, Rn. 43 u. 44; vgl. Drüen, MwStR 2015, S. 841 (842);

³⁶⁵ EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11 Mahageben/David, UR 2012, S. 591 (596) Rn. 46; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/ Recolta, UR 2006, S. 594 (599) Rn. 56.

Die objektiven Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Tatbestände sind in der Regel erfüllt, jedoch ist die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges aufgrund von objektiven Umständen, die implizieren, dass der Leistungsempfänger „wusste oder hätte wissen müssen“, dass der betreffende Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, als missbräuchlich anzusehen.³⁶⁶ Da ein missbräuchliches Berufen auf das Gemeinschaftsrecht nicht vorgesehen ist, ist nach Ansicht des EuGH der Vorsteuerabzug zu versagen.

Diese Wertung ist nur auf den zweiten Blick nachvollziehbar, da das Gemeinschaftsrecht den Vorsteuerabzug ebenfalls an das Vorliegen der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen knüpft und insoweit bei vorliegenden Tatbestandsvoraussetzungen der Vorsteuerabzug nicht missbräuchlich sein kann. Hier strahlt jedoch der Grundsatz der Missbrauchsbekämpfung ein und begründet eine zusätzliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs in Form der Kenntnis der Betrugsbehaftung.³⁶⁷

Die Kenntnis des Leistungsempfängers hat sich jedoch im Rahmen der EuGH Rechtsprechung als maßgebendes und eigenständiges Kriterium des Rechtsmissbrauchs entwickelt.³⁶⁸ Dabei hat der EuGH wiederholt die systematische Trennung zwischen dem tatsächlichen Vorliegen eines Umsatzes auf der einen Seite und dem Gesichtspunkt des Rechtsmissbrauchs auf der anderen Seite hervorgehoben.³⁶⁹

Das heißt, zunächst sind die Voraussetzungen eines Umsatzes sorgfältig anhand ihrer objektiven Kriterien zu prüfen. Und erst wenn diese positiv feststehen, ist die Frage des Rechtsmissbrauchs zu klären. Aber auch das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs ist aus dem Vorliegen von objektiven Umständen zu entnehmen. Der EuGH nennt dies objektive Umstände, aus denen sich das Wissen oder Wissen-müssen des Steuerpflichtigen ergibt.³⁷⁰

Entscheidend ist, ob der Leistungsempfänger Kenntnis von dem betrügerischen Verhalten des Leistenden oder Vor-Leistenden hatte oder ob er alle ihm zumutbaren Vorkehrungen, im Sinne der Gepflogenheiten eines sorgfältigen Kaufmanns, getroffen hat, um den Leistungsbezug aus einem betrügerischen Umsatz abzuwenden. Welche Anforderungen und Maßstäbe für die Kenntnis bzw. das Wissen des Leistungsempfängers im Einzelnen gelten, ist nicht festgelegt,

³⁶⁶ EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/Recolta UR 2006, S. 594 (599) Rn. 59–61; EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., UR 2006, S.157 (163/164) Rn. 52, 55.

³⁶⁷ Vgl. kritisch hierzu: Drüen, MwStR 2015, S. 841 (842); Wäger, UR 2015, S. 81 (86); Hummel, UR 2014, S. 256 (260/261).

³⁶⁸ Wäger, Anm.zu EuGH,Urteil vom 06.07.2006, C- 439/04, C-440/04, UR 2006, S. 599 (600).

³⁶⁹ Vgl. hierzu Wäger, Anm. zu EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, UR 2006, S. 599 (600/601).

³⁷⁰ EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, UR 2006, S. 594 Rn. 59.

lässt sich jedoch näherungsweise aus der Zusammenschau den bisherigen Entscheidungen des EuGH entnehmen.³⁷¹

Problematisch ist jedoch die Reichweite der Kenntnis in zweierlei Hinsicht. Die erforderliche Kenntnis erstreckt sich unter Umständen auf eine ganze Leistungskette, über verschiedene Mitgliedstaaten.³⁷²

Mithin ist der Maßstab der Kenntnis als Versagungsgrund für den Vorsteuerabzug auch in Fällen eines Umsatzsteuerkarussellbetruges bei einem nicht unmittelbar an der Hinterziehungshandlung beteiligten Unternehmer anzuwenden, so dass die Sorgfaltspflichten nicht auf die Prüfung des unmittelbaren Vertragspartners begrenzt sind. Die Kenntnis wird damit zur Grundlage eines Sanktionsmechanismus, der den Vorsteuerabzug versagt, die Steuerfreiheit nicht gewährt und zugleich eine Erstattung ausschließt.³⁷³

Die Anforderungen an die Kenntnis, die Sorgfaltspflichten und die Verteilung der Beweislast steigen dadurch erheblich an. Unklar ist, inwieweit ein Unternehmer nicht nur seinen unmittelbaren Vertragspartner überprüfen soll. Fraglich erscheint dabei vor allem, auf welcher Grundlage ein Unternehmer solche Informationen erhalten soll.

An dieser Stelle sollte auch der Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes bereits Berücksichtigung finden, der es gebietet, den gutgläubigen Unternehmer nicht für die Verfehlungen seines Geschäftspartners zu bestrafen, wenn dieser die erforderlichen Vorkehrungen getroffen hat, um sich die notwendige Kenntnis über seinen Geschäftspartner zu verschaffen.³⁷⁴

Jedoch obliegt es der Finanzverwaltung, die objektiven Umstände, die darauf hinweisen, dass der Steuerpflichtige von den Unregelmäßigkeiten Kenntnis hatte oder haben musste, hinreichend nachzuweisen.³⁷⁵ Der Vorsteuerabzug kann danach nicht mit der Begründung versagt werden, der Aussteller der Rechnung habe Unregelmäßigkeiten begangen, ohne dass der Leis-

³⁷¹ EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-277/14 PPUH Stehcemp, UR 2015, S. 917, Rn. 51/52; EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11 „Toth“, UR 2012, S. 851; EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében / Dávid, UR 2012, S. 591, Rn. 59-61.

³⁷² Vg. EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-131/13, „Italmoda“, BB 2015, S. 544, Rn. 64/65.

³⁷³ Vgl. Winter, DStR 2015, S. 578; Drüen, MwStR 2015, S. 841 (843); Hummel, BB 2015, S. 544 (549).

³⁷⁴ EuGH, Urteil vom 11.5.2006, C-384/04, Federation of Technological Industries, UR 2006, S. 410, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta UR 2006, 594, Rn. 51, EuGH, Urteil vom 27.09.2007, C-409/04, Teleos, UR 2007, S. 774, Rn. 65.

³⁷⁵ EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-277/14 PPUH Stehcemp, UR 2015, S. 917, Rn. 50; EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében/Dávid, UR 2012, S. 591 (596) Rn. 49.

tungsempfänger hiervon Kenntnis hatte oder haben konnte und dies anhand objektiver Umstände durch die Finanzverwaltung nachweisbar ist.³⁷⁶ Immerhin verlangt der EuGH den konkreten Nachweis von der Finanzverwaltung, während der BFH gegenwärtig noch den substantiierten Vortrag ausreichen lässt.³⁷⁷

Insgesamt hat der EuGH jedoch ein sehr weitreichendes Kriterium zur Versagung des Vorsteuerabzugs entwickelt, dessen Einschränkung mE durchaus geboten wäre. Denn der EuGH vermischt mit dieser Rechtsprechung zunehmend die Grenzen zwischen nicht vorliegenden Tatbestandsvoraussetzungen, der Frage nach einer gebotenen Haftungsinanspruchnahme und der Erforderlichkeit strafrechtlicher Sanktionsmechanismen. Dies ist mE nicht nur unsystematisch, vor allem aber nicht erforderlich.

Die EuGH-Rechtsprechung lässt zudem eine klare Trennung zwischen den Kriterien des Kennen-Müssens, den Sorgfaltspflichten und dem darauf aufbauenden Vertrauensschutz vermissen.³⁷⁸ Eine Abgrenzung in der Frage der Beweislast besteht hingegen.

b) Umfang der Sorgfaltspflichten

Die inhaltlichen Anforderungen an die Sorgfaltspflichten spezifiziert auch der EuGH nur punktuell. Den Begriff der Sorgfaltspflichten umschreibt der EuGH damit, dass der Unternehmer nachzuweisen hat, dass er in gutem Glauben gehandelt hat und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte/empfangene Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.³⁷⁹ Die Sorgfaltspflichten legen damit fest, welche Anforderungen an die Sorgfaltspflichten und den damit zu erreichenden Kenntnisstand an den Leistungsempfänger zu stellen sind, wenn bspw. der Leistende seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt.

Eine aktive Prüfung scheint der EuGH nicht grundsätzlich oder rein präventiv zu verlangen, wenn er erst bei Vorliegen von Anhaltspunkten für etwaige Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung eine weitere Prüfung des Unternehmers für erforderlich hält.³⁸⁰ Im Einzelfall soll es damit geboten sein, aufgrund spezifischer Anzeichen Nachforschungen anzustellen, um

³⁷⁶ Vgl. Zugmaier/Kaiser, PStR 2012, S. 192; Maunz, Anm. 1 zu EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, UR 2012, S. 591 (598).

³⁷⁷ Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/05, BStBl. II 2009, S. 315, Rn. C 3 b; BFH, Urteil vom 12.08.2009, XI R 48/07, UR 2010, 423, Rn. 1 b (aE); Eversloh Anm. zu: FG Hessen (Kassel), Beschluss vom 30.06.2004 – 6 K 4328/01, jurisPR-SteuerR 12/2005 Anm. 6; Fritsch, ebenfalls Anm. hierzu, UStB 2005, S. 4–5.

³⁷⁸ Vgl. ebenso Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 255 (265).

³⁷⁹ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, UR 2006, S. 410 (414), Rn. 33, mit Verweis auf EuGH Optigen ua.; BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693 (698), 2. Leitsatz, Rn. 56 (B. II. 3.); EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-273/11, DStR 2012, S. 1917 (1921) Rn. 48 und 54, m.w.N. EuGH, Teleos und EuGH, Mahagében/Dávid; Prätzler, Anm. zum EuGH, Urteil vom 6.09.2012, C-273/11, jurisPR-SteuerR 46/2012, Anm. 6.

³⁸⁰ EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-277/14 PPUH Stehcomp, UR 2015, S. 917, Rn. 50; EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében/Dávid, UR 2012, S. 591 (596) Rn. 49.

sich von der Zuverlässigkeit und dem ordnungsgemäßen Geschäftsgebaren eines Vertragspartners zu überzeugen. Umgekehrt hat der EuGH entschieden, dass einem Unternehmer eine nicht vorgenommene Prüfung, bezüglich nachträglich festgestellter Unregelmäßigkeiten, nicht als objektives Anzeichen für sein Kennen-Müssen eines Umstands in Bezug auf die Steuerhinterziehung ausgelegt und angelastet werden kann.³⁸¹ Entschieden wurde auch, dass es dem Leistenden nicht zum Nachteil gereichen darf, wenn er seine vertraglichen und steuerrechtlichen Verpflichtungen erfüllt, der Abnehmer diesen jedoch nicht nachkommt.³⁸²

Im Einzelnen hat der EuGH beispielsweise zu entscheiden gehabt, inwieweit sich ein Unternehmer, der Subunternehmer beauftragt, über deren ordnungsgemäßes Verhalten informieren muss. Insbesondere die Fragen, ob dieser die Rechtsbeziehungen zwischen der physisch tätig werdenden Partei und seinem Vertragspartner prüfen muss oder ob eine entzogene Einzelunternehmerlizenz die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zur Zeit der Leistung beeinflusst, wurden verneint.³⁸³

Nichts anderes entschied der EuGH für den Fall einer im Leistungszeitpunkt gültigen, im Nachhinein jedoch für ungültig und gelöscht erklärten USt-IdNr.³⁸⁴ Durch eine positive Bestätigung der USt-IdNr. sowie die vorhandenen Transportbelege sind die Sorgfaltspflichten erfüllt worden. Entschieden hat der EuGH auch, dass eine Verknüpfung von Verstößen gegen buchhalterische Erfordernisse durch den Leistenden nicht sofort zu der Versagung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger führen kann, sofern eine ordnungsgemäß erscheinende Rechnung vorgelegen hat.³⁸⁵

Der EuGH betont in diesem Zusammenhang, dass die Steuerverwaltung nicht von jedem Steuerpflichtigen generell verlangen kann, zu prüfen, ob der Aussteller einer Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen verfügt, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, und sich zudem zu vergewissern, ob sein Vertragspartner seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sicherzustellen, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen.³⁸⁶

³⁸¹ EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11, Tóth, HFR 2012, S. 1124–1126, Rn. 40–45.

³⁸² EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-273/11, DSr 2012, S. 1917 (1920) Rn. 43, m.w.N. z.B. EuGH, Teleos.

³⁸³ EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11, Tóth, HFR 2012, S. 1124–1126, Rn. 22–34.

³⁸⁴ EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, UR 2012, S. 796–803; Beer/Streit, Anm. zu EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-273/11, DSr 2012, S. 1917 (1922); vgl. Vgl. Nieskens, UR 2008, S. 812 (815).

³⁸⁵ Vgl. EuGH, Urteil vom 13.02.2014, C-18/13, Marks Pen EOOD, BB 2014, S. 863; Hummel, Anm. zu EuGH Urteil vom 13.02.2014, BB 2014, S. 268.

³⁸⁶ Vgl. EuGH in Fn. 383–385.

Die nur punktuell durch den EuGH spezifizierten Sorgfaltspflichten können daher nur im Einzelfall bestimmt werden. Dabei müssen die Anforderungen danach abgestuft werden, ob der Leistungsempfänger direkt mit einem möglicherweise erkennbar verdächtigen „Missing Trader“ in vertraglicher Beziehung stand oder ob er lediglich mittelbar als „Buffer II“ in der Leistungskette einbezogen war, d.h. zu dem Betrugsgeschehen keine direkten Berührungspunkte hatte und unter Umständen gegenüber einem als seriös bekannten Geschäftspartner handelte.³⁸⁷ An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass eine vergleichbare Wertung der Haftungsinanspruchnahme auf nationaler Ebene in § 25d UStG enthalten ist, aber auch Grundlage der EuGH Entscheidung³⁸⁸ auf das Wissen über den unmittelbaren Vertragspartners abgestellt wird.

c) Beweislastverteilung

Die zuvor dargestellten Merkmale der Kenntnis bzw. des Kennen-Müssens und die Sorgfaltspflichten sind eng mit der Frage der Beweislastverteilung verknüpft. In seiner Entscheidung zur Rechtssache Mahagében und Dávid³⁸⁹ machte der EuGH erstmals Ausführungen zur Beweislast und entschied eindeutig zu Lasten der Finanzverwaltung, so heißt es wörtlich:

„(es) obliegt (es) der Steuerbehörde, die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Liefernden bzw. vom Leistenden oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, rechtlich hinreichend nachzuweisen.“³⁹⁰

Diese Beweislastverteilung ist konsequent, denn die Versagung des Vorsteuerabzugs in Missbrauchsfällen ist eine Ausnahme vom Grundprinzip der Gewährung des Vorsteuerabzugs trotz des Vorliegens der objektiven Tatbestandsmerkmale.³⁹¹

Hinzukommt, dass es grundsätzlich der Finanzverwaltung obliegt, entsprechende Kontrollen bei den Steuerpflichtigen durchzuführen und bei festgestellten Unregelmäßigkeiten oder begangener Steuerhinterziehung gegen diese Steuerpflichtigen Sanktionen festzusetzen. Diese Kontrollaufgaben dürften nicht im Wege der Versagung des Vorsteuerabzugs den Steuerpflichtigen auferlegt werden.³⁹²

³⁸⁷ Ebenso Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 204 ff.; dsbl. UStB 2014, S. 255 (262).

³⁸⁸ EuGH, Urteil vom 11.5.2006, C-384/04, Federation of Technological Industries, UR 2006, S. 410 (414), Rn. 33

³⁸⁹ EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében/Dávid, UR 2012, S. 591.

³⁹⁰ EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében/Dávid, UR 2012, S. 591 (596) Rn. 49.

³⁹¹ Vgl. Grube MwStR 2013, S. 8 (10); Zugmaier/Kaiser, PStR 2012, S. 192; Maunz, Anm. 1 zu EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, UR 2012, S. 591 (598).

³⁹² EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében/Dávid, UR 2012, S. 591 (596) Rn. 62 -64; vgl. Maunz, Anm. 1 zu EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, UR 2012, S. 591

In der nachfolgenden Entscheidung präzisierte der EuGH dieses Erfordernis und verlangte, dass die Finanzverwaltung anhand objektiver Umstände die Kenntnis oder das Kennen-Müssen des Leistungsempfängers von der durch den Leistenden begangene Steuerhinterziehung darzulegen hat.³⁹³

Der EuGH verlagert die Beweislast sogar soweit auf die Finanzverwaltung, dass selbst eine nachgewiesene Steuerhinterziehung nicht die Versagung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers rechtfertigt, solange diesem keine Kenntnis bzw. ein "Kennen-Müssen" des Steuerpflichtigen hierüber nachgewiesen werden kann. Wie bereits das Vorliegen eines Umsatzsteuerkarussells nicht ausreichte, um den Vorsteuerabzug zu versagen, so ist in dieser Entscheidung bestätigt, dass auch ein nachgewiesener Betrugssachverhalt hierzu allein nicht ausreicht.³⁹⁴

Nach der EuGH Rechtsprechung obliegt dem Steuerpflichtigen mithin kein „Negativbeweis“ über seine Kenntnis bzw. Unkenntnis der Einbindung in ein Betrugsgeschehen. Folglich muss die Finanzverwaltung jeweils anhand der Umstände des Einzelfalls eine Reihe konkreter Anhaltspunkte darlegen, die belegen, dass der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer von seiner Einbeziehung in ein Umsatzsteuerkarussell gewusst hat bzw. hätte wissen können oder wissen müssen.³⁹⁵

d) Vertrauensschutz

Im Gegensatz zur BFH Rechtsprechung erkennt die EuGH Rechtsprechung grundsätzlich einen Vertrauensschutz aus dem Umkehrschluss seiner Missbrauchsrechtsprechung an. Der Vertrauensschutz ist, für innergemeinschaftliche Dienstleistungen, gemeinschaftsrechtlich durch die Art. 18ff. MwSt.-DVO³⁹⁶ kodifiziert.

aa) Maßstab der EuGH-Rechtsprechung

Auch der Versagung des Vorsteuerabzugs steht der Vertrauensschutz entgegen, nach dem der gutgläubige Leistende nicht für die Verfehlungen seines Abnehmers zu bestrafen ist, wenn dieser die erforderlichen Vorkehrungen getroffen hat, um sich die notwendige Kenntnis über seinen Geschäftspartner zu verschaffen:³⁹⁷

(598); Anm. 2 Sterzinger UR 2012, S. 600 (602); Heinrichshofen, Anm.zu EuGH, Urteil vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, EU-StB 2012, S. 58 (59).

³⁹³ EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11, Tóth, HFR 2012, S. 1124–1126, Rn. 35–39 und 46–53.

³⁹⁴ EuGH, Urteil vom 13.02.2014, C-18/13, Marks Pen EOOD, BB 2014, S. 863-868.

³⁹⁵ Vgl. Grube MwStR 2013, S. 8 (11); Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 255 (258).

³⁹⁶ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-DVO), ABl. EU Nr. L 77 vom 23.3.2011.

³⁹⁷ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, Federation of Technological Industries, UR 2006, S. 410, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta UR 2006, 594, Rn. 51, EuGH, Urteil vom 27.09.2007, C-409/04, Teleos, UR 2007, S. 774, Rn. 65.

„Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass Ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt, müssen nämlich auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können [...]“³⁹⁸

Der EuGH steht also nur solchen Unternehmern einen Vertrauensschutz zu, wenn diese selbst bei Beachtung aller Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns außerstande waren zu erkennen, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs in Wirklichkeit nicht gegeben waren.³⁹⁹ In erster Linie scheint der EuGH damit den Vorsteuerabzug zu begrenzen,⁴⁰⁰ in zweiter Linie könnte dies auch als Grundlage für die Erweiterung des Vorsteuerabzugs auf Basis des Vertrauensschutzes gesehen werden.⁴⁰¹ Diese beiden Gesichtspunkte könnten jedoch zu Gunsten der zu wahrenen Verhältnismäßigkeit zukünftig besser miteinander verknüpft werden.

Jüngst hat der EuGH entschieden, dass auch bei der Lieferung durch eine „Scheinfirma“ keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers in Betracht komme.⁴⁰² Das vorlegend polnische Gericht vertrat, vergleichbar zum BFH, die Ansicht, dass der gute Glaube des Steuerpflichtigen das Recht zum Vorsteuerabzug nicht eröffnen könne, wenn die materiellen Voraussetzungen dieses Rechts nicht erfüllt seien. Darunter verstand es die zutreffende Anschrift des Leistenden und ließ einen davon abweichenden Leistungsort nicht gelten.⁴⁰³

Dier hier aufkommenden Divergenzen zwischen EuGH und BFH Rechtsprechung können hoffentlich in der Entscheidung des derzeit anhängigen BFH Verfahrens zu einem vergleichbaren Sachverhalt (BFH V R 25/15)⁴⁰⁴ zugunsten der mE nach richtigen Interpretation des EuGH beseitigt werden.

³⁹⁸ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, UR 2006, S. 410 (414), Rn. 33, mit Verweis auf EuGH, Optigen ua.

³⁹⁹ Vgl. EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-324/11 „Toth“, UR 2012, S. 851 Rn. 52; EuGH, Urteil vom 21.02.2008, C-271/06, Netto-Sparmarkt, UR 2008, S. 508 (511) Rn. 27.

⁴⁰⁰ BFH, Urteil vom 08.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473–1477, Rn. 60; BFH, Urteil vom 19.04.2007, V R 48/04, UR 2007, S. 693 (698), Rn. 54.

⁴⁰¹ Vgl. Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, S. 255 (256); für den Vertrauensschutz grds: *Stadie* in: *Stadie* § 15 UStG Rn 58, 221f.; *Wagner* in: *Sölch/Ringleb* § 15 UStG Rn. 94; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter* § 15 UStG Rn. 151, 568; *Widmann* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen* § 15 UStG Rn. 73; *Forgách* in: *Reiß/Krausel/Langer*, UStG, § 15 UStG, Rn. 214.7; *Hummel*, BB 2014, S. 343 (345); *Hassa* UR 2015, S. 809 (821); andeutend *Drüen* MwStR 2015, S. 841 (854), *Stapperfend* UR 2013, S. 312 (324).

⁴⁰² EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-277/14 PPUH Stehcemp, UR 2015, S. 917, Rn. 23.

⁴⁰³ EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-277/14 PPUH Stehcemp, UR 2015, S. 917, Rn. 23; vgl. BFH, Urteil vom 22.07.2015, V R 23/14, BStBl II 2015, S. 914, siehe auch zuvor unter 1 b).

⁴⁰⁴ BFH, anhängiges Verfahren vom 18.09.2015; Vorinstanz: FG Köln 10. Senat, 28.04.2015, Az: 10 K 3803/13; EFG 2015, S. 1655.

bb) Vertrauensschutz für Dienstleistungen auf Basis der MwSt.-DVO

Ergänzend hierzu kann zudem ein Vertrauensschutz für Dienstleistungen auf Basis der MwSt.-DVO in Betracht kommen. Der Dienstleistungserbringer ist im innergemeinschaftlichen Warenverkehr diversen Unwägbarkeiten ausgesetzt, wie beispielsweise der Qualifikation des Leistungsempfängers und der Frage nach dem zutreffenden Ort der Dienstleistung.⁴⁰⁵

Für die Eigenschaft als Steuerpflichtiger/Unternehmer ist die qualifizierte Bestätigung der USt-IdNr., d.h. die Bestätigung der Zusammengehörigkeit der USt-IdNr., des Namens und der Adresse eines Steuerpflichtigen von besonderer Bedeutung. Art. 18 MwSt.-DVO gewährt Vertrauensschutz für den Status eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Leistungsempfängers, sofern eine solche Bestätigungsabfrage vorliegt.

Dem Wortlaut nach dürfen dem Dienstleistenden keine „gegenteiligen Informationen vorliegen“. Der Vertrauensschutz geht hiernach also weiter und schließt nur die positive Kenntnis des Gegenteils aus, so dass ein „Wissen-Können“ unschädlich sein müsste.⁴⁰⁶ In einer Linie mit der EuGH Rechtsprechung bestehen demnach weder Nachforschungs- noch Erkundigungspflichten des Leistenden. Die objektive Beweislast verbleibt bei der Finanzverwaltung.

Art. 25 MwSt.-DVO bestimmt daneben die Leistungsausführung als maßgeblichen Zeitpunkt für den Vertrauensschutz und steht damit im Einklang zu der bisherigen EuGH Rechtsprechung; ein nachträgliches Ungültigwerden einer USt-IdNr., also nach Leistungsausführung, ist nicht maßgebend.⁴⁰⁷

3. Abgrenzung des § 42 AO zum Missbrauchsmaßstab des EuGH

Vor dem Hintergrund der Divergenzen zwischen der EuGH und BFH Rechtsprechung ist klärungsbedürftig, welches Verhältnis zwischen den Missbrauchsgrundsätzen des EuGH und dem in § 42 AO normierten Grundsatz des Gestaltungsmissbrauchs besteht. Abzugrenzen ist insbesondere, welcher Regelung der Vorrang gebührt, soweit sich die Anwendungsbereiche überschneiden sollten.

Das Gemeinschaftsrecht kennt keinen kodifizierten Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, hat jedoch durch die ständige Rechtsprechung das Verbot gefestigt, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist.⁴⁰⁸ Die Frage, ob dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer

⁴⁰⁵ Vg. Hassa, UR 2015, S. 809 (814); ähnlich Staperfend, UR 2013, S. 312 (323).

⁴⁰⁶ Hassa, UR 2015, S. 809 (816); vgl. Becker, UStB 2011, S. 144 (151); Nieskens, DB 2011, S. 1470 (1474).

⁴⁰⁷ EuGH, Urteil vom 06.09.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, UR 2012, S. 796, Rn. 62-65.

⁴⁰⁸ EuGH, Urteile vom 12.05.1998, C-367/96, Kefalas u. a., IStR 1998, S. 486, Rn. 20, vom 23.03.2000, C-373/97, Diamantis, IStR 2000, S. 319, Rn. 33, vom 03.03.2005, C-32/03, Fini H, UR 2005, S. 433 (436), Rn. 32.

gelten würde, hat der EuGH frühzeitig bejaht.⁴⁰⁹ Mithin folgt auch aus dem Gemeinschaftsrecht ein Missbrauchs- bzw. Umgehungsverbot als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Die EuGH Rechtsprechung hat zwar das Kriterium eines eigenständigen, beabsichtigten Steuervorteils aufgegeben,⁴¹⁰ stützt aber seine Missbrauchsrechtsprechung weiterhin darauf, dass der Vorsteuerabzug ein aus dem Gemeinschaftsrecht folgender Vorteil ist, der zu versagen sei, wenn Kenntnis oder Kennen-Müssen von der Einbindung in eine Leistungskette, die auf Mehrwertsteuerbetrug ausgelegt ist, vorliegt.

Demgegenüber ist mit § 42 Abs. 1 AO im nationalen Recht ein allgemeiner Tatbestand zum Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten normiert. Ein solcher Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt dem Wortlaut nach vor, wenn ein Steuerpflichtiger eine unangemessene Gestaltung wählt, die im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt, der nicht durch außersteuerliche Gründe gerechtfertigt wird. Bisher wurde ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO noch nicht von der Rechtsprechung als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzugs herangezogen.

Die Ansichten zu dem Anwendungsverhältnis erscheinen zunächst voneinander abzuweichen. Auf der einen Seite wird dem gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbot der Vorrang eingeräumt und konstatiert, dass sich aus § 42 AO daneben keine Rechtsfolgen ableiten lassen, die sich nicht bereits aus der Anwendung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots ergeben.⁴¹¹ Auf der anderen Seite wird auf die nationalen Missbrauchsgrundsätze verwiesen, die als ausdrückliche Regelung Vorrang genießen.⁴¹² Zugleich wird aber betont, dass im Rahmen des § 42 AO die vom EuGH aufgezeigten Grundsätze jedenfalls aber im Sinne einer richtlinienkonformen Auslegung zu berücksichtigen seien. Im Endeffekt müssten beide Missbrauchsgrundsätze zum selben Ergebnis gelangen.⁴¹³ Vor diesem Hintergrund dürfte sich auch kein Widerspruch aus der Regelung des § 42 AO und dem Gemeinschaftsrecht ergeben, so dass eine (etwaig erforderliche) Sondergenehmigung gemäß Art. 394 MwStSystRL entbehrlich ist.⁴¹⁴

Konsistenter erscheint zunächst, eine auf Grundlage des Gemeinschaftsrechts als missbräuchlich eingestufte Gestaltung auch nach den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts zu behandeln, ohne auf die allgemeinen nationalen Vorschriften zurückzugreifen. Vorzugswürdig ist mE der

⁴⁰⁹ EuGH, Urteil vom 21.02.2006, C-255/02, Halifax, UR 2006, S. 232, Rn. 70/74.

⁴¹⁰ EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/ Recolta, UR 2006, S. 594, Rn.56; anders noch Schlussanträge Colomer vom 14.03.2006 zu EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Slg EuGH-Rspr. 2006, S. I, S. 6161, Rn. 63; vgl. Lohse BB 2006, S. 2222 (2224).

⁴¹¹ Wäger, UR 2006, S. 231 (242); kritischer Wäger UR 2015, S. 81 (93); von Streit/Korf UR 2009, S. 509 (510/511), Grube ,MwStR 2013, S. 8 (9); aA.List, DB 2007, S. 131 (132).

⁴¹² Hummel, BB 2015, S. 544 (549); Hahn Anm. zu EuGH, Urteil vom 21.02.2005, C-255/02 Halifax, jurisPR-SteuerR 15/2006 Anm. 1; Heinrichshofen, IStR 2006, S. 279 (281).

⁴¹³ Vgl. Stadie in: Rau/Dürrwächter, Vorbemerkung Rn. 615; Billig, UR 2005, S. 530 (532); Rütth/Ziche, EU-UStB 2006, S. 25 (28/29).

⁴¹⁴ Vgl. noch zu Art. 27 6. EG-RL: BFH, Urteil vom 09.11.2006, V R 43/04, UR 2007, S. 111; Heinrichshofen IStR 2006, S. 279; von Strei/Korf, UR 2009, S. 509 (510); Wäger, UR 2006, S. 231 (242).

Umsatzsteuerkarussellbetrug nach Maßgabe der nationalen Regelungen zu beurteilen. Da bereits die Frage nach dem Recht auf Vorsteuerabzug vielmehr eine durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechts beeinflusste Frage der nationalen Rechtsanwendung sein dürfte, kann für die Beurteilung der Missbräuchlichkeit nichts anderes gelten.

Wird die eingangs skizzierte Prüfungsreihenfolge zur Behandlung von Umsatzsteuerkarussellfällen eingehalten, dürfte sich zudem die Frage der Anwendbarkeit des § 42 AO nicht stellen. Käme § 42 AO zur Anwendung, würde ein Steueranspruch so entstehen, wie er im Fall einer angemessenen Gestaltung entstanden wäre.

Das hieße, für die „unechten“ Karussellfälle in der Form eines Umsatzsteuerausweises durch einen Nichtunternehmer dieser die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet und dem Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug zusteht. Es liegt hier im Grunde keine Gestaltung von zwei unterschiedlich zu beurteilenden Sachverhalten vor, so dass § 42 AO zu keiner Korrektur eines gestalteten Sachverhalts mehr bewirken kann. Nichts anderes gilt jedoch für Fälle des „echten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs, denn die Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer ist ebenfalls keine Gestaltung, sondern eine Tatsache. In Fällen des „echten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs stellt sich mE vielmehr die Frage, ob ein strafrechtlich relevantes Verhalten vorliegt, als die Frage, ob ein für § 42 AO relevanter Gestaltungsmissbrauch gegeben ist.

III. Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer gemäß § 25d UStG

Der Haftungstatbestand des § 25d UStG für schuldhaft nicht abgeführte Steuer erfasst die Kernproblematik des Umsatzsteuerkarussellbetrugs, die Nichtentrichtung der gesetzlich geschuldeten Steuer durch den Leistenden, und wurde eigens zur Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung in dieser Form entwickelt.⁴¹⁵ Typisch für Haftungstatbestände greift auch § 25d UStG nicht für die eigene Steuerschuld, sondern für diejenige eines Dritten.

Die Vorschrift hatte rein faktisch jedoch weder zum Zeitpunkt ihrer Einführung zum 01.01.2002⁴¹⁶ noch nach ihrer Erweiterung zum 01.01.2004⁴¹⁷ einen tatsächlichen Anwendungsbereich. Dies war laut Feststellungen des Bundesrechnungshofs, dem bis 2003 kein Fall bekannt geworden war, in dem eine Inanspruchnahme nach § 25d UStG auch nur versucht

⁴¹⁵ Bericht des FinAussch. zum Entwurf StVVG vom 14.11.2001, BT-Drucks. 14/7471, II. Einzelbeurteilung, zu Art. 1, zu Nr. 5; vgl. Stahl, KÖSDI 2002, Nr 3, S. 13204; Leingang-Ludoploh/Wiese, DB 2002, S. 1472 (1474).

⁴¹⁶ Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3992 = BStBl. I 2001, S. 32.

⁴¹⁷ StÄndG 2003 vom 15.12.2003, BGBl. I S. 2645, Erweiterung des Tatbestandes um das Kennen-Müssen.

worden wäre, darauf zurückzuführen, dass der Nachweis der Kenntnis der unlauteren Absichten des Lieferanten oder sogar dessen Vorlieferanten zur Zeit des Vertragsschlusses in keinem Fall geführt werden konnte.⁴¹⁸

Hinzu kommt, dass die Rechtsprechung des BFH und auch des EuGH in Fällen des Karussellbetrugs oder vergleichbarer betrügerischer Leistungsketten eine Kompensation durch die Versagung des Vorsteuerabzugs herbeizuführen sucht. Dabei ist das Verhältnis dieser Rechtsprechung zu der Anwendung des Haftungstatbestandes des § 25d UStG weitestgehend ungeklärt. Ob durch diese Rechtsprechung die Haftung nach § 25d UStG zu Recht praktisch keinen Anwendungsbereich hat, wird zunehmend bezweifelt.⁴¹⁹

1. Haftungsvoraussetzungen

Nach § 25d Abs. 1 UStG haftet der Unternehmer (Leistungsempfänger) für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, die der Aussteller der Rechnung nach einer vorgefassten Absicht nicht entrichtet hat, soweit der Unternehmer bei Abschluss des Vertrages über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen.

Wann von einer solchen Kenntnis oder dem Kennen-Müssen ausgegangen werden kann, bestimmt § 25d Abs. 2 UStG. Dieser beinhaltet eine gesetzgeberische Fiktion in Form einer Vermutungsregel, die exemplarisch die marktunüblichen Preisgestaltungen als Kriterium festlegt, um die Kenntnis oder ein Kennen-Müssen widerlegbar zu vermuten.⁴²⁰

Zweck der Vorschrift ist es, den durch Umsatzsteuerkarussellgeschäfte entstehenden Steuer-schaden, also die Nichtzahlung der geschuldeten Umsatzsteuer bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, durch die Vereinnahmung eines Haftungsbetrags zu kompensieren.⁴²¹

a) Erfordernis eines Umsatzes, einer Rechnung und der Unternehmereigenschaft

Der eindeutige Wortlaut des § 25d Abs. 1 UStG erfasst ausschließlich einen als Unternehmer zu qualifizierenden Leistungsempfänger als Haftungsschuldner. Zudem setzt die Haftung eine für einen vorausgegangenen Umsatz, eine in einer Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG ausgewiesene Steuer, mithin eine Abrechnung über einen tatsächlichen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch voraus.⁴²² An einem solchen fehlt es jedoch, wenn die vermeintlich Leistenden

⁴¹⁸ Vgl. Feststellung des BRH zu § 25d UStG, BT-Drucks.vom 03.09.2003, 15/1495, S. 9; Leitl, Diss. 2010, S. 133, Fn. 367; Widmann Anm. zu EuGH. C-285/09, „R“, DB 2006, S. 318 (319).

⁴¹⁹ Wäger, UR 2015, S. 81 (98); Sterzinger, UStB 2015, S. 78 (79); Schuska, MwStR 2015, S. 323 (328); Hummel, UR 2014, S. 256 (261); drsbl, BB 2015, S. 544 (549).

⁴²⁰ Nieskens in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 25d UStG, Rn. 16.1; Jatzke in: Sölch/Ringleb § 25d UStG Rn. 27.

⁴²¹ Jatzke in: Sölch/Ringleb § 25d UStG Rn. 4; Stadie in: Stadie, § 25d UStG, Rn. 3.

⁴²² Janzen in: Lippross/Seibel, § 25d UStG, Rn. 6; Jatzke in: Sölch/Ringleb § 25d UStG Rn. 14.

eines Umsatzsteuerkarussells, wie bei einigen der Karussellfälle beim Handel mit CO₂-Zertifikaten, nicht als Unternehmer qualifiziert werden können.

Damit sind bereits einige Konstellationen eines Umsatzsteuerkarussells (hier: „unechte Umsatzsteuerkarussellfälle“) nicht von dem Anwendungsbereich des § 25d UStG erfasst. Dies gilt insbesondere für die Fälle der Rechnungsstellung durch einen Nichtunternehmer. Denn dabei handelt es sich um Fälle des § 14c Abs. 2 UStG, da nur eine ausgewiesene Steuer vorliegt, aber der zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsatz fehlt (siehe hierzu nachfolgend IV.).

Anders als § 14c UStG nimmt § 25d UStG auf die Rechnungsdefinition des § 14 UStG Bezug und verlangt damit nicht nur ein Abrechnungsdokument mit Steuerausweis, sondern eine den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechende Rechnung.

Im Gegensatz zu der Kompensationswirkung des § 14c UStG, der ausschließlich auf die ausgewiesene Steuer gerichtet ist, erfasst der Wortlaut des § 25d UStG einen vorangegangenen Umsatz. Laut Gesetzesbegründung und einheitlicher Ansicht der Finanzverwaltung und Literatur ist die Reichweite der Haftung nicht auf den unmittelbar vorangegangenen Umsatz beschränkt, sondern erstreckt sich auf alle Umsätze in einer Leistungskette.⁴²³ Insoweit ist der Anwendungsbereich deckungsgleich zur Rechtsprechung zur Vorsteuerversagung.

Für Fälle, in denen der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 6, Abs. 5 UStG Steuerschuldner ist, ist die Anwendung des § 25d UStG ausgeschlossen.⁴²⁴ Gegenwärtig ist für den Handel mit CO₂-Zertifikaten die Reverse-Charge Regelung anwendbar (§ 13b Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 UStG) und die Haftung nach § 25d UStG insoweit nicht anwendbar.

b) Kenntnis oder Kennen-Müssen und Beweislastverteilung

Der in Haftung zu nehmende Unternehmer muss bei Abschluss des Vertrages über seinen Eingangsumsatz Kenntnis vom vorsätzlichen Handeln des Leistenden gehabt haben oder diese Kenntnis bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen. Der Anknüpfungspunkt der Kenntnis bei Vertragsschluss liegt zeitlich vor der Leistung und damit auch zeitlich vor der Rechnungsstellung und Nichtentrichtung der darin ausgewiesenen Steuer. Die Kenntnis des Haftungsschuldners kann sich damit richtigerweise nur auf die Absicht der Nichtentrichtung der Steuer, nicht hingegen auf die in der Zukunft liegende tatsächlich nicht erfolgende Abführung richten.⁴²⁵

⁴²³ Regierungsentwurf BT-Drucks. 14/6883 vom 10. 09. 2001, S. 8 zu Nr. 5; BT-Drucks. 14/7471 vom 23. 11. 2001, S. 7 zu Nr. 5; Abschnitt 25d.1. Abs. 2 S.2 UStAE; vgl. *Nieskens* in: Rau/Dürwächter, § 25d UStG Rn. 43; *Jatzke* in: Sölch/Ringleb § 25d UStG Rn. 6; *Böllmann* in: Weymüller BeckOK UStG, § 25d UStG Rn. 19.

⁴²⁴ Oswald, UStB 2005, S. 85 (89); Forster, UStB 2004, S. 124 (126).

⁴²⁵ Vgl. *Tehler* in Reiß/Kraeusel/Langer, § 25d UStG, Rn. 65 f.; *Jatzke* in: Sölch/Ringleb § 25d UStG Rn. 22; *Janzen* in: Lippross/Seibel, § 25d UStG, Rn. 12; *Schwarz* in: Schwarz/Widmann/Radeisen, § 25d UStG Rn. 34/35.

Die Darlegungs- und Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 25d UStG liegt grundsätzlich bei der Finanzverwaltung.⁴²⁶

Durch die Fiktion des § 25d Abs. 2 UStG wird die Kenntnis bzw. das Kennen-Müssen jedoch widerleglich vermutet, wenn insbesondere eine der drei Alternativen einer marktunüblichen Preisgestaltung vorliegt. Es sei denn der Unternehmer weist nach, dass die Preisgestaltung betriebswirtschaftlich begründet gewesen ist (§ 25d Abs. 2 S. 3 UStG). Das Kriterium der Kenntnis der Preisgestaltung begrenzt die Zahl der Haftungsinanspruchnahme nahezu gegen Null. Ursächlich dafür dürfte auch das schwer zu führende Nachweiserfordernis über subjektive Kenntnis der Preisgestaltung sein.⁴²⁷ Die Vermutungsregel birgt die Gefahr, dass die Finanzverwaltung sie dahingehend ausdehnt, dass dem Unternehmer der Nachweis seiner Unkenntnis über etwaige unseriöse Preisgestaltungen abverlangt wird. Dies kann im Sinne der oben dargestellten EuGH Rechtsprechung ebenso wenig richtig sein wie einen Nachweis für die Unkenntnis über die Einbindung oder Kenntnis von einer Umsatzsteuerhinterziehung zu verlangen.

Die einzige bisher zu einem dem § 25d UStG vergleichbaren Haftungstatbestand ergangene EuGH Entscheidung⁴²⁸ stützt die Haftungsinanspruchnahme jedoch auf die gleichen Grundsätze, die auch zur Versagung des Vorsteuerabzug herangezogen werden.

Hiernach hat ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht zu einer Leistungskette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt, keine für eine Haftungsinanspruchnahme ausreichende Kenntnis.

Zu diesem Ergebnis kommt die EuGH Entscheidung, obwohl sie eine gleichlautende Vermutungsregelung für die Kenntnis zugrunde legt,⁴²⁹ nach welcher Kenntnis vermutet wird, wenn der zu zahlende Preis niedriger war als der niedrigste Preis, dessen Erzielung für diese Waren auf dem freien Markt vernünftigerweise erwartet werden könnte, oder niedriger war als der Preis für eine frühere Lieferung derartiger Waren; ein Gegenbeweis bleibt dem Steuerpflichtigen überlassen (vgl. § 25d Abs. 2 S. 3 UStG).

⁴²⁶ BFH Urteil vom 28.02.2008, V R 44/06, BStBl II 2008, S. 586, Rn. 43; Abschnitt 25d.1. Abs. 4 UStAE.

⁴²⁷ Braun, PStR 2005, S.58; Rothenberger, UStB 2004, S. 153 (154); vgl. Gehm, BuW 2002, S. 893 (896).

⁴²⁸ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04 Federation of Technological Industries, UR 2006, S. 410 (414), Rn. 31/33.

⁴²⁹ Bielefeld, Anm. zu EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C 384/04, wistra 2007, S. 9 (13); vgl. Hahne, Anm. ebenfalls hierzu, UR 2006, S. 416 (417); EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, UR 2006, S. 410 (414), Rn. 33, mit Verweis auf EuGH Optigen ua.

2. Konkurrenzverhältnis des § 25d UStG zu der Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzugs

Nach meinem Dafürhalten stehen die Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzugs und die Haftungsinanspruchnahme in zweierlei Hinsicht in einem möglichen Konkurrenzverhältnis. Die betrifft zum einen den Anwendungsbereich und zum anderen die Frage nach dem Konkurrenzverhältnis im engeren Sinne bzw. einem Anwendungsvorrang.

a) Konkurrenz der Anwendungsbereiche – objektive Voraussetzungen

Eine Haftungsinanspruchnahme kommt danach nur in Betracht, wenn die objektiven Voraussetzungen eines Vorsteuerabzugs bestehen, jedoch aufgrund der Kenntnis oder des Kennen-Müssens der Absicht der Nichtentrichtung der geschuldeten Steuer der hierdurch verursachte Schaden zu kompensieren ist. Die Zielrichtung des § 25d UStG erscheint insoweit deckungsgleich mit dem Anwendungsbereich der aus der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Versagung des Vorsteuerabzugs.

Jedoch bietet auch § 25d UStG nicht die Möglichkeit, „jeden Unternehmer in Haftung zu nehmen, der in Betrugsfälle in Form von Karussellgeschäften verwickelt ist, von denen er Kenntnis hatte“.⁴³⁰ Nach dem Wortlaut erfasst § 25d UStG lediglich vorangehende Umsätze. Da durch die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH sowohl vorhergehende als auch nachfolgende Umsätze erfasst werden, ist diese insoweit umfassender, sofern die entsprechenden subjektiven Voraussetzungen erfüllt sind.

Unterschiedlich scheinen auf den ersten Blick die Anforderungen an die Kenntnis bzw. das Kennen-Müssen sowie die zum Nachweis derselben erforderliche Beweislastverteilung.

Die für die Versagung des Vorsteuerabzugs relevante Kenntnis bezieht sich auf die Einbindung in einen Betrugssachverhalt. Die für die Haftungsinanspruchnahme erforderliche Kenntnis ist insoweit enger gefasst, als dass sie lediglich die (Absicht der) Nichtentrichtung der geschuldeten Steuer umfasst. Die Voraussetzungen, die Kenntnis bzw. das Wissen oder Wissen-Können/Müssen von einem Umsatzsteuerbetrug in der Lieferkette, die zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen, sind identisch mit denjenigen des Haftungstatbestandes. Es wird auf die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abgestellt, oder anders ausgedrückt, auf die vernünftigerweise zu verlangenden Maßnahmen, die sicherstellen, dass keine Betrugsbeteiligung vorliegt.

Jedoch scheinen die Regelungen zur Beweislastverteilung auseinander zu fallen. Im Haftungsfall ist die Beweislast ausdrücklich der Finanzverwaltung zugewiesen.⁴³¹ Für die Fälle der

⁴³⁰ Regierungsentwurf BT-Drucks. 14/6883 vom 10. 09. 2001, S. 8 zu Nr. 5; BT-Drucks. 14/7471 vom 23. 11. 2001, S. 7 zu Nr. 5.

⁴³¹ § 25d Abs. 4 UStG, Abschnitt 25d.1. Abs. 4 UStAE.

Vorsteuerversagung gehen Finanzverwaltung und gegenwärtig auch der BFH davon aus, dass die Beweislast im Wesentlichen bei dem den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmer liegt.⁴³² Sie stehen damit im Widerspruch zur EuGH Rechtsprechung, die der Versagung des Vorsteuerabzugs, trotz Vorliegen der objektiven Voraussetzungen, nur eine Ausnahmestellung zuweist. Nach mE richtiger Ansicht des EuGH geht es in dieser Konstellation nicht um die Frage, ob die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vorliegen, sondern um die Frage, ob trotz Vorliegen dieser Voraussetzungen ausnahmsweise Umstände vorliegen, aufgrund derer die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs als missbräuchlich anzusehen ist.

Der Nachweis dieser Ausnahmekonstellation obliegt der Finanzverwaltung, ein nur substantiierter Vortrag von objektiven Umständen, die für eine missbräuchliche Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs sprechen, dürfte mE nicht ausreichen, weil diese gerade keinen Nachweis führen. Der substantiierte Vortrag erschüttert möglicherweise den Vortrag des Vorsteuerabzugsberechtigten, führt aber keinen Nachweis für sein missbräuchliches Verhalten.

b) Konkurrenzverhältnis im engeren Sinne oder Anwendungsvorrang

Das Konkurrenzverhältnis im engeren Sinne bzw. die Frage nach einem Anwendungsvorrang zwischen dem Haftungstatbestand des § 25d UStG und der ständigen Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzuges bei betrugsbehafteten Umsätzen ist gegenwärtig ungeklärt, aber bereits Gegenstand mE nach begründeter Kritik.⁴³³

Dieses Konkurrenzverhältnis ist nicht nur eine Frage des systematisch zutreffenden Ansatzes für die Betrugsbekämpfung, sondern zugleich eine Frage des Hierarchieverhältnisses zwischen kodifiziertem Normbestand und richterrechtlicher Rechtsfortbildung.

Die erste Frage lässt sich dem Grunde nach aus der Gesetzesbegründung beantworten. Zum einen ist § 25d UStG spezifisch für diese Betrugsproblematik geschaffen worden, zum anderen geht daraus hervor, dass der Haftungstatbestand als notwendig, aber auch ausreichend für die Eindämmung des durch den Umsatzsteuerkarussellbetrug verursachten Schadens erachtet wird, so dass darüber hinaus auf eine Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts verzichtet werden konnte.⁴³⁴ Die alternativ erwogene Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts ist zwar angedacht, aber nicht umgesetzt worden. Zwar hätte auch eine solche Maßnahme den Missbrauch des Vorsteuerabzugsrechts eindämmen können, sie wäre aber weniger zielgenau einsetzbar gewesen und hätte bei bestimmten Fallgestaltungen zu einer Überkompensation der planmäßig nicht abgeführten Umsatzsteuer führen können.⁴³⁵

⁴³² Siehe oben Zweiter Teil, B. II. 1 e) und 2 c) zur Beweislast.

⁴³³ Drüen MWStR 2015, S. 841; Wäger UR 2015, S. 81 (98); Hummel UR 2014, S. 256 (258); drslb. BB 2015, S. 549; Winter, DStR 2015, S. 579.

⁴³⁴ BT-Drucks. vom 10.09.2001, 14/6883, S. 7 (Begründung zum StVBG).

⁴³⁵ BT-Drucks. vom 10.09.2001, 14/6883, S. 7 (Begründung zum StVBG).

Eine Überkompensation kann durch die Versagung des Vorsteuerabzugs dadurch entstehen, dass zwar die Umsatzsteuerzahlung nur einmal ausfällt, die Vorsteuer aber jedem in einer Leistungskette beteiligten Unternehmer versagt wird, so dass sich der Kompensationseffekt mit der Anzahl der beteiligten Unternehmer vervielfältigt.⁴³⁶ Durch die gesamtschuldnerische Haftung soll sichergestellt werden, dass die systemimmanente Balance von Vorsteuerabzugsrecht für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer und Abführung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer an den Fiskus wiederhergestellt wird. Fällt der Fiskus also mit einem festgesetzten Umsatzsteuerbetrag aus, sollen die in eine betrügerische Leistungskette wissentlich involvierten Unternehmen einmal und zwar gesamtschuldnerisch für diesen Betrag einstehen (so § 25d Abs. 1 S. 2 UStG). Würde hingegen jedem Unternehmen in der Kette der Vorsteuerabzug vollständig versagt werden, würde sich der Kompensationseffekt mit der Anzahl der beteiligten Unternehmer vervielfältigen.⁴³⁷

Der einzigen BFH Entscheidung⁴³⁸ zu einem Haftungsfall gemäß § 25d UStG ist eine eher kritische Einstellung zur generellen Anwendbarkeit zu entnehmen. Der BFH hielt es jedenfalls für fraglich, ob die Haftungsnorm die Grundsätze der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit wahrt.⁴³⁹

Auch der EuGH hat sich in der bisherigen Rechtsprechung mit keinem Wort zu einer Abgrenzung zu Haftungstatbeständen geäußert. Vielmehr wurde zunehmend die Rechtsprechung zu Fragen der Versagung des Vorsteueranspruchs ausgebaut. In der Literatur wird hieraus der Schluss gezogen, dass die Versagung des Vorsteuerabzuges das wirkungsvollere Instrument zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs sei,⁴⁴⁰ und der Rechtsprechung in ihrem Vorgehen insoweit zugestimmt, ohne Rückgriff auf § 25d UStG.⁴⁴¹

Einigkeit scheint zwar darüber zu bestehen, dass ein Nebeneinander der Versagung des Vorsteuerabzugs und des Haftungstatbestandes des § 25d UStG nicht in Betracht kommt, da dies

⁴³⁶ Mit Beispielsrechnung hierzu: Hummel, UR 2014, S. 256 (257); Merkt, AO-StB 2009, S. 81 (86); Wäger UR 2006, S. 599 (600).

⁴³⁷ Vgl. mit rechnerischer Darstellung: Hummel UR 2014, S. 256 (258); drslb. BB 2015, S. 549; Winter, DStR 2015, S. 579; Drüen MWStR 2015, S. 841 (855); Schuska, MwStR 2015, S. 323 (328); Merkt, AO-StB 2009, S. 81 (86).

⁴³⁸ BFH Urteil vom 28.02.2008, V R 44/06, BStBl II 2008, S. 586.

⁴³⁹ Vgl. hierzu auch *Stadie* in: Stadie, § 25d UStG, Rn. 5; entgegen dem BFH, Urteil vom 28.02.2008, V R 44/06, BStBl II 2008, S. 586; Grube, MwStR 2013, S. 8 (12).

⁴⁴⁰ Drüen, MwStR 2015, S. 841 (847); Lippross, Umsatzsteuerrecht S. 1216.

⁴⁴¹ *Zugmaier/Kaiser* in: Offerhaus/Söhn/Lange Kommentar zum UStG § 25d, Rn. 7; *Looks* in: Weymüller BeckOK, § 15 UStG Rn. 83; *Birkenfeld* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 170, Rn. 351 und § 171a Rn. 11.

zu einer Doppelsanktionierung und damit zu einem Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz führen würde.⁴⁴² Ob hingegen die Haftung nach § 25d UStG als abschließend spezielle Regelung anzusehen ist⁴⁴³ und als solche auch zur Anwendung kommen kann, darf bezweifelt werden. Schließlich folgt aus ihrer Spezialität bereits rechtsmethodisch noch keine zwingende Sperrwirkung für andere zielidentische Abwehrinstrumente.⁴⁴⁴

Für eine solche Spezialität sprechen sowohl das Ergebnis der teleologischen und als auch der systematischen Auslegung.

Für einen Vorrang des nationalen Haftungstatbestands des § 25d UStG wurde zunächst angeführt, dass dieser überflüssig wäre, wenn einem bösgläubigen Erwerber schon der Vorsteuerabzug versagt werden dürfte.⁴⁴⁵ Dieses Argument wird nicht nur durch die Gesetzesbegründung,⁴⁴⁶ sondern auch durch die BFH Rechtsprechung⁴⁴⁷ gestützt, nach der §25d UStG speziell für die Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs und die diesem immanente Problematik der Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer geschaffen wurde. Nach dem Sinn und Zweck des Haftungstatbestandes wird die in der Literatur vertretene Vorrangigkeit des Haftungstatbestandes damit gestützt.

Unter gesetzessystematischen Gesichtspunkten geht die Frage, ob der Vorsteuerabzug besteht oder zu versagen ist, der Frage der Haftung für die einem Vorsteuerabzug zugrundeliegende Umsatzsteuer vor. Dies kann jedoch nur für die objektiven Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gelten, die in Konstellationen, ob der Vorsteuerabzug aufgrund missbräuchlichen Verhaltens zu versagen ist, jedoch vorliegen müssen. Eine Abgrenzung kann auch nicht danach erfolgen, dass eine der beiden Mechanismen dem Neutralitätsgebot besser Rechnung tragen würde, da die Zielrichtung jeweils identisch ist.⁴⁴⁸

In diesem Fall konkurrieren jedoch nicht zwei bestehende Rechtsnormen, sondern eine nationale Norm und die vom EuGH geprägte rechtsfortbildende Rechtsprechung. Die Frage, ob dieser Rechtsfortbildung bereits die gesetzliche Grundlage fehlt, wird kontrovers diskutiert.⁴⁴⁹ ME nach kann es rechtsdogmatisch jedoch nicht richtig sein, die Frage der Konkurrenz zweier zielidentischer Maßnahmen gegen eine bestehende Norm zugunsten der nicht kodifizierten

⁴⁴² Treiber, MwStR 2015, S. 626 (631); *Looks in:* in: Weymüller BeckOK, § 15 UStG Rn. 83; Merkt, AO-StB 2009, S. 81 (87); Wäger, UR 2015, S. 81 (98); Mann UStB 2011, S. 216 (220).

⁴⁴³ So Wäger, JbFfSt 2014/2015, S. 737 (745f); Hummel, UR 2014, S. 256 (262); Drüen, MwStR 2015, S. 841 (845).

⁴⁴⁴ *Böllmann in:* Weymüller BeckOK, § 25d UStG Rn. 6; Drüen, MwStR 2015, S. 841 (847); Schuska, MwStR 2015, S. 323 (324).

⁴⁴⁵ Lohse, BB 2006, S. 2222 (2226); Wäger, UR 2006, S. 599 (600); ähnlich: Rüth/Ziche, EU-UStB 2006, S. 25 (29); a.A. Stahl, KÖSDI 2002, Nr 3, S. 13204 (13206).

⁴⁴⁶ Regierungsentwurf BT-Drucks. 14/6883 vom 10. 09. 2001, S. 8 zu Nr. 5; BMF, Schreiben vom 29.3.2004 – IV B 7-S 7429-1/04, BStBl. I 2004, 450 (inhaltlich jetzt Abschnitt 25d.1 UStAE).

⁴⁴⁷ BFH, Urteil vom 28.02.2008, V R 44/06, UR 2008, S. 471 (475), Ziff. 5/Rn 58.

⁴⁴⁸ Vgl. Schuska, MwStR 2015, S. 323 (328); Wäger UR 2015, S. 81 (85f.).

⁴⁴⁹ Wäger, UR 2015, S. 81 (90), Drüen, MwStR 2015, S. 841 (853); a.A.:Heuermann DStR 2015, S. 14 16 (1418); Schuska, MwStR 2015, S. 323 (328); Mann, UStB 2011, S. 216 (220).

richterrechtlichen Rechtsfortbildung zu entscheiden. Insbesondere aber widerspricht es der vom EuGH aufgestellten Grundsätze, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur beschränkt werden soll, wenn dies ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist.⁴⁵⁰ Dementsprechend kann auch eine gefestigte EuGH Rechtsprechung erst recht nicht als Begründung für einen etwaigen Vorrang der aus der Rechtsprechung entwickelten Versagungskriterien dienen.

3. Verhältnis des § 25d UStG zu anderen Haftungstatbeständen

Die verfahrensrechtlichen Haftungsbestimmungen der §§ 69 ff AO stehen zur Haftung nach § 25d UStG in keinem vergleichbaren Konkurrenzverhältnis, sondern können grundsätzlich daneben zur Anwendung kommen. Der wesentliche Unterschied besteht in der haftenden Person, denn gemäß § 25d UStG kann der Unternehmer, gemäß §§ 69 ff. AO nur eine natürliche Person haften. Letztere bestimmen eine persönliche Verantwortlichkeit natürlicher Personen, die nicht mit der Haftung des Unternehmers gleichzusetzen ist. Der als allgemeiner Haftungstatbestand für Steuerhinterziehungsfälle ausgestaltete § 71 AO und der § 25d UStG unterscheiden sich vornehmlich darin, dass § 25d UStG speziell auf die Vorgehensweise eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs zugeschnitten ist. Vergleichbar zu dem Verhältnis zwischen § 370 AO und den §§ 26b, c UStG soll die von den Vorschriften der Steuerhinterziehung nicht umfasste Regelungslücke der zahlungsbezogenen Hinterziehung geschlossen werden.⁴⁵¹ Grundsätzlich ist jedoch auch ein Nebeneinander beider Haftungsvorschriften nicht ausgeschlossen,⁴⁵² da eine Haftungsanspruchnahme nicht an einen Haftungstatbestand, sondern an den Sachverhalt gebunden ist, der eine oder mehrere Haftungsnormen erfüllen kann.⁴⁵³

Zur Abgrenzung kann wiederum auf die Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Umsatzsteuerkarussellbetrug zurückgegriffen werden.

§ 25d UStG kann nur im Rahmen eines echten Umsatzsteuerkarussells zur Anwendung kommen, da der Haftende und die Leistenden in eine Umsatzkette Unternehmer sein müssen, anderenfalls kommt die Haftung nach § 25d UStG nicht in Betracht. Die Haftung geht jedoch insoweit über die Haftung des § 71 AO hinaus, als dass ein Kennen-Müssen von der vorsätzlichen Nichtentrichtung der Umsatzsteuer im Rahmen einer Leistungskette bereits haftungsbegründend ist.

Die Haftung nach § 71 AO im Fall einer Steuerhinterziehung setzt vorsätzliche Beteiligung an der Steuerhinterziehung voraus, so dass jedenfalls bedingter Vorsatz erforderlich ist. Die Haftung nach § 71 AO kommt auch im Rahmen eines unechten Umsatzsteuerkarussellbetrugs in Betracht, da sowohl der vermeintlich eine Leistung ausführende Nichtunternehmer als auch

⁴⁵⁰ Vgl. EuGH Urteil vom 21.09.1988, C-50/87, EuGH Slg 1988, S. 4797, Rn 11, 16.

⁴⁵¹ Lohse, BB 2006, S. 2222 (2225); Reiß, UR 2002, S. 561 (572).

⁴⁵² Vgl. BFH, Beschluss vom 12.09.2014, VII B 99/13, BFH/NV 2015, S. 161 (163) Rn. 18.

⁴⁵³ Merkt, AO-StB 2009, S. 81 (87); Oswald, UStB 2005, S. 115 (120).

der den Vorsteuerabzug begehende Nichtunternehmer als Täter oder Beteiligte einer Steuerhinterziehung sein können.

Dabei setzt § 25d UStG bereits im Vorfeld einer Steuerhinterziehung bzw. dann an, wenn durch die Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer der Tatbestand des § 370 AO nicht erfüllt ist oder sich eine Teilnahme an der gewerbsmäßigen Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß § 26c UStG nicht nachweisen lässt.⁴⁵⁴ Dabei ist zu berücksichtigen, dass bereits eine bedingt vorsätzliche Beteiligung an einer Steuerhinterziehung (erforderlich für die Haftung nach § 71 AO) höhere Anforderungen an die subjektiven Voraussetzungen stellt, als dies durch die Kenntnis oder das Kennen-Müssen einer vorgefassten Absicht der Nichtentrichtung der Steuer der Fall ist (erforderlich für die Haftung nach § 25d UStG).

Kein Haftungstatbestand im eigentlichen Sinn, aber auf die Kompensation der Gefahr des unberechtigten Vorsteuerabzugs ausgelegt, ist der § 14c UStG. Die Tatbestände des § 25d UStG und § 14c UStG schließen sich gegenseitig aus, weil sie einen vollkommen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben. So richtet sich die Inanspruchnahme für einen nach § 14c Abs. 2 UStG unberechtigten Steuerausweis an den Rechnungsaussteller und nicht an den Rechnungsempfänger. Für den Tatbestand des § 25d UStG muss die Rechnung eine umsatzsteuerliche Gefährdungslage herbeiführen, die über den unberechtigten Steuerausweis hinausgeht.⁴⁵⁵ Eine Gefährdungslage löst auch ein unberechtigter Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG, in einem nicht als Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG zu qualifizierenden Abrechnungspapier, bspw. eines Nichtunternehmers, aus.

IV. Unberechtigter Steuerausweis gemäß § 14c Abs. 2 UStG

Die möglichen Rechtsfolgen eines unberechtigten Steuerausweises treffen zunächst den vermeintlich leistenden Unternehmer bzw. Nichtunternehmer eines Umsatzsteuerkarussellfalls. Der vermeintlich leistende Unternehmer haftet unter Umständen wegen eines im Abrechnungsdokument enthaltenen unberechtigten Umsatzsteuerausweises gemäß § 14c Abs. 2 UStG; es handelt sich aufgrund Art. 203 MwStSystRL und §§ 14c Abs. 2, 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG um einen haftungsähnlichen Tatbestand für eine eigene Steuerschuld. Dabei können eine solche „Quasi“-Haftung⁴⁵⁶ für einen unberechtigten Steuerausweis gemäß § 14c Abs. 2 UStG und die Versagung des Vorsteuerabzugs durchaus zusammentreffen und zu einer Überkompensation beim Fiskus führen.⁴⁵⁷ Dies ist auf die grundsätzlich bestehende Berichtigungsmöglichkeit im Rahmen des § 14 c UStG zurückzuführen.

⁴⁵⁴ Vgl. Reiß, UR 2002, S. 561 (573).

⁴⁵⁵ Sterzinger, UStB 2015, S. 78 (83).

⁴⁵⁶ § 14 c UStG ist keine Haftungsnorm im eigentlichen Sinn, da es sich um eine eigene Steuerschuld handelt. Die Vorschrift hat jedoch haftungsähnlichen Charakter, da darauf angelegt ist eine Pflichtverletzung (unberechtigter Steuerausweis) zu korrigieren.

⁴⁵⁷ Hummel, UR 2014, S. 256-264 (263); Haumann, AO-StB 2014, S. 188-192 (189).

1. Anwendungsbereich des § 14c Abs. 2 UStG im Rahmen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Die Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG kommt vornehmlich für die Fälle des „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs in Betracht, da bei diesen regelmäßig aufgrund der fehlenden Unternehmereigenschaft oder mangels tatsächlicher Leistungsausführung keine Berechtigung zum Steuerausweis besteht.

In Abgrenzung zum unrichtigen (zu hohen) Steuerausweis des § 14c Abs. 1 UStG, der voraussetzt, dass der Leistende auch Unternehmer ist, erfasst § 14c Abs. 2 UStG insbesondere solche Fallgestaltungen, in denen der Steuerausweis missbräuchlich erfolgt, und erfassen damit grundsätzlich die Fälle des „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs. Karussellgeschäfte weisen neben den Scheinumsätzen (§ 14c Abs. 2 S. 2, 2. Alt. UStG) vor allem die Fälle der vermeintlichen Leistungen von Nichtunternehmern (§ 14c Abs. 2 S. 2, 1. Alt. UStG) auf. In aufgedeckten Fällen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs waren die als Missing Trader identifizierten „Händler“ typischerweise Nichtunternehmer.

Als nur vermeintlich Leistender ist ein Missing Trader mangels Unternehmereigenschaft nicht berechtigt, Umsatzsteuer in seiner Rechnung auszuweisen. Weist die von einem Missing Trader ausgestellte Abrechnung dennoch einen als Umsatzsteuer bezeichneten Betrag aus, liegt ein Fall des § 14c Abs. 2 S.2, 1. Alt. UStG vor; Steuerbeträge nach § 14c UStG sind keine gesetzlich geschuldeten Steuerbeträge für eine unternehmerische Leistung i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.⁴⁵⁸ Die Neutralität der Umsatzsteuer wird in diesen Fällen nicht durch den Mechanismus des Vorsteuerabzugs gewährt, sondern erfordert eine Rechnungsberichtigung, die ihrerseits die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens voraussetzt (§ 14c Abs. 2 S. 3 und 4 UStG).

Die nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldete Steuer ist eine eigene Steuerschuld des Rechnungsausstellers, deren Schutzzweck die Gefährdung des Steueraufkommens ist.⁴⁵⁹

Als Rechtsfolge entsteht eine eigene Steuerschuld, wodurch die Vorschrift Strafcharakter bekommt, der durch die in den Sätzen 3-5 enthaltene Berichtigungsmöglichkeit relativiert wird. Die Berichtigung setzt voraus, dass die Gefährdung des Steueraufkommens nachweislich beseitigt ist und der Rechnungsaussteller einen entsprechenden Berichtigungsantrag stellt. Durch die Berichtigungsmöglichkeit wird dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer Rechnung getragen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob im Rahmen des gesamten Umsatzsteuer-

⁴⁵⁸Vgl. u.a. EuGH Urteil vom 13.12.1989, C-342/87, UR 1991, S. 83; EuGH Urteil vom 15.03.2007, UR 2007, S. 343, Rn. 23; BFH Urteil vom 02.04.1998, V R 34/97, BStBl. II 1998, S. 695; BFH Urteil vom 19.11.2009, V R 41/08, UR 2010, S. 265, Rn 17.

⁴⁵⁹Vgl. *Wagner* in: Sölch/Ringleb § 14c UStG Rn.130; *Fleckenstein-Weiland* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 14c UStG, Rn. 102.

karussells die Vorsteuer zurückgezahlt wurde. Entscheidend für die Korrektur des Steuerausweises im Rahmen des § 14c Abs. 2 S.2 UStG ist, dass der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist.

Voraussetzung für die Möglichkeit zur Berichtigung des unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrages ist, dass der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Dies kann der Fall sein, wenn die Gefährdungslage ausgeschlossen ist, weil ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder versagt wurde,⁴⁶⁰ oder wenn eine eingetretene Gefährdung durch Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuer an die Finanzbehörde beseitigt worden ist.

In den bisherigen Urteilssachverhalten hatte eine Berichtigung weder stattgefunden noch war diese absehbar und wurde deshalb nicht vertieft thematisiert. Zugleich wurde den Leistungs- und Rechnungsempfängern der Vorsteuerabzug versagt, so dass eine Steuerschuld festgesetzt wurde, die nicht neutralisiert werden konnte. Sofern die Berichtigungsmöglichkeit versagt wird oder aus anderen Gründen nicht mehr in Betracht kommt, verbleibt eine definitive Steuerbelastung mit Sanktionscharakter auf Seiten der Steuerpflichtigen.

Die damit eher theoretische Möglichkeit der nachfolgenden Berichtigung einer Rechnung mit unberechtigtem Steuerausweis sowie die damit verbundenen strafrechtlichen Konsequenzen und dem damit faktischen Strafcharakter der Vorschrift werden mE zu Recht kritisiert.⁴⁶¹

2. Zusammenspiel von § 14c und § 15 UStG - Gefahr der Überkompensation

Ein Nebeneinander der Ausfallhaftung des vermeintlich Leistenden gemäß § 14c Abs. 2 UStG und dem nicht gewährten oder zurückgeforderten Vorsteuerabzug birgt die Gefahr einer Überkompensation des durch einen Umsatzsteuerbetrug verursachten Schadens. Der Schaden des Fiskus besteht jedoch nur einmal, und zwar aus der Nichtzahlung der Umsatzsteuer bei gleichzeitiger Vorsteuervergütung an den Leistungsempfänger.⁴⁶²

Die potentielle Überkompensation eines Steuerschadens durch das Zusammentreffen der Versagung des Vorsteuerabzugs und der nach § 14c Abs.2 UStG geschuldeten Ausfallhaftung (Straf- bzw. Haftungssteuer) ist noch nicht gerichtlich geklärt. Dies wirft vor allem die Frage auf, wie in solchen Fällen dem Grundsatz der Neutralität Rechnung getragen werden kann.

⁴⁶⁰ *Fleckenstein-Weiland* in: Reiß/Kraeusel/Langer, § 14c UStG, Rn. 142.

⁴⁶¹ Vgl. Hummel, UR 2014, S. 256 (257); Wäger, UR 2015, S. 81 (89); in vergleichbarem Zusammenhang: Drüen, MwStR 2015, S. 841 (842); Winter, DStR 2015, S. 579.

⁴⁶² Mit Beispielsrechnung hierzu: Hummel, UR 2014, S. 256 (257); Ammann, UR 2005, S. 533 (534).

Demnach ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen aber nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.⁴⁶³

Dem widerspricht es, dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu versagen und zugleich bei dem vermeintlich Leistenden eine Steuerschuld aufgrund seiner Ausfallhaftung festzusetzen. Durch die Versagung des Vorsteuerabzugs bzw. der Rückzahlung bereits in Abzug gebrachter Vorsteuerbeträge fehlt es an einer für § 14c Abs. 2 UStG vorausgesetzten Gefährdung des Steueraufkommens. Damit entfallen die Voraussetzungen für die Ausfallhaftung. Der finanzielle Schaden in Höhe der Vorsteuer verbleibt beim Leistungsempfänger, der nur einen regelmäßig wertlosen oder jedenfalls nicht mehr durchsetzbaren zivilrechtlichen Erstattungsanspruch gegenüber dem vermeintlich Leistenden hat.

Dies entspricht der Wertung des EuGH, der zur Herstellung der Steuerneutralität eine Ausfallhaftung des Ausstellers der Rechnung erst dann in Betracht zieht, sofern eine Rückabwicklung eines gewährten Vorsteuerabzugs beim Rechnungsempfänger nicht mehr möglich ist.⁴⁶⁴

Entgegen dieser Wertung wird in der Literatur auch vertreten, dem gutgläubigen Leistungsempfänger dürfe in dieser Konstellation der Vorsteuerabzug nicht versagt werden,⁴⁶⁵ jedenfalls aber müsse ein Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen in Betracht gezogen werden.

Damit diese Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Sicherung des Steueraufkommens erforderlich ist, bedarf es hier einer konsequenten Umsetzung der Schadenskompensation. Der eingetretene Steuerschaden kann jedoch nur einmal kompensiert werden, entweder durch Versagung des Vorsteuerabzugs oder durch die hierzu vorgesehene Ausfallhaftung. Beides nebeneinander würde denselben Steuerschaden doppelt kompensieren.

Sofern nicht bereits die konsequente Gesetzesanwendung des § 14c UStG eine solche Überkompensation verhindert, könnte hilfsweise auf den Gedanken der gesamtschuldnerischen Haftung (§ 44 Abs. 1 AO) zurückgegriffen werden. Schließlich schulden sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Rechnungsempfänger nebeneinander denselben Geldbetrag in Höhe der Umsatzsteuer, den einerseits der Rechnungsaussteller kraft unberechtigten Steuerabweises und andererseits der Rechnungsempfänger kraft unberechtigten Vorsteuerabzugs, dessen Leistung dem Fiskus jedoch nur einmalig zusteht.⁴⁶⁶

⁴⁶³ BFH, Urteil vom 30.04. 2009, V R 15/07, UR 2009, S. 816 (819) Rn. 35/36; FG Köln Urteil vom 12.09.2013, 10 K 692/13, BB 2014, S. 289 (294).

⁴⁶⁴ EuGH, Urteil vom 19. 9. 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth, UR 2000, S. 470 (473) Rn. 61; Thietz-Bartram, DB 2013, S. 418 (421).

⁴⁶⁵ Vgl. *Stadie* in: *Stadie*, § 15 UStG, Rn. 240/247; ähnlich *Wagner* in *Sölch/Ringleb*, § 15 UStG Rn. 85 u. 94.

⁴⁶⁶ Vgl. ausführlich hierzu: Thietz-Bartram, DB 2013, S. 418 (421);

Im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells kann sich die Problematik der Überkompensation beim Zusammentreffen der Versagung des Vorsteuerabzugs und der Ausfallhaftung noch steigern, wenn der insgesamt eingetretene Steuerschaden nicht berücksichtigt wird und auf jeder Leistungsstufe sowohl der Vorsteuerabzug versagt wird als auch die ausgewiesenen Beträge als sog. § 14c-Steuer geschuldet werden.

In einer unternehmerischen Leistungskette ergibt sich der Gesamtschaden des Umsatzsteuerkarussells nicht durch die Addition der auf jeder Stufe in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge, sondern nur aus der am Ende der Leistungskette bestehenden Wertschöpfung.⁴⁶⁷ Sind die in eine solche Leistungskette Eingebundenen jedoch nicht als Unternehmer zu qualifizieren, entsteht auf jeder Stufe, d.h. durch jedes einzelne Rechnungsdokument, eine Steuergefährdung, die es zu kompensieren gilt.

Neben dem „Quasi“-Haftungstatbestand des § 14c Abs. 2 UStG kann auch eine persönliche Haftung des Steuerhinterziehers gemäß § 71 AO, also der tatsächlich handelnden natürlichen Person, anstelle des steuerpflichtigen (vermeintlichen) Unternehmens in Betracht kommen, jedoch ohne nach Ansicht des BFH zu einer Überkompensation zu führen.⁴⁶⁸ Zum einen verdoppelt sich der maßgebliche Steuerschaden nicht dadurch, weil der gemäß § 14c Abs. 2 UStG geschuldete Steuerbetrag ebenfalls verkürzt wurde,⁴⁶⁹ zum anderen besteht hier ein haftungsrechtliches Akzessorietätsverhältnis.

V. Strafrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs

Die (steuer-)strafrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs knüpft einerseits an die umsatzsteuerrechtliche Würdigung an, andererseits tritt eine eigenständige, rein strafrechtliche Bewertung der Tathandlungen hinzu.

Der typische Ablauf eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs kann für jeden darin eingebundenen Unternehmer zu steuerstrafrechtlichen Konsequenzen führen; als Täter oder Beteiligter an einer einfachen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO oder in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 5 AO, einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO, im Rahmen der Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26 b UStG, einschließlich der gewerbs- oder bandenmäßigen Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß § 26 c UStG sowie unter Umständen einer der Strafbarkeit wegen Betrugs nach § 263 StGB oder Bildung einer kriminellen Vereinigung § 129 StGB.

Als strafrechtlich relevante Tathandlung kommen insbesondere die Nichtzahlung der geschuldeten Umsatzsteuer, das unberechtigte Geltendmachen von Vorsteuerbeträgen, die Abrechnung mit Umsatzsteuerausweis, sowie unrichtige, unvollständige oder unterlassene steuerliche

⁴⁶⁷ Vgl. Hummel, UR 2014, S. 256 (257).

⁴⁶⁸ BFH, Urteil vom 12.09.2014, VII B 99/13, Rn. 26, zit. Juris.

⁴⁶⁹ Tormöhlen, AO-StB 2015, S. 126-(127).

Erklärungspflichten und ein etwaiges darüber hinausgehendes Zusammenwirken der in ein Umsatzsteuerkarussell eingebundenen Unternehmer in Betracht.

Auch im Rahmen der steuerstrafrechtlichen Würdigung kann die Unterscheidung zwischen einem echten und einem unechten Umsatzsteuerkarussellbetrug relevant werden, da sich für Unternehmer und Nichtunternehmer unterschiedliche steuerrechtliche Verpflichtungen ergeben.

Die Würdigung der nationalen Straftatbestände ist zudem abzugrenzen von, und nicht zu verwechseln mit, dem oben dargestellten Verständnis des EuGH zum MwSt.-Betrug. Denn der EuGH versteht unter einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug weder die Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 AO noch etwa den Betrug i.S.v. § 263 StGB, also gerade nicht Straftaten, die nach der Schuld des Täters zu beurteilen sind.⁴⁷⁰ Das Verständnis des EuGH umfasst vielmehr jede Schädigung oder Gefährdung des MwSt.-Aufkommens aus rein mehrwertsteuerrechtlicher Sicht.

Der EuGH stellt dabei vor allem auf das Merkmal der Kenntnis oder des Kennen-Müssens von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell ab. Dieser Maßstab kann nicht ohne weiteres mit dem strafrechtlich relevanten subjektiven Tatbestandsmerkmalen gleichgesetzt werden. So kann zwar ein Kennen-Müssen für die Versagung des Vorsteuerabzugs ausreichen, jedoch ohne, dass hieraus zugleich ein Rückschluss für den Vorsatz oder bedingten Vorsatz zur Verwirklichung eines Straftatbestandes gezogen werden könnte. Hinzu kommt, dass der Nachweis der subjektiven Vorstellungen eines Täters regelmäßig, jedenfalls ohne dessen Einlassung, nur schwer feststellbar sein wird. Dennoch kann der Maßstab des Kennen-Müssens von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell nicht nur für die Frage des täterschaftlichen Vorgehens, sondern auch für die Frage einer strafbaren Beteiligung relevant sein.

1. Steuerhinterziehung nach § 370 AO

Das von § 370 AO geschützte Rechtsgut ist das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der jeweiligen Steuerart.⁴⁷¹ Danach könnten sowohl ein zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuerabzug als auch die schlichte Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer tatbestandlich sein.

Gemäß § 370 Abs. 1 S. 1 AO begeht eine Steuerhinterziehung, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr. 1) oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt

⁴⁷⁰ Vgl. Schlussanträge Kokott, vom 11.01.2007, C-146/05, Collée, EuGH Slg. 2007, I-S. 7861, Rn.45 (Sanktionsinstrument); Merkt, UR 2008 S. 757 (766); Bielefeld, wistra 2007, S. 9 (11).

⁴⁷¹ BGH, Urteil vom 01.02.1989, 3 StR 179/88, BGHSt 36, S. 100 (102); BGH, Beschluß vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, BGHSt 40, S. 109; BGH, Urteil vom 19.12.1997, 5 StR 569/96, BGHSt 43, S. 381 Rn. 89, BGH, Urteil vom 06.06.2007, 5 StR 127/07, BGHSt 51, S. 356; *Jäger* in: Klein: § 370 AO Rn. 2, *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 52.

(Nr. 2) und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Der Tatbestand definiert die zu verletzenden Erklärungspflichten nicht und enthält auch keinen unmittelbaren Verweis auf dieselben. Hingegen definiert § 370 Abs. 4 S. 1 AO wann eine Steuerverkürzung vorliegt, S.2 definiert einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil. Eine Steuerverkürzung liegt danach vor, wenn eine Steuer nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird; ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil kann eine Steuervergütung oder ein anderer zu Unrecht gewährter Vorteil sein. Dabei soll es sich nach h.M. um eine (vermögenswerte) Vergünstigung spezifisch steuerlicher Art handeln.⁴⁷² Beides ist im Einzelnen jedoch nur nach den Vorschriften des materiellen Steuerrechts zu beurteilen, so dass es sich bei § 370 AO um einen Blankettstraftatbestand⁴⁷³ handelt.

Tatbestandlich für die Steuerhinterziehung im Fall des Umsatzsteuerkarussellbetrugs sind die Verletzungen der steuerlichen Erklärungspflichten, hier in Form der Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 Abs. 1 UStG) und Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG).⁴⁷⁴ Ob die Angaben einer Umsatzsteuervoranmeldung zutreffend sind oder nicht, beurteilt sich nach der umsatzsteuerrechtliche Würdigung eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs, so dass diese maßgebliche Bedeutung für die Beurteilung eines strafbaren Verhaltens hat. Dies gilt gleichfalls für die Frage, ob ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil vorliegt. Bei einem typischen Umsatzsteuerkarussellbetrug sind dazu sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger, mithin beide Seiten eines Umsatzes, zu betrachten. Jeweils zu unterscheiden sind Täterschaft, Mittäterschaft oder Formen der Beteiligung, sowie ein etwaiges darüber hinausgehendes Zusammenwirken der in ein Umsatzsteuerkarussell eingebundenen Unternehmer, das insgesamt eine ganz andere kriminelle Energie beinhaltet und sich durch ein aufgebautes Gesamtsystem zur Vorteilsgenerierung und Verschleierungstaktiken auszeichnet.

Von dem Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfasst ist hingegen der Zahlungsanspruch des Fiskus. Die wesentliche Ursache des Umsatzsteuerkarussellbetrugs, die Nichtentrichtung der für einen Umsatz geschuldeten Steuer, führt damit nicht zu einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO.⁴⁷⁵

a) Bestimmung der Verantwortlichkeiten in Umsatzsteuerkarussellen

Die Bestimmung der Verantwortlichkeiten in Umsatzsteuerkarussellen unterliegt mehreren rechtlichen und tatsächlichen Schwierigkeiten. Diese beginnen bei der Frage, welche Personen

⁴⁷² Jäger in: Klein § 370 AO Rn. 2, Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 426; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO/FGO, § 370 Rn. 172.

⁴⁷³ BVerfG, Urteil vom 16.06.2011, 2 BvR 542/09, UR 2011, S 775 (778) Rn. 59; vgl. BVerfG, Urteil vom 29.04.2010, 2 BvR 871/04 u. 2 BvR 414/08, wistra 2010, S. 396 (403), Rn. 64.

⁴⁷⁴ Vgl. Müller, AO-StB 2008, S. 80 (83); Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1357.

⁴⁷⁵ BGH, Urteil vom 19.12.1997, 5 StR 569/96, BGHSt 43, S. 381, Rn. 89.

in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden waren, setzen sich über die Ermittlung und die Beweisbarkeit des Wissens hierüber fort und enden in der Frage, welche Vorgehensweisen eine eigene Tathandlung oder eine bloße oder eine zusätzliche Beihilfe darstellen.

Der Fokus liegt dabei auf dem unberechtigten Vorsteuerabzug, da die Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer insoweit nicht tatbestandlich ist.

aa) Mögliche Tathandlungen des Leistenden

Als Leistender oder vermeintlich Leistender in einem Umsatzsteuerkarussell kommt zunächst der Missing Trader in Betracht. Für den Fall, dass dieser die geschuldete Umsatzsteuer nicht nur nicht entrichtet, sondern auch nicht erklärt, macht er sich nur wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar.⁴⁷⁶ Diese Variante kann sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Missing Trader zutreffen, da beide verpflichtet sind ihre Umsätze bzw. die geschuldeten Steuerbeträge (§ 14c UStG) zu erklären (§ 16 Abs. 1 S.1 u. S. 4 UStG).

Alternativ kommt für einen Leistenden auch eine Steuerhinterziehung durch aktive unrichtige oder unvollständige Erklärung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Diese Variante ist beispielweise erfüllt, wenn ein Leistender seine Umsatzsteuerzahllast durch erfundene Vorsteuerabzugsbeträge mindert. Insoweit ist die Tathandlung jedenfalls teilweise deckungsgleich mit den möglichen Tathandlungen eines Leistungsempfängers. Der Missing Trader verwirklicht diese Variante auch, wenn nur Umsätze aus handelstypischen Geschäften erklärt werden, Karussellumsätze dagegen nicht.

bb) Mögliche Tathandlungen des Leistungsempfängers

Die typische Tathandlung eines Leistungsempfängers besteht in der Erklärung einer nicht bestehenden Vorsteuerabzugsberechtigung. Der Leistungsempfänger erfüllt damit regelmäßig den Tatbestand einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, denn es liegen unzutreffende bzw. unvollständige Angaben vor.

Vornehmlich trifft diese Variante allerdings auf den Unternehmer⁴⁷⁷ zu, der im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuer(jahres)erklärung einen Vorsteuerabzug begehrt, obwohl er wusste, dass ihm aus dieser Rechnung aufgrund seiner Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussellbetrug der Vorsteuerabzug nicht zusteht.⁴⁷⁸ Indem der Umsatzsteuerbetrag einer solchen Rechnung zum Vorsteuerabzug herangezogen wird, werden gegenüber dem

⁴⁷⁶ Zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 370 AO und §§ 26b, c UStG siehe unter 3.

⁴⁷⁷ Ein solcher Unternehmer kann Buffer I oder Buffer II oder aber auch der Distributor sein; eine unmittelbare Geschäftsverbindung zum Steuerausfall verursachenden Missing Trader ist nicht erforderlich.

⁴⁷⁸ Vgl. OLG Karlsruhe, Urteil vom 16.03.2015, 1 (4) Ss 560/14, 1 (4) Ss 560/14 AK 206/14, wistra 2015, S. 325 (328) Rn. 29; BFH, Beschluss vom 29.01.2015, 1 StR 216/14, BFH NV 2015, S. 943, Rn.27.

Finanzamt unrichtige Angaben über die Höhe des bestehenden Vorsteuerabzuges gemacht, so dass der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. AO erfüllt ist.

Die Frage, ob dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zusteht, ist eine allein nach Maßstäben des Umsatzsteuerrechts zu beantwortende Frage.⁴⁷⁹ Allein nach strafrechtlichen Wertungen ist jedoch zu beurteilen, ob ein vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln vorliegt, denn § 370 Abs. 1 AO setzt in jeder Variante ein vorsätzliches Handeln voraus (§ 15 StGB i.V.m. § 369 Abs. 2 AO).

Damit ist grundsätzlich ein absichtliches, wissentliches oder billigendes In-Kauf-nehmendes Handeln von einem leichtfertigen Vorgehen zu unterscheiden, die reine Fahrlässigkeit ist hingegen für eine Steuerhinterziehung nicht tatbestandlich.⁴⁸⁰

Der Vorsatz kann nur aufgrund einer Gesamtschau der objektiven und subjektiven Tatumstände festgestellt werden, sofern ein Angeklagter nicht ausnahmsweise ein vorsätzliches Handeln einräumt.⁴⁸¹

Schwierigkeiten ergeben sich insbesondere in den Fällen, in denen nach der EuGH-Rechtsprechung von einem Kennen-Müssen von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell auszugehen ist. In dieser Konstellation muss ein Täter insbesondere wissen, dass ein Sachverhalt steuerlich erheblich ist; ihm müssen zunächst die Auswirkungen der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell auf seinen Vorsteuerabzug bewusst sein, und zugleich muss dieser Täter die Konsequenzen für steuerlichen Erklärungspflichten, d.h. die Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung verstehen.

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung setzt jedoch voraus, dass dem Täter die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussellbetrug bewusst war und er es billigte, um bspw. weitere Gewinne aus bestimmten Geschäftsverbindungen zu erzielen. Das Kennen-Müssen kann danach keinen Vorsatz, sondern ggf. den Vorwurf der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) begründen.

Zudem kann an einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich ein Dritter Mittäter i.S.d. § 25 Abs. 2 StGB sein.⁴⁸² Dies dürfte ohne weiteres zutreffen, wenn ein kollusives Zusammenwirken festgestellt ist. In diesen Fällen liegt neben einem gemeinsamen Tatplan regelmäßig auch eine anteilige Tatbegehung vor. So könnte beispielsweise der leistenden Unternehmer (Missing Trader) Mittäter der Steuerhinterziehung des Leistungsempfängers (Buffer I) sein, indem er diesem durch das initiierte Geschäftsmodell und die ausgestellte

⁴⁷⁹ Siehe hierzu Zweiter Teil B. I. – III.

⁴⁸⁰ Vgl. BGH, Beschluss vom 19.05.1989, 3 StR 590/88, wistra 1989, S. 263; *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 602;

⁴⁸¹ Vgl. BGH, Beschluss vom 27.11.2002, 5 StR 127/02, BGHSt. 48, S. 108, Rn. 44/45; *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 603.

⁴⁸² BGH, Urteil vom 22.05.2003, 5 StR 520/02, UR 2003, S. 535 (536) Rn. 9, II. 1. a); vgl. *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 128.

Rechnung scheinbar das Vorliegen der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen arrangiert. Bestimmt der Missing Trader maßgeblich eine Handelsstruktur, insbesondere Zulieferer und Abnehmer, jeweilige Geschäftsabschlüsse und Preisgestaltung, kann im Einzelfall dadurch seine Mittäterschaft an der Steuerhinterziehung des Leistenden gesehen werden.

Hingegen wird die typische Nichtzahlung oder unterlassene Erklärung eigener Umsätze eines leistenden Unternehmers (Missing Traders) für den erforderlichen Grad der mittäterschaftlichen Mitwirkung regelmäßig nicht ausreichen, denn es fehlt an einer maßgeblichen Einfluss auf die eigentliche Tathandlung des Geltendmachens des Vorsteuerabzugs.⁴⁸³ Ohne die strafrechtlich erforderlichen Merkmale der Tatherrschaft und des entsprechenden Täterwillens kommt lediglich eine Teilnahme in Betracht.

b) Teilnahmehandlungen an vorausgehenden oder nachfolgenden Umsätzen

Die Frage der Teilnahme bemisst sich bei § 370 AO über die Verweisung des § 369 Abs. 2 AO nach den allgemeinen Regeln der §§ 26, 27 StGB. Hier ist zu bestimmen, ob jeweils der Leistende oder Leistungsempfänger als Teilnehmer an der Tat des jeweils anderen in Frage kommen.

Nach neuerer Ansicht des BGH⁴⁸⁴ kann ein Leistender zugleich Täter einer Steuerhinterziehung durch unberechtigten Vorsteuerabzug sein sowie durch das Ausstellen von Gutschriften zu der Steuerhinterziehung des Leistenden Beihilfe leisten. Bisher schied ein Unternehmer, der durch seinen Vorsteuerabzug selbst eine Steuerhinterziehung begeht als Teilnehmer aus, da die Handlung des Leistenden eine dem Täter einer Vorsteuerhinterziehung steuerlich zuzurechnende Vorbereitungshandlung für seine eigene Steuerhinterziehung darstellte.⁴⁸⁵

Eine Beteiligung an einer vorausgehenden Steuerhinterziehung kommt danach in Umsatzsteuerkarussellfällen regelmäßig in Betracht, sofern der Handelnde die Dimensionen der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell erfasst hat und dennoch mit bedingtem Vorsatz tätig wurde.⁴⁸⁶

Dies galt auch bisher bereits für die im Umsatzsteuerkarussell nachfolgenden Straftaten. Jeder, der über die Gesamtumstände eines Karussells informiert ist, hält mit seiner Weiterlieferung selbiges am Laufen und fördert damit die Hinterziehung nachfolgender Beteiligten.⁴⁸⁷

⁴⁸³ Muhler, wistra 2009 S. 1 (4); vgl. *Ransiek/Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 113.

⁴⁸⁴ BGH Urteil vom 22.07.2015, 1 StR 447/14, NStZ-RR 2015, S. 375, EuGH Urteil vom 08.12.2016 Rs. C-453/15 UR 2017, S. 24-28; vgl. Pelz, jurisPR-Compl 4/2015 Anm. 5.

⁴⁸⁵ BGH, Urteil vom 22.05.2003, 5 StR 520/02, UR 2003, S. 535 (537) Rn. 14, siehe auch Zweiter Teil B.II.

⁴⁸⁶ BGH Urteil vom 22.07.2015, 1 StR 447/14, NStZ-RR 2015, S. 375, 2. Leitsatz; BFH, Beschluss vom 29.01.2015, 1 StR 216/14, BFH NV 2015, S. 943, Rn.29.

⁴⁸⁷ Vgl. ausführlich Muhler, wistra 2009, S. 1 (4 und 6).

Unabhängig von dieser Einordnung kann auch der Steuerberater eines in ein Umsatzsteuerkarussell eingebundenen Unternehmers einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig sein. Dies gilt insbesondere, wenn ein Steuerberater die Einbindung seines Mandanten in ein Umsatzsteuerkarussell für möglich hält oder aus anderen Gründen wusste, dass die Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung auf Basis der vorgelegten Unterlagen unrichtig sein würde.⁴⁸⁸

Etwas anderes gilt hingegen für den echten Unterlassungstatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Danach macht sich strafbar, wer die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt, insbesondere, indem er es unterlässt, eine Steuererklärung abzugeben und dadurch Steuern verkürzt. Täter kann deshalb nur derjenige sein, den die konkrete Pflicht zur Abgabe der Steueranmeldung trifft.⁴⁸⁹ Hingegen ist eine strafbare Beihilfe gemäß § 27 S. 1 StGB zu der Steuerhinterziehung des Missing Traders, bspw. durch den Buffer, möglich. Eine derartige fördernde Handlung kann bspw. vorliegen, wenn der Leistungsempfänger eine Zentralstellung im Rahmen des Umsatzsteuerkarussells innehatte. Die mitsteuernde Lenkung, bspw. durch Bestimmung der Rechnungsstellung, Vorfinanzierung der Geschäfte und damit Übernahme eines Kapital- und Abnahmerisikos oder einer Rückführung von Provisionsanteilen,⁴⁹⁰ gereicht dem Leistungsempfänger insoweit als Vorwurf der Beteiligung an der unterlassenen Umsatzsteuererklärung.

c) Umsatzsteuerkarussell als besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung

Ein Umsatzsteuerkarussell kann durch das Ausmaß der hinterzogenen Steuer den besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO erfüllen. Dazu hat sich die Untergrenze von 50.000 € etabliert,⁴⁹¹ die aufgrund der Werte und Handelsvolumina der für Karussellgeschäfte typischen Liefergegenstände bzw. Leistungen regelmäßig erreicht wird. Diese Untergrenze bezieht sich im Fall des Umsatzsteuerkarussellbetrugs auf den erlangten Betrag der Vorsteuervergütung.⁴⁹² Diese Vorsteuervergütung stellt den Gesamtschaden im Rahmen von Umsatzsteuerkarussellen dar, der mithin aus dem Überschuss von gezogener Vorsteuer im Vergleich zu gezahlter Umsatzsteuer besteht.⁴⁹³

Auch die bandenmäßige Begehungsweise einer Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO) kann im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells erfüllt sein. Liegen die Voraussetzungen

⁴⁸⁸ Vgl. BGH Urteil vom 22.07.2015, 1 StR 447/14, NStZ-RR 2015, S. 375 (377), Rn. 13.

⁴⁸⁹ Vgl. *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 86, 87, 99 und 103.

⁴⁹⁰ Vgl. Wertung: FG Hamburg Urteil vom 24.04.2012, 2 V 233/11, EFG 2012, S. 1610 (1612), Rn. 42–45, in: *Ansätzen BGH*, Beschluss vom 08.02.2011 – 1 StR 24/10, NJW 2011, S. 1616–1618, Rn. 20; Heinrichshofen Anm.hierzu, wistra 2011, S. 310/311.

⁴⁹¹ *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1029; Tormöhlen, AO-StB 2011, S. 153 (154).

⁴⁹² Vgl. BGH, Urteil vom 15.12.2011, 1 StR 579/11, NJW 2012, S. 1015 (1016); *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1099.2.

⁴⁹³ Vgl. *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1413.

einer Bande vor, ist ein Regelbeispiel der besonders schweren Steuerhinterziehung erfüllt. Dies setzt allerdings voraus, dass das Karussell aus dem Kreis der Beteiligten selbst und nicht durch einen außenstehenden Hintermann gesteuert und geführt wird. In Fällen der Steuerung von außen fehlt jedenfalls den unfreiwillig oder unwissentlich in eine solche Lieferstruktur eingebundenen Unternehmen der Vorsatz, eine Unterstützungshandlung zu erbringen.

Dabei erfüllt die bandenmäßigen Umsatzsteuerverkürzung die Voraussetzungen einer schweren Straftat nach § 100a Abs. 1 Nr. 1 StPO, gemäß § 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO i.V.m. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO.⁴⁹⁴ Dementsprechend sind erweiterte Ermittlungsmaßnahmen, wie die Telefonüberwachung und der Einsatz verdeckter Ermittler (§ 110a Abs. 1 Nrn. 3, 4 StPO), möglich, soweit die weiteren Voraussetzungen hierzu erfüllt werden. Ebenfalls denkbar wäre auch eine Rasterfahndung, mithin der maschinell-automatisierte Datenabgleich (§ 98a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 5 und 6 StPO), wovon im Strafverfahren aufgrund von anderen Ermittlungsmöglichkeiten, wie bspw. Sammelauskünften und Bankunterlagen, regelmäßig kein Gebrauch gemacht wird.⁴⁹⁵

Bereits der hinreichende Verdacht eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs als Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall erweitert die Ermittlungsmöglichkeiten und erhöht damit die Chancen, den Fall vollständig aufzudecken.

2. Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO

Für die Fälle, in denen sich eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nicht nachweisen lässt, kommt dem als Ordnungswidrigkeitstatbestand ausgestalteten Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO, im Rahmen der strafrechtlichen Würdigung eines Umsatzsteuerkarussells, eine Auffangfunktion zu.⁴⁹⁶

Der objektive Tatbestand knüpft an die Taten des § 370 AO an, ahndet jedoch nicht das vorsätzliche, sondern leichtfertiges Handeln. Leichtfertiges Vorgehen ist eine gesteigerte Form des fahrlässigen Handelns oder Unterlassens, im Sinne einer „an Vorsatz grenzenden groben Fahrlässigkeit“.⁴⁹⁷ Damit ist ein Vorgehen gemeint, bei dem der Täter die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird.⁴⁹⁸

⁴⁹⁴ Dazu kurz: *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1415; siehe auch § 385 Rn. 396 und 414; vgl. Kemper, ZRP 2006, S. 205 (207).

⁴⁹⁵ Siehe hierzu: Zweiter Teil C. III. 2. a) bb).

⁴⁹⁶ Vgl. BGH, Urteil vom 08.9.2011, 1 StR 38/11, wistra 2011, S. 465 (466); *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 602.

⁴⁹⁷ Vgl. § 18 Abs. 3 – Entwurf StGB 04.10.1962 - Begr. BT-Drs. IV/650, S. 132.; vgl. *Joecks* in: *Joecks/Jäger/Randt*, § 378 AO Rn. 35; *Jäger* in *Klein*, § 378 AO Rn. 20.

⁴⁹⁸ BGH, Urteil vom 17.12.2014, 1 StR 324/14, wistra 2015, S. 191; *Joecks* in: *Joecks/Jäger/Randt*, § 378 AO Rn. 35.

Bei dieser Beurteilung sind die Vorbildung, die Ausbildung sowie betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Berufserfahrung zu berücksichtigen. Zudem sind Erläuterungen und Stellungnahmen steuerlicher Berater oder vorausgegangene Beanstandungen des Vorgehens durch das Finanzamt in die Wertung einzubeziehen.⁴⁹⁹

Abzugrenzen ist das leichtfertige Vorgehen von dem Wissen-Müssen der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell. Das Wissen-Müssen resultiert aus einer Missachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt und beinhaltet zugleich ein Wissen-Müssen, dass beispielsweise ein Vorsteuerabzug aus einem betrugsbehafteten Umsatz nicht rechtmäßig ist. Inwieweit dies möglicherweise zugleich die Schlussfolgerung beinhaltet, dem Täter habe sich seine damit verbundene Steuerhinterziehung aufdrängen müssen, ist nicht gerichtlich entschieden. Dies mag jedoch darin begründet sein, dass die Grenze zum bedingten Vorsatz, bei dem der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält und sie billigend in Kauf nimmt, fließend ist. Für die strafrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs kommt es damit maßgeblich auf die im Einzelfall möglichen Feststellungen zum Vorstellungsbild des Täters an. Die bisherigen Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs nahmen aufgrund des Sachverhalts und der Kenntnis der Täter hiervon zumindestens bedingten Vorsatz an, ohne eine Abgrenzung zur Fahrlässigkeit vorzunehmen (siehe hierzu die Fälle unter VII.)

3. Sondertatbestände §§ 26b, 26c UStG

Die weder von § 370 AO noch von § 378 AO tatbestandlich erfasste Nichtentrichtung der für einen ausgeführten Umsatz geschuldete Umsatzsteuer ist Kerntatbestandsmerkmal der §§ 26b und c UStG.

Die umsatzsteuerrechtlichen Sondertatbestände der §§ 26b und 26c UStG sind spezifisch auf das Umsatzsteuerrecht zugeschnitten und deshalb nicht im Bereich des Steuerstrafrechts der AO verortet. Ziel der §§ 26b, c UStG ist es, über die allgemeinen Hinterziehungstatbestände hinaus, das Nichtzahlen der an sich korrekt angemeldeten oder erklärten Umsatzsteuer strafrechtlich zu erfassen.⁵⁰⁰ Sie sind eigens für Umsatzsteuerkarussellgeschäfte konzipiert worden und sollten die Regelungslücke schließen, dass die Nichtentrichtung im Rahmen der §§ 370, 378 AO nicht tatbestandsmäßig ist.⁵⁰¹ Ein Konkurrenzverhältnis zwischen diesen Normen ergibt sich daraus nicht, vielmehr ist entweder der eine oder der andere Tatbestand erfüllt.⁵⁰²

⁴⁹⁹ Vgl. *Joecks* in: *Joecks/Jäger/Randt*, § 378 AO Rn. 42; *Bülte* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 378 AO, Rn 48-50.

⁵⁰⁰ Müller, AO-StB 2008, S. 80 (83); *Wihelm*, UR 2005, S. 474 (475).

⁵⁰¹ BT-Drucks. 14/7471 vom 23. 11. 2001, S. 7 (zu Nr. 6 zu §§ 26b, c).

⁵⁰² Vgl. *Kemper*, in *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 26c UStG Rn. 80; *Tormöhlen*, in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 26c UStG Rn. 14; Müller, AO-StB 2008, S. 80 (83/84); *Wihelm*, UR 2005, S. 474 (479).

Sofern also die Umsatzsteuer bereits nicht angemeldet und auch nicht entrichtet wird, sind §§ 26b, c UStG nicht einschlägig.⁵⁰³

Der als Ordnungswidrigkeitstatbestand ausgestaltete § 26b UStG ahndet die Schädigung des Umsatzsteueraufkommens, also die „bloße“ Nichtzahlung der ggf. angemeldeten, jedenfalls aber der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer als Ordnungswidrigkeit (Geldbuße bis 50.000 €). Demgegenüber stellt § 26c UStG für die gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens einen eigenen Straftatbestand auf, der mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren geahndet werden kann.

Gegenüber den Feststellungen, die zum Nachweis einer Steuerhinterziehung oder der Beteiligung hieran zu treffen sind, ist die Nichtzahlung der Umsatzsteuer leichter und eindeutig zu ermitteln.⁵⁰⁴ Dies gilt jedenfalls für erklärte Umsatzsteuer und bedingt für ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge in Rechnungen, sofern diese der Finanzverwaltung vorliegen.

Beide Tatbestände kommen danach nur zu Anwendung, wenn Umsatzsteuer in Rechnungen ausgewiesen oder im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt, aber nicht entrichtet wird. Dementsprechend kommt regelmäßig der Distributor oder Buffer, der für die Rückführung ins EU-Ausland zuständig ist mangels Umsatzsteuerausweises nicht in Betracht. Vielmehr ist § 26c UStG auf das typische Vorgehen eines im Inland agierenden Missing Traders zugeschnitten, der ggf. den Umsatzsteuererklärungspflichten zwar nachkommt, die darauf entfallene Umsatzsteuerschuld jedoch nicht begleicht. Durch die Nichtzahlung der von ihm in einer Rechnung i.S.d. § 14 UStG ausgewiesenen Umsatzsteuer erfüllt er zunächst den Tatbestand des § 26b UStG. Der Missing Trader führt die Umsatzsteuer regelmäßig deshalb nicht ab, weil dies Teil seines oder ggf. Teil eines Gesamtplans unter Einbeziehung mehrerer Beteiligter ist, deren Vorgehen auf Fortsetzung angelegt ist. Dabei kann ein Missing Trader für sich allein nur das Kriterium der Gewerbsmäßigkeit erfüllen, wenn er sich durch sein Vorgehen eine gewisse dauerhafte Einnahmequelle verschafft. Das zusätzlich erforderliche Merkmal als Mitglied einer Bande setzt demgegenüber eine für eine gewisse Dauer vorgesehene Verbindung von mindestens drei Personen zur Begehung mehrere selbständiger, im Einzelnen noch ungewisser Taten voraus.⁵⁰⁵ Der Nachweis einer solchen Begehungsweise dürfte im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten, es sei denn der Einsatz spezieller steuerstrafrechtlicher Ermittlungsmethoden hat entsprechende Indizien oder Nachweise gebracht.

⁵⁰³ Meyer in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 370 AO Rn. 35/36; Kemper in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 26c UStG Rn. 76/77.

⁵⁰⁴ Bielefeld BB 2004, S. 2441 (2442); vgl. Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 466 f.

⁵⁰⁵ Vgl. BGH, Beschluss vom 15.01.2002, 4 StR 499/01, NJW 2002, S. 1662 Rn. 8; Fischer StGB § 244 Rn. 34; Kemper in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 26c Rn. 18, 37.

Die Anwendbarkeit der §§ 26b, c UStG ist hingegen ausgeschlossen, wenn keine Rechnung i.S.d. § 14 UStG ausgestellt wurde, also insbesondere in Fällen der Abrechnung durch einen Nichtunternehmer, die eine Steuer nach § 14c UStG begründen.⁵⁰⁶

Nach der hier vorgenommenen Differenzierung zwischen echten und unechten Umsatzsteuerkarussellfällen sind §§ 26b, c UStG nur für die Fälle des echten Umsatzsteuerkarussellbetrugs von Bedeutung. Der unechte Umsatzsteuerkarussellbetrug führt zu keiner Strafbarkeit für die Nichtentrichtung der geschuldeten Steuer, da regelmäßig die nach § 14c UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht angemeldet wurde und dadurch der Tatbestand der Umsatzsteuerhinterziehung erfüllt wird.

4. Konkurrenzverhältnis zu §§ 129 und 263 StGB

Die Tathandlungen im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs können zudem im Konkurrenzverhältnis zu den allgemeinen Straftatbeständen stehen, insbesondere zu §§ 129 und 263 StGB.

a) Abgrenzung zur kriminellen Vereinigung i.S.d. § 129 StGB

Abzugrenzen ist zunächst die bandenmäßige Begehungsweise (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) von der Bildung einer kriminellen Vereinigung nach § 129 StGB. Hier kommt insbesondere ein über die reine Einbindung verschiedener Unternehmer in ein Umsatzsteuerkarussell hinausgehendes Zusammenwirken derselben in Betracht.

Eine kriminelle Vereinigung i.S.d. § 129 StGB erfordert einen genügenden Organisationsgrad in der Struktur des Zusammenschlusses.⁵⁰⁷ Die bandenmäßige Begehungsweise im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells (§ 370 Abs. 3 S.2 Nr. 5 AO) entspricht diesem nicht automatisch.⁵⁰⁸ Für die Annahme einer kriminellen Vereinigung i.S.d. § 129 StGB ist die Unterordnung unter einen Gruppenwillen erforderlich, der bloße Wille mehrerer Personen, gemeinsam Straftaten zu begehen, genügt dazu noch nicht.⁵⁰⁹ Dies erscheint bei beiden Handlungsstrukturen eines Umsatzsteuerkarussells durchaus möglich, jedoch aufgrund der selten nachweisbar in Erscheinung tretenden Hintermänner schwer bis unmöglich feststell- oder belegbar. Hierzu diente häufig die Telefonüberwachung.

⁵⁰⁶ Vgl. *Kemper* in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 26c Rn. 44-46; *Stadie* in: Stadie, § 26c UStG Rn. 2.

⁵⁰⁷ Vgl. BGH, Beschluss vom 26.02.2003, 5 StR 423/02, BGHSt 48, S. 240 (251) Rn 29; *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1414.

⁵⁰⁸ Vgl. BGH, Urteil vom 26.02.2003, 5 StR 423/02, BGHSt. 48, S. 240; *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1414.

⁵⁰⁹ Fischer, StGB § 129 Rn. 7 f; *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1414.

Zu erwähnen ist aber, dass vor dem 01.08.2008⁵¹⁰ die Annahme, die Beteiligten an einem Umsatzsteuerkarussell könnten eine kriminelle Vereinigung bilden, die einzige Möglichkeit war, eine Telekommunikations- oder Wohnraumüberwachung durchzuführen.⁵¹¹ Die Auflistung der Straftaten in § 100a Abs. 2 StPO wurde durch diese Gesetzesänderung um die heutige Nr. 2 a) die bandenmäßige Begehung der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO, ergänzt und damit die Ermittlungsmöglichkeiten in Verdachtsfällen eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs erleichtert.

b) Abgrenzung zum Betrug § 263 StGB

Des Weiteren ist eine Abgrenzung der Tathandlungen im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs von den steuerstrafrechtlichen Anknüpfungspunkten des Betrugstatbestands des § 263 StGB erforderlich.

Der Betrugstatbestand des § 263 StGB schützt das Vermögen gegen täuschungsbedingte Vermögensschäden.⁵¹² Die Anwendung des § 263 StGB ist nach ständiger BGH Rechtsprechung⁵¹³ sowie der herrschenden Meinung⁵¹⁴ schon allein deshalb ausgeschlossen, weil § 370 AO hinsichtlich verkürzter Steuern ein exklusiver Tatbestand ist. Dies folgt daraus, dass § 370 Abs. 1 AO speziell einen Steuervorteil erfasst, nicht jedoch allgemein einen Vermögensvorteil i.S. von § 263 StGB.⁵¹⁵

Dieses Konkurrenzverhältnis einstweilen ausgeblendet, stellen sich bei dem Versuch, eine steuerrechtlich erhebliche Täuschungshandlungen unter den Tatbestand des Betruges zu subsumieren, eine Reihe nicht ohne weiteres zu beantwortender Fragen. Zunächst müsste das Verständnis des Steuervorteils deckungsgleich sein mit dem des Vermögensschadens. Bei einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug tritt der Schaden beim Fiskus erst durch die Kombination des unberechtigten Vorsteueranspruchs und der Nichtzahlung der korrespondierenden Umsatzsteuer ein. Der Vermögensschaden ist jedenfalls nicht unmittelbar zuzurechnen. Bei dem Vergleich der Tatbestandsmerkmale des § 263 StGB (Täuschung, Irrtum, Vermögensverfügung, Vermögensschaden) zu denjenigen der Steuerhinterziehung des § 370 AO (Täuschung,

⁵¹⁰ Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG, Art. 1 Nr. 7 vom 21.12.2007, BGBl. I 2007 vom 31.12.2007, S. 3198.

⁵¹¹ *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1612.

⁵¹² Fischer § 263 StGB Rn. 3–5; vgl. *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 56.

⁵¹³ BGH, Urteil vom 01.02.1989, 3 StR 179/88, BGHSt 36, S. 100 (102); BGH, Beschluß vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, BGHSt 40, S. 109; BGH, Urteil vom 19.12.1997, 5 StR 569/96, BGHSt 43, S. 381 Rn. 89, BGH, Urteil vom 06.06.2007, 5 StR 127/07, BGHSt 51, S. 356.

⁵¹⁴ Fischer StGB § 263 Rn. 137; *Lackner* in *Lackner/Kühl* § 263 StGB, Rn. 332/368; *Joecks* in: *Joecks/Jäger/Randt*, § 370, Rn. 85 (87) ff., § 385, Rn. 27 ff.

⁵¹⁵ Vgl. *Webel, Dumke* †, in *Schwarz/Pahlke*, AO, § 370 AO Rn. 259.

Nichtfestsetzung) ist damit ausschließlich die Täuschung identisch. Die finanziellen Auswirkungen sind noch vergleichbar, jedoch erfordert nur der Betrug einen Irrtum auf Seiten des Finanzamts.⁵¹⁶

Eine andere Auffassung zur Anwendbarkeit des § 263 StGB wurde zeitweise in der früheren Rechtsprechung vertreten. Bis 1994⁵¹⁷ konnte die unberechtigte Inanspruchnahme von Umsatzsteuervergütungen unter § 263 StGB subsumiert werden, wenn ein Geschäftsvorgang insgesamt erfunden wurde.⁵¹⁸ Diese Ansicht ist darauf zurückzuführen, dass Fälle, in denen ein Nichtunternehmer sowohl die unternehmerische Existenz als auch die Umsätze fingierte, nicht von § 370 AO erfasst wurden.⁵¹⁹ Ein Nichtunternehmer konnte keine steuerrechtlich erheblichen unrichtigen Angaben i.S.d. des § 370 Abs. 1 AO machen, durch die das Entstehen bzw. die Höhe einer Steuer bzw. eines Steuervorteils beeinflusst werden konnte, denn ein Nichtunternehmer war weder Steuerpflichtiger noch oblagen ihm Erklärungs Pflichten. Die Nichthaftung eines Nichtunternehmers für seinen unberechtigten Steuerausweis in einer Rechnung ist seit der Änderung des § 14 Abs. 3 S. 2 UStG a.F. (Stand: 1993) und nunmehr von § 14c Abs. 2 UStG erfasst. Damit treffen auch den Nichtunternehmer Erklärungs Pflichten für unberechtigte oder unrichtige Steuerausweise (§ 16 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 18 Abs. 1 und 3 UStG).

Auch das Vortäuschen der Unternehmereigenschaft durch das Einreichen falscher Unterlagen beim Finanzamt zur Erlangung einer Steuernummer, das nach der älteren BGH Ansicht den Betrugstatbestand erfüllen konnte, ist nun im Rahmen der Strafbarkeit nach § 370 AO lediglich eine straflose Vorbereitungshandlung,⁵²⁰ für die danach unrichtigen oder unvollständigen Angaben im Rahmen der Umsatzsteuererklärung, die tatbestandlich für die Steuerhinterziehung sind. Das Konkurrenzverhältnis zwischen § 263 StGB und § 370 AO wurde damit zu Gunsten der Spezialität entschieden.

VI. Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO

Die strafrechtliche Würdigung des Vorgehens im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs als Steuerhinterziehung kann die Haftungsfolgen des § 71 AO auslösen. Wer eine Steuerhinterziehung begeht oder an einer solchen teilnimmt, haftet nach § 71 AO für die verkürzte

⁵¹⁶ Vgl. Esskandari/Bick, UStB 2013, S. 115 (116).

⁵¹⁷ BGH, Urteil vom 11.04.1972, 1 StR 45/72, NJW 1972, S. 1287, Beschluss vom 28.01.1986, 1 StR 611/85, UR 1986, S. 329; Urteil vom 14.01.1987, 3 StR 473/86, wistra 1987, S. 177; Beschluss vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, UR 1994, S. 365 = BGHSt, 40, S. 109, Rn. 5.

⁵¹⁸ BGH, Beschluss vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, UR 1994, S. 365; vgl. Tripmaker, Diss. 2010, S. 11 m.w.N.

⁵¹⁹ Vgl. Weiss, Anm. zum BGH, Beschluss vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, UR 1994, S. 365 (367); vgl. Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 432.

⁵²⁰ Vgl. BGH, Urteil vom 27.09.2002, 5 StR 97/02, NStZ-RR 2003, 20, Rn. 21; Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 703.

Steuer oder die zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Die Haftung umfasst den durch die Hinterziehung verursachten Vermögensschaden als Schadensersatz.⁵²¹

Die Haftung nach § 71 AO setzt eine vollendete Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder Steuerhhehlerei (§ 374 AO), begangen als Täter, Gehilfe oder Anstifter, voraus.⁵²² Eine versuchte Steuerhinterziehung löst schon keinen Haftungsschaden aus. Nicht von der Haftung erfasst wird derjenige, der zugleich Steuerschuldner ist,⁵²³ so dass nur die Steuerhinterziehung zu Gunsten eines Dritten zur Haftungsinanspruchnahme führen kann.⁵²⁴ Die Finanzverwaltung trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen aller haftungsbegründenden Tatbestandsmerkmale, folglich insbesondere der Straftat nach §§ 370, 374 AO. Kennzeichnend für die Tathandlung einer Steuerhinterziehung ist bereits die nicht erfolgte oder unzutreffende Steuererklärung, auf die Nichtentrichtung der ausgewiesenen Umsatzsteuer kommt es nicht an. Diese Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer ist zwar ursächlich für den Schaden, der bei Umsatzsteuerkarussellgeschäften entsteht, jedoch strafrechtlich nicht von § 370 AO, sondern von §§ 26 b, c UStG erfasst, die vom Tatbestand des § 71 AO nicht umfasst sind.

Die Haftung ist mit dem eigentlichen Steueranspruch derart verbunden, dass ohne Steueranspruch kein Haftungsanspruch möglich ist. Die Tatsache, dass sowohl Steuerschuld wie auch Haftungsschuld kraft Gesetzes entstehen (§ 38 AO) und dass das Entstehen und das Bestehen der Steuerschuld grundsätzliche Voraussetzung für jede Haftung ist (§ 191 AO), verbindet die Steuerschuld und die Haftungsschuld akzessorisch miteinander.⁵²⁵

Für die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs trifft die Haftung regelmäßig die Vertretungsorgane (Geschäftsführer, Prokuristen und andere Angestellte), aber auch den oder die Steuerberater des Steuerhinterziehers, die nicht selbst Steuerschuldner sind.⁵²⁶

Die Haftungsinanspruchnahme setzt mindestens bedingt vorsätzliches Handeln voraus, da eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) nicht vom Haftungstatbestand des § 71 AO umfasst ist. Für eine Haftungsinanspruchnahme reicht damit das Kennen-Müssen der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell nicht aus. Die Haftung reicht nur soweit, wie der Vorsatz des Täters

⁵²¹ BFH, Urteil vom 21.01.2004, XI R 3/03, BStBl. I 2004, S. 919; vgl. *Rüsken*, in Klein, § 71 AO Rn. 2 u. 11; *Intermann* in: Pahlke/König § 71 AO Rn. 1.

⁵²² Vgl. *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO, Rn. 3.

⁵²³ Nach der Systematik der AO kommt eine Haftung für eigene Steuerschulden nicht in Betracht; vgl. *Rüsken*, in Klein, § 71 AO Rn. 2.

⁵²⁴ BFH, Urteil vom 14.12.1988, VII R 107/86, BFH/NV 1989, S. 549; Urteil vom 15.04.1987, VII R 160/83, BStBl II 1988, S. 167 und Urteil vom 19.10.1976, VII R 63/73, BStBl II 1977, S. 255; vgl. *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO, Rn. 1 und 7.

⁵²⁵ Vgl. *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 191 AO, Rn. 18; ; *Boeker* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 191 AO, Rn. 19; Müller, AO-StB 2006, S. 153.

⁵²⁶ Vgl. *Rüsken*, in Klein, § 71 AO Rn. 3; *Intermann* in: Pahlke/König § 71 AO Rn. 12.

gereicht hat, so dass die Haftung auf den durch die vorsätzliche Steuerhinterziehung verursachten Vermögensschaden beschränkt ist.⁵²⁷

Zudem ist selbst an eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Teilnahme hieran nicht automatisch die Möglichkeit geknüpft, den Steuerhinterzieher oder Teilnehmer zur Haftung nach § 71 AO heranzuziehen.⁵²⁸ Vielmehr ist es erforderlich, die Kausalität zwischen Tatbeitrag des Haftenden und der eingetretenen Steuerverkürzung bzw. dem erlangten unrechtmäßigen Steuervorteil nachzuweisen. Im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells muss danach eine unmittelbare Verknüpfung zwischen dem Tatbeitrag und dem dadurch (mit-)verursachten Schaden gegeben sein. Dies kann je nach Tatbeitrag unterschiedlich sein; beispielsweise für den Steuerberater, der die Umsatzsteuervoranmeldung vorbereitet und übermittelt, oder den hierfür verantwortlichen Geschäftsführer oder Prokuristen, da ohne diese keine Steuerverkürzung eingetreten wäre oder ein Steuervorteil nicht gewährt worden wäre. In der Praxis ist die Haftungsinanspruchnahme aufgrund § 71 AO jedoch insbesondere im Vergleich zur Haftung gemäß § 25d UStG der deutlich häufigere Fall, so auch in den Fällen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs.⁵²⁹

VII. Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten in der Praxis

In den Jahren 2009 und 2010, als der Handel mit CO₂-Zertifikaten seine Hochzeit hatte, wurden einige Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten aufgedeckt und zunächst einer steuerstrafrechtlichen Würdigung unterzogen.⁵³⁰

Das erste Strafverfahren zum Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten wurde 2011 vom LG Frankfurt⁵³¹ geführt und in der Revision vom BGH am 21.12.2012 bestätigt. Die Entscheidung des LG Hamburg vom 18.02.2014⁵³² knüpft unmittelbar an den Sachverhalt und das Urteil des LG Frankfurts an, da eine unmittelbare Handelsbeziehung zwischen zwei Angeklagten dieser beiden Verfahren festgestellt wurde. Am 22.07.2015 bestätigte der BGH auch die Entscheidung des LG Hamburg, legte aber die Frage nach dem Ort der

⁵²⁷ BFH, Urteil vom 13.07.1994, I R 112/93, BStBl II 1995, S. 198; Vgl. *Rüsken*, in Klein, § 71 AO Rn. 11a.

⁵²⁸ BFH, Urteil vom 13.07.1994, I R 112/93, BStBl II 1995, S. 198; BFH, Beschluss vom 11.02.2002, VII B 323/00, BFH/NV 2002, S. 891.

⁵²⁹ Bspw.: BFH, Beschluss vom 12.09.2014, VII B 99/13, BFH/NV 2015, FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10, zit.: *Juris*

⁵³⁰ Die finanzgerichtlichen Entscheidungen insbesondere: BFH, Beschluss vom 12.09.2014, VII B 99/13, BFH/NV 2015, 161-167; FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10, FG Düsseldorf Urteil vom 21.06.2013, 1 K 2550/11 U, zit.: *Juris.*, sind Gegenstand der Analyse unter B. I.-IV.

⁵³¹ LG Frankfurt, Urteil vom 21.12.2011 5/2 KLS (4/11), Az.:5KLS – 7510 Js 258673/09, Auszüge im Anhang II, Revision unter: BGH, Beschluss vom 21.11.2012, U, 1 StR 391/12, DStR 2013, S. 140-142, UStB 2013, S. 155; Zusammenfassung Esskandari/Bick, UStB 2013, S. 115.

⁵³² LG Hamburg Urteil vom 18.02.2014, 618 KLS 3 /13, 5400 Js 4/10 – n.v.

sonstigen Leistung (nach alter Rechtslage) dem EuGH zur Entscheidung vor, der die Vorauffassung der Qualifikation der CO₂-Zertifikate als „ähnliche Rechte“ bestätigte.⁵³³ Parallel hierzu befassten sich ab dem 29.01.2011 auch das AG und LG Baden-Baden mit der strafrechtlichen Würdigung der Aktivitäten im Emissionshandel.⁵³⁴

Die Sachverhalte dieser Entscheidungen wurden insgesamt vor der maßgeblichen Gesetzesänderung zum 30.06.2010 verwirklicht. Seit der Einführung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft zum 01.07.2010 sind die Fälle der Steuerhinterziehung bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten nunmehr ausgeschlossen. Durch die Anordnung der Steuerschuldnerschaft beim Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 Nr. 6 UStG fehlt es an dem hierzu notwendigen Auseinanderfallen von Umsatzsteuerzahllast und Vorsteuerabzugsberechtigung bei Übertragungsvorgängen der CO₂-Zertifikate.

1. Das erste Strafverfahren zu CO₂-Emissionszertifikaten - LG Frankfurt

Mit der Presseinformation vom 11.08.2011 kündigte das Landgericht Frankfurt den Beginn des Steuerstrafverfahrens über Umsatzsteuerhinterziehung im Handel mit CO₂-Emissionsrechten an.⁵³⁵ Die Anklageschrift richtete sich gegen 6 Angeschuldigte, die in 34 Fällen der gewerbs- und bandenmäßigen Umsatzsteuerhinterziehung schuldig sein sollten. Allein in Deutschland sollten, über ein Handelssystem mit ca. 50 Firmen unter überwiegender Beziehung zu einer deutschen Großbank, Vorsteuerbeträge in Höhe von 230 Millionen Euro vereinnahmt worden sein. Die Ermittlungen bezogen 40 Steuerfahndungsstellen ein und wurden durch eine extra gebildete Sondereinheit (EK-ODIN) koordiniert. Dem Gericht wurden 300 Zeugen benannt und 600 Leitz-Ordner Akten übersandt.⁵³⁶ Bereits das Ermittlungsverfahren wurde von den Medien verfolgt, insbesondere die groß angelegten Razzien im April 2010⁵³⁷ und kurz vor Weihnachten 2012.⁵³⁸

a) Sachverhalt

Die 6 Angeklagten, zwei Deutsche, drei Briten und ein Franzose, hatten ein international operierendes Umsatzsteuerhinterziehungssystem mit überwiegend in Deutschland ansässigen Gesellschaften aufgebaut. In diesem haben sie untereinander in einer Leistungskette mit CO₂-

⁵³³ BGH Urteil vom 22.07.2015 – 1 StR 447/14, NStZ-RR 2015, S. 375 EuGH Urteil vom 08.12.2016 Rs. C-453/15 UR 2017, S. 24-28.

⁵³⁴ LG Baden-Baden Urteil vom 21.05.2014, Az: 5 Ns 616 Js 9005/10; OLG Karlsruhe Urteil vom 16.03.2015 – 1 (4) Ss 560/14, 1 (4) Ss 560/14 - AK 206/14, juris.

⁵³⁵ Siehe Pressemitteilungen des LG Frankfurt aus 2011; Terminmitteilung 15.08.2011; vgl. o.V.-FAZ, Mammutprozess wegen Umsatzsteuer-Betrugs.

⁵³⁶ Siehe Pressemitteilungen des LG Frankfurt aus 2011; Pressekonferenz 2011, vom 21.06.2011, S. 3/4, mit eindrucksvollem Bild vom Umfang der Verfahrensakten.

⁵³⁷ Siehe beispielhaft: Witte, Spiegel-Online vom 28.04.2010 – Großrazzia: Steuerfahnder durchsuchen Zentrale der Deutschen Bank; o.V., Financial Times Deutschland: Bundesweite Großrazzia: Ermittler jagen Umsatzsteuerhinterzieher.

⁵³⁸ o.V., FAZ vom 12.12.2012 - Staatsanwaltschaft ermittelt gegen Deutsche-Bank-Chef; Schultz/ Böcking: Spiegel-Online vom 20.12.2012 - Razzien bei der Deutschen Bank.

Emissionszertifikaten gehandelt. Teilweise wurden die Gesellschaften ausschließlich zu dem Zweck des Emissionshandels gegründet. Die D-Bank ist als Distributor einzuordnen, sie kaufte die Zertifikate nicht zum eigenen Verbrauch, sondern ausschließlich zur Weiterveräußerung an ihre britische Tochtergesellschaft. Die Angeklagten waren die Geschäftsführer bzw. leitende Angestellte von 5 Gesellschaften (in der Grafik als Karussell 1-5 GmbH bezeichnet):

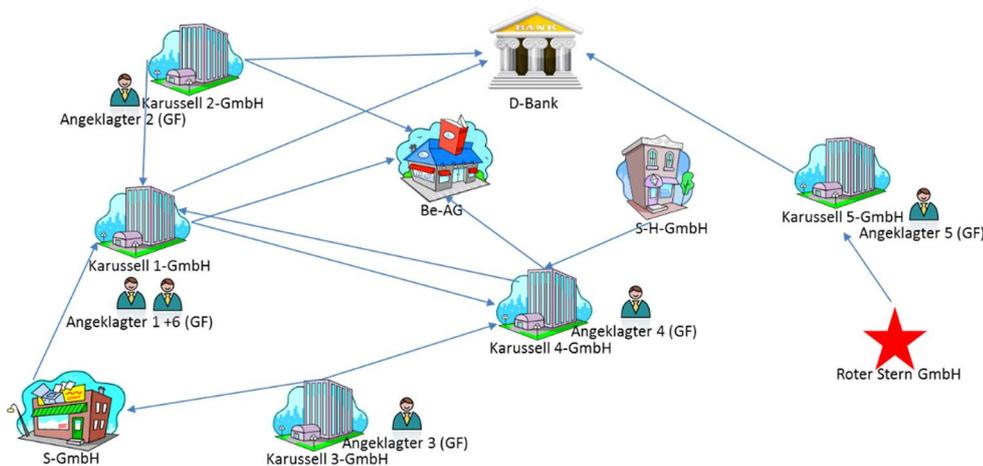


ABBILDUNG 8: EIGENE DARSTELLUNG - ÜBERSICHT DES URTEILSSACHVERHALTS LG FRANKFURT

Die eingesetzten Geschäftsführer hatten überwiegend keine Entscheidungsbefugnis oder maßgebenden Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der Gesellschaften. Den Geschäftsmodellen war insgesamt gemein, dass der Weiterverkauf stets bereits zu einem höheren Preis feststand, bevor der Ankauf der Zertifikate erfolgte. Die Kaufverträge wurden zudem maßgeblich durch die Initiatoren, Hinter- und Mittelsmänner beeinflusst. Von ihnen wurden Kundenverbindungen, stets auch zu einem großen Finanzinstitut und dort zu zwei namentlich bekannten Mitarbeitern, vorgeben. Die Initiatoren kontrollierten die Emissionszertifikatekonten und gaben die Verkaufsaktivitäten und Preisgestaltungen vor. Eine weitere Gemeinsamkeit der neu gegründeten oder umfirmierten Unternehmen bestand darin, dass ihre Ansässigkeit und Geschäftstätigkeit in Deutschland jeweils einigen Ungereimtheiten unterlag. So fehlte einigen Gesellschaften ein regulärer Firmensitz, von dem aus sie in der Lage gewesen wären, ihre Handelsgeschäfte abzuwickeln. Die Anschriften lauteten auf verschiedene Büroserviceunternehmen, mit denen lediglich ein Dienstleistungsvertrag, jedoch kein Mietverhältnis bestand. Teilweise waren die eingetragenen Geschäftsführer niemals längere Zeit in Deutschland, und ein firmenfremder Dritter war handlungsbevollmächtigt, besaß selbst jedoch keine Geschäftsführungsverantwortung.

Durch die Arbeit der Ermittlungsgruppe ODIN, die Auswertung der von den nationalen und internationalen Registern (DEHSt, CITL, ITL) erhaltenen Daten, konnten die Handelswege der Zertifikate nahezu vollständig rekonstruiert werden. Es konnten die unterschiedlichen Stufen inländischer Händler bis hin zum Bezug von einem ausländischen Lieferanten zurückverfolgt werden. Die so erfolgte Auswertung zeigte, dass die Zertifikate in gleichbleibenden Blöcken über die Handelskonten transferiert wurden, eine Aufspaltung oder Vermischung fand

nicht statt. Die einzelnen Transaktionen sind vielmehr akkurat nacheinander verbucht worden, d.h. jede einzelne Transaktion ist zunächst vollständig weitergebucht worden, bevor die nächsten Zertifikatblöcke auf dem jeweiligen Konto eingingen.

Die Karussell 1-GmbH, die Karussell 2-GmbH und die Karussell 4-GmbH wurden jeweils von mehreren Hintermännern gesteuert. Die eigentlichen Geschäftsführer hatten keine Entscheidungsfreiheiten in Bezug auf die Wahl der Geschäftspartner oder bzgl. der Preise, auch die Mengen wurden, wenn auch von den Abnehmern, vorgegeben. Hervorzuheben ist die Feststellung, dass die Geschäfte quasi rückwärts initiiert wurden, also die Lieferanten erst gesucht wurden, wenn der Abnehmer feststand. Dies entspricht für sich genommen auch einem Geschäft auf Bestellung. Untypisch sind hingegen die Zahlungsvorgänge. Einige Zahlungen erfolgten bereits vor Übertragung der Zertifikate, so dass die Bestellung jeweils vorfinanziert war.

Die Karussell 3-GmbH erwarb ihre Zertifikate aus dem Ausland und wurde durch einen nicht geschäftsführungsbefugten Dritten gesteuert. Die Ausgangsumsätze wurden ordnungsgemäß erklärt, zugleich aber wurden anstatt der zutreffenden Eingangsumsätze als Erwerbsvorgang, inländische Scheinvorgänge mit Vorsteuerausweis zum Abzug gebracht. Nur ein Zulieferer und lediglich zwei Abnehmer deuten auf eine leichte Austauschbarkeit hin. Der im Ausland ansässige formale Geschäftsführer war ohne faktischen Einfluss.

Die Karussell 5-GmbH war über die Absichten der Hintermänner eingeweiht. Diese hatten zunächst die Roter St(...) GmbH gegründet, die als Buffer in Handelsbeziehungen zur D-Bank treten sollte, von dieser jedoch abgelehnt wurde. Die Karussell 5-GmbH trat daher zwischen die Roter St(...) GmbH und die D-Bank und agierte wie ein Broker ohne Absatzrisiko und quasi auf fremde Rechnung.

b) Entscheidungsgründe

In dem Urteil des LG Frankfurt vom 21.12.2011 (5/2 KLs (4/11), Az.:5KLs – 7510 Js 258673/09)⁵³⁹ werden verschiedene Feststellungen zu verschiedenen Charakteristika von Umsatzsteuerkarussellgeschäften getroffen, mit der Ausnahme, dass ein Mehrfachdurchlauf bestimmter Zertifikate nicht erwiesen war, mithin kein originärer Warenkreislauf festgestellt wurde.

Die sechs Angeklagten wurden für jeweils mehrere Voranmeldungszeiträume wegen jeweils einer Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 S. 2 Nr. 1, bzw. S. 2 Nr. 5 AO, § 53 StGB verurteilt. Sie waren als Geschäftsführer der ihnen unterstehenden Gesellschaften verantwortlich für die diesen obliegenden steuer- und vor allem

⁵³⁹ Auszüge im Anhang II, Revision unter: BGH, Beschluss vom 21.12.2012, U, 1 StR 391/12, DSStR 2013, S. 140-142.

umsatzsteuerrechtlich obliegenden Erklärungspflichten. Die abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen waren jedoch nach Ansicht des Gerichts nicht zutreffend, weil sie dem Umstand nicht Rechnung trugen, dass den Gesellschaften die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft fehlte. Die Angeklagten waren nach Ansicht des Gerichts als Nichtunternehmer einzustufen, denen aus diesem Grund der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 UStG nicht zustand. Als Nichtunternehmer ist der in den Rechnungen der Gesellschaften enthaltene Steuer ausweis als unberechtigt zu qualifizieren und löst aber eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 S. 2 UStG aus.

Die wesentlichen Feststellungen des Urteils betreffen die Kenntnisse der Angeklagten von ihrer Einbindung in Umsatzsteuerkarussellgeschäfte sowie zur billigen Inkaufnahme ihrer Beteiligung durch die getätigten Geschäfte. Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass sich die abgegebenen Voranmeldungen als falsch erwiesen. Der Karussell 1-GmbH, Karussell 2-GmbH, Karussell 4-GmbH und Karussell 5-GmbH fehlte die Unternehmereigenschaft, da die von ihnen getätigten Geschäfte nicht dem typischen Händlerverhalten entsprachen.

Zunächst haben sie gleichsam als fremd gesteuerte Scheinfirma gehandelt, die jedenfalls mangels eigenen unternehmerischen Risikos keine Unternehmerin im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG waren. Sie trugen weder ein Kapitalrisiko, weil ihnen die CO₂-Zertifikate durch die D-Bank bzw. den jeweiligen Abnehmer vorfinanziert wurden. Es bestand auch kein Abnehmerisiko, weil sie nur auf Bestellung des Abnehmers handelten. Insgesamt standen diese Firmen jeweils unter dem Einfluss eines Dritten und waren lediglich ein nach seinen Vorgaben funktionierendes Zwischenglied, dessen alleinige Aufgabe es war, einen "Umsatzsteuergewinn" zu erwirtschaften. Dieses ist aber gerade kein handelstypisches Verhalten. Dementsprechend waren sie ausgangsseitig auch nicht zum Ausweis von Umsatzsteuer in ihren Rechnungen berechtigt. Die von ihnen ausgewiesene Umsatzsteuer ist damit als unberechtigter Umsatzsteuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 S. 2 UStG zu qualifizieren.

Mit Ausnahme des Geschäftsführers der Karussell 5-GmbH, dem Angeklagten 5, der nach dem Gesamtbild wissentlich und zielgerichtet in die strukturierten Liefergeschäfte eingebunden war, handelten die Verantwortlichen der übrigen Gesellschaften nach den Feststellungen des Gerichts lediglich bedingt vorsätzlich.

Im Fall der Karussell 3-GmbH wurden zudem Abdeckrechnungen vorgelegt, die nicht den Rechnungsvoraussetzungen des §§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 14 UStG entsprachen, da jedenfalls der Leistende (ausweislich der Registertransaktionen) nicht mit dem Rechnungsaussteller identisch war. Ob es sich dabei um einen zusätzlich erfundenen Umsatz im Sinne eines Luftkarussells handelte, ist nicht festgestellt. Da der Angeklagte 3 mit der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell rechnete und dies jedoch zur Erlangung der eigenen Ziele in Kauf nahm, wertete das Gericht auch sein Vorgehen als bedingt vorsätzlich.

c) Analyse der normativen Anknüpfungspunkte der Entscheidung

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht befasst sich die Entscheidung des LG Frankfurts im Kern mit der Frage der Unternehmereigenschaft. Der Begründung des Urteils wäre zuzustimmen, wenn es den Angeklagten an der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft fehlen würde. Sie dürften nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 S.1 und S. 3 UStG keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt haben und somit keine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Dem Urteil wäre im Ergebnis auch zuzustimmen, wenn die Versagung des Vorsteuerabzugs auf die vom EuGH entwickelten Kriterien zu Versagung des Vorsteuerabzugs gestützt werden könnte, so dass weiterhin von einem zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzug auszugehen wäre.

aa) Unternehmereigenschaft

Gemäß dem unter Ziffer 1.a) dargestellten Sachverhalt waren die Geschäfte der Karussell 1, 2 und 4 GmbH durch Hintermänner fremdbestimmt. Der als retrograd bezeichnete Ablauf der Geschäfte, insbesondere die Vorfinanzierung des Distributors, qualifiziert dieses Vorgehen als marktuntypisch und ließ das Gericht den Angeklagten die Unternehmereigenschaft absprechen.

Bei isolierter Betrachtung der Geschäftsvorfälle scheint zunächst eine umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung vorzuliegen. Aus den Feststellungen zur Herkunft und zu den Übertragungsketten der Zertifikate kann entnommen werden, dass die Zertifikatblöcke jeweils gleichbleibend weitergehandelt wurden, es mithin zu tatsächlichen Übertragungen der CO₂-Zertifikate kam. Die Übertragung der Zertifikate spricht zunächst für das Vorliegen einer umsatzsteuerbaren Leistung. Nach den Feststellungen des Gerichts hielten die Angeklagten die Leistungsketten, also den Ankauf noch die anschließende Weiterveräußerung der Zertifikate über mehrere Monate aufrecht, so dass sich diese als nachhaltige Leistungen gegen Entgelt einordnen lassen und damit auch als Leistung im wirtschaftlichen Sinn.

Das marktuntypische Verhalten und der zugestandene Einfluss verschiedener Hintermänner könnten jedoch dem Kriterium der Selbständigkeit entgegenstehen. Für die Karussell 1-GmbH ist festgestellt worden, dass diese als Zwischenhändlerin bzw. als Vermittlerin in eine Lieferkette eingeschaltet war, die wirtschaftlich betrachtet entbehrlich war. Es habe sich lediglich um eine gewinnmindernde und überflüssige Zwischenstufe gehandelt. Dies widerspricht jedoch nicht dem Kriterium einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, denn auf Stufe der Karussell 1-GmbH verblieb stets eine Marge von ca. 1 % der gehandelten Zertifikate. Nicht anders agiert jeder Vermittler oder Makler, der lediglich abgeleitet an dem eigentlichen Geschäft profitiert. Ebenso für sich genommen unbeachtlich wäre das Vorgehen, nur auf Bestellung tätig zu werden und damit ein Abnahmerisiko zu unterbinden.

Wenig überzeugend ist auch das in diesem Zusammenhang herangezogene Argument, dass der Endverkauf unter dem Marktpreis zwingend darauf zurückzuführen sei, dass die aufeinander folgenden Margen mehrerer Unternehmer nur durch die Einsparung der Umsatzsteuer zu Beginn der Lieferkette möglich gewesen seien sollen. Dieses Argument ist bereits in Gesetzesmaterialien zu finden und stellt hinsichtlich der Umsatzsteuerkarusselle darauf ab, dass die ersparte Umsatzsteuer erfahrungsgemäß zur Preisreduzierung eingesetzt wird.⁵⁴⁰ Meines Erachtens fehlt es für das Durchgreifen dieser Begründung jedoch an entsprechenden Feststellungen über die tatsächliche Preisgestaltung sowie zu den prozentualen Abweichungen gegenüber dem zur Tatzeit erzielbaren Marktpreis. Insoweit gab es jedoch weder Beweise noch Zeugenaussagen noch einen entlastenden Vortrag der Angeklagten.

Systematisch zutreffend ist mE, dass durch die vorbestimmten Lieferstrukturen und damit einhergehende Vorfinanzierung der Bestellungen weder ein Kapital- noch ein Abnahmerisiko bestand, beide aber notwendige Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft sind. Damit stellt sich zugleich die Frage, inwieweit von den betroffenen Gesellschaften überhaupt eine selbständige Tätigkeit ausgeübt werden konnte. Jedenfalls faktisch unterlagen die getätigten Umsätze den Anweisungen und Genehmigungen der Hintermänner. Weisungsgebundenheit und Selbstständigkeit schließen sich jedoch aus.

Der Begriff der Selbständigkeit ist umsatzsteuerrechtlich negativ durch § 2 Abs. 2 UStG abgegrenzt und wird verneint, wenn die Voraussetzungen einer Organschaft vorliegen. Die wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Eingliederung im Sinne der Organschaft erfordert dem Grunde nach eine nahezu vollständige Abhängigkeit.⁵⁴¹ Dies sind jedoch nicht die Kriterien, an denen die Unternehmereigenschaft der vorliegenden Gesellschaften scheitert.

Durch die Umsetzung der Vorgaben über Lieferanten und Abnehmer fehlt es an einer markttypischen Auswahl der Vertragspartner und damit an dem notwendigen Kriterium der Ausübung von Unternehmerinitiative. In der Kombination mit dem fehlenden Risiko der Finanzierung, ausgeprägt durch die Vorfinanzierung und Vorausplanung der Abnahme, also dem fehlenden Unternehmerrisiko, fehlen die maßgebenden Kriterien der Unternehmereigenschaft.

Das Gericht geht auf diese rein umsatzsteuerrechtlichen Kriterien jedoch nicht systematisch ein, sondern stützt seine Urteilsbegründung zur Verneinung der Unternehmereigenschaft vornehmlich darauf, dass die Angeklagten wussten oder wissen mussten, dass sie mit ihren Gesellschaften und deren vermeintlich geschäftlichem Handeln zu Verschleierungszwecken in betrügerische Leistungsketten eingebunden waren und zur Generierung von dem Mehrwertsteuersystem widersprechenden Umsatzsteuergewinnen, in den auf sie zulaufenden Leistungsketten, beitrugen. Damit zieht das Gericht das durch die EuGH Rechtsprechung entwickelte

⁵⁴⁰ Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. 14/7471, 23.11.2001, S. 2; Leingang-Ludolph/Wiese DB 2002, S. 1472 (1474).

⁵⁴¹ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Rn. 801.

Kriterium über das missbräuchliche Ausnutzen des Mehrwertsteuersystems nicht nur zur Versagung des Vorsteuerabzugs, sondern zur Ablehnung der Unternehmereigenschaft heran.⁵⁴²

Die Ablehnung der Unternehmereigenschaft ist aus systematischer Sicht vorzuzugswürdig. Diese Argumentation bringt auf der Kehrseite jedoch die Problematik mit sich, dass nicht nur kein Vorsteuerabzug gegeben ist, sondern ein Nichtunternehmer auch keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze erbringen kann. Dadurch stünden zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerbeträge Umsatzsteuerverbindlichkeiten für nicht umsatzsteuerpflichtige Leistung gegenüber. Der Steuerausweis in den Rechnungen führt jedoch weiterhin zu einer Gefährdung des Umsatzsteueraufkommen und löst die Rechtsfolge des § 14c Abs. 2 S. 2 UStG aus (siehe nachfolgend unter Ziffer cc)).

bb) Versagung des Vorsteuerabzugs

Nach den Feststellungen des Gerichts waren die Angeklagten nicht zum Vorsteuerabzug im Sinne des § 15 UStG berechtigt, weil ihnen die Unternehmereigenschaft abzusprechen war.

Die Begründung zur Verneinung der Unternehmereigenschaft lehnt sich an das durch den EuGH entwickelte Kriterium des missbräuchlichen Ausnutzens des Mehrwertsteuersystems an. Das Missbrauchsverbot ist jedoch kein Tatbestandsmerkmal und daher systematisch nach diesen zu prüfen. Dieses Kriterium passt jedoch nur teilweise auf den vorliegenden Fall. Denn der EuGH versagt mit diesem Kriterium einem Unternehmer den Vorsteuerabzug, wenn er wusste oder wissen musste, dass er in betrügerische Leistungsketten eingebunden war.⁵⁴³

Dazu ist es erforderlich, dass anhand objektiver Umstände feststeht, dass der Vorsteuerabzug in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise geltend gemacht wird. Aus der Feststellung, dass die Zertifikatblöcke jeweils gleichbleibend weitergehandelt wurden und stets auf den ersten inländischen Erwerber mit der Funktion als Missing Trader zurückzuführen sind, kann weder ein negativer Rückschluss auf die Unternehmereigenschaft noch auf Qualifikation als umsatzsteuerbare Leistung geschlossen werden. Der inländische Ursprung der Zertifikate bei einem Missing Trader ist nicht per se ein Versagungsgrund. Die Angeklagten haben sich jedoch auf Basis verschiedener Merkmale dazu eingelassen, dass sie bei den ausgeführten Geschäften von einer Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell ausgingen. In strafrechtlicher Hinsicht heißt es dazu in den Urteilsgründen, dass die Angeklagten vorsätzlich handelten, da sie aufgrund der wahrgenommenen Ungereimtheiten der Geschäftsumstände, vor dem Hintergrund der Risikolage im Emissionshandel, mit einer Steuerverkürzung rechneten und sich damit abfanden.

⁵⁴² LG Frankfurt Urteil vom 21.12.2011 5/2 KLs (4/11), Az.:5KLs – 7510 Js 258673/09 n.v. (unter IV.), Auszüge im Anhang II.

⁵⁴³ Vgl ua. EuGH, Urteil vom 21.02.2006, C-255/02, Halifax, UR 2006, S. 232; EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen u.a., UR 2006, S.157.

cc) Unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 S.2 UStG

Die Ablehnung der Unternehmereigenschaft der Angeklagten in dem Fall bzw. den Fällen des LG Frankfurts hat zur Folge, dass die getätigten Übertragungen der CO₂-Zertifikate nicht als steuerpflichtige Ausgangsumsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu qualifizieren waren. Die damit zu Unrecht in ihren Abrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer schulden sie nach § 14c Abs. 2 S. 2 UStG. Daraus folgt die Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens durch die in den ausgestellten Rechnungen enthaltenen Umsatzsteuerausweise, denen in diesen Fällen die Vorsteueransprüche zu Unrecht gegenübergestellt worden sind.

Der nach § 14c Abs. 2 S. 2 UStG geschuldete Steuer kommt in dieser Konstellation also entscheidende Bedeutung zu. Ohne diese Steuerschuld griffe ein strafrechtlicher Verkürzungsvorwurf ins Leere, da es zu keiner Verrechnung mit Vorsteuerbeträgen gekommen wäre.

Die D-Bank hat noch im Laufe des Strafverfahrens die Vorsteuerbeträge in vollem Umfang an die Finanzverwaltung zurückgezahlt. Insoweit hat sie jedenfalls für ihre unmittelbaren Geschäftspartner die Grundlage für die Berichtigungsmöglichkeit nach § 14c Abs. 2 S. 3 und 4 UStG geschaffen. Die Angeklagten hätten insoweit die Möglichkeit gehabt, die Berichtigung der aufgrund des unberechtigten Steuerausweises geschuldeten Steuer zu beantragen.

Diese Konstellation ist jedoch eine absolute Besonderheit dieses konkreten Falles. In den typischen Umsatzsteuerkarussellfällen kommt es zu keiner Beseitigung der Gefährdungslage.⁵⁴⁴ Die der Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell beschuldigten Unternehmen sind regelmäßig nicht mehr zahlungsfähig oder nicht Gegenstand des Verfahrens, weil es sich um die nicht mehr auffindbaren Missing Trader handelt.

2. Das zweite Strafverfahren zu CO₂-Emissionszertifikaten - LG Hamburg

Das Urteil des LG Hamburg vom 18.02.2014⁵⁴⁵ knüpft unmittelbar an den Urteilsfall des LG Frankfurts an, da eine unmittelbare Handelsbeziehung zwischen einem der Angeklagten und der Karussell 1-GmbH bestand. Im Unterschied zum Frankfurter Sachverhalt hatte es einer der Angeklagten des Hamburger Sachverhalts explizit auf die Konstruktion eines Umsatzsteuerkarussells abgesehen, fungierte als Initiator und hatte einen Missing Trader installiert. Eine weitere Besonderheit dieses Falles bestand in der Vorspiegelung einer deutschen Ansässigkeit zum Zweck der Abrechnung mit Umsatzsteuerausweis. Es wurden Rechnungen bzw. Abrechnungen im Gutschriftswege erstellt, bevor die Gesellschaft in Deutschland ansässig war. Auch hieraus resultiert ein unberechtigter Umsatzsteuerausweis nach § 14c Abs. 2 S. 2 UStG. Angeklagt waren auch zwei Mitarbeiter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

⁵⁴⁴ Vgl. Haumann, AO-StB 2014, S. 188 (190).

⁵⁴⁵ LG Hamburg Urteil vom 18.02.2014, 618 KLS 3 /13, 5400 Js 4/10 – n.v.

Aufgrund der verschiedenen Rollen der Angeklagten im Umsatzsteuerkarussell ergab sich eine unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Würdigung. Der als Missing Trader einzuordnenden Gesellschaft war die Unternehmereigenschaft abzusprechen. In der Konsequenz stand dem Angeklagten daher kein Vorsteuerabzug zu und die von ihm ausgestellten Umsatzsteuerbeträge schuldete er gemäß § 14c Abs. 2 S. 2 UStG. Der ebenfalls angeklagte Geschäftsführer des primär kontaktierten Buffer Unternehmens erkannte die Fragwürdigkeit der Geschäfte zwischenzeitlich – ohne sich aus den Geschäftsbeziehungen zurückzuziehen, so dass hierbei von einer gegenseitigen Unterstützungshandlung ausgegangen wurde, die sich jeweils als strafbarer Beihilfevorwurf niederschlug. Diese positive Kenntnis ist wiederum Anknüpfungspunkt für die inzwischen gefestigte EuGH Rechtsprechung zur Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung durch andere Mitglieder der Lieferkette einbezogen ist, oder wenn er selbst eine Mehrwertsteuerhinterziehung begeht. Die Unternehmereigenschaft dieser Buffergesellschaft wurde insoweit nicht in Frage gestellt. Dieses noch in der Entscheidung des LG Frankfurt maßgebende Kriterium scheint hinter dem Missbrauchskriterium als eigener unionsrechtlicher Versagungsgrund zurückzustehen.⁵⁴⁶

Auf die Revision der angeklagten Mitarbeiter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat der BGH⁵⁴⁷ dem EuGH eine Vorabentscheidungsfrage vorgelegt, mit der abgeklärt werden soll, ob die CO₂-Zertifikate als „ähnliche Rechte“ i.S.d. Art. 56 Abs. 1 Buchst a) Richtlinie 2006/112/EG (entspricht § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F.) einzuordnen sind. Diese ist wiederum entscheidend für die Bestimmung des Ortes der Leistung und somit die Frage der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung, die an die Frage des Vorsteuerabzugs geknüpft ist. Dieser ist zu versagen, wenn der Ort der Leistung beim Leistungsempfänger im EU-Ausland, hier in Luxemburg, liegt, da ein Umsatzsteuerausweis in diesem Fall unberechtigt erfolgt wäre. Diese Auffassung ist durch den EuGH nunmehr bestätigt. Die alternative Lösung, bei der die Zertifikate nicht als „ähnlichen Rechte“ einzuordnen wären, so dass die Leistung an dem Ort an dem der Leistende sein Unternehmen betreibt, mithin in Deutschland umsatzsteuerpflichtig gewesen wäre, der Vorsteuerausweis und -abzug wären insoweit möglich gewesen wäre, hat der EuGH somit verworfen.

3. Das dritte Strafverfahren zu CO₂-Emissionszertifikaten - LG Baden-Baden

Die endgültige Entscheidung in dem dritten Strafverfahren zum Umsatzsteuerkarussellbetrug mit CO₂-Zertifikaten steht noch aus. Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wurde das Urteil

⁵⁴⁶ Vgl. Pelz, jurisPR-Compl 4/2015 Anm. 5; Gehm, StBW 2015, S. 826 (827).

⁵⁴⁷ BGH, EuGH-Vorlage vom 22.07.2015, 1 StR 447/14, zit. juris; EuGH, C-453/15, ABl. C 363, S. 24 vom 03.11.2015; EuGH Urteil vom 08.12.2016 Rs. C-453/15 UR 2017, S. 24-28.

des LG Baden-Baden vom 21.05.2014 aufgehoben und zur neuen Verhandlung und Entscheidung an eine andere Strafkammer des LG Baden-Baden zurückverwiesen.⁵⁴⁸

Der Angeklagte in diesem Verfahren war Geschäftsführer der X.-GmbH und Prokurist der Y.-GmbH, die vor allem im November 2009 Geschäfte mit Emissionszertifikaten abwickelten. Der Angeklagte hatte für die X.-GmbH Vorsteuererstattungen im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht, dem jedoch seitens des Finanzamtes nicht zugestimmt wurde. Das Urteil befasst sich mit der Strafbarkeit aufgrund versuchter Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO), weil die X.-GmbH nicht zur Geltendmachung der Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Y.-GmbH berechtigt gewesen sei.

Zur Ablehnung des Vorsteuerabzugs stützt sich diese Entscheidung auf die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH, wonach die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Leistung an einen Steuerpflichtigen erfolgt, der (zum Zeitpunkt der Lieferung) wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen ist.⁵⁴⁹

Die Y.-GmbH konnte die geschuldete Umsatzsteuer nicht entrichten und wurde als Missing Trader qualifiziert, die X.-GmbH sollte als Buffer einzuordnen sein.

Die Entscheidung befasst sich nicht mit der Frage der Unternehmereigenschaft oder den Details der Handelsaktivitäten dieser Gesellschaften, sondern stellt einzig auf die Kriterien des EuGH ab. Entscheidend danach ist, ob und wann der Angeklagte Kenntnis von der Einbindung der X.-GmbH in ein Umsatzsteuerkarussell hatte oder hätte kennen-müssen. Der relevante Zeitpunkt soll, anders in der Entscheidung des LG Hamburg, die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung sein. Auf die Doppelrolle des Angeklagten bei beiden Gesellschaften wird nicht eingegangen.

Für eine strafrechtliche Verurteilung wird es nunmehr maßgeblich auf die Beweislast der Finanzverwaltung ankommen, der es obliegt die objektiven Umstände darzulegen, aus denen sich die subjektiven Merkmale der Kenntnis oder des Kennen-Müssens ableiten lassen.

4. Exkurs: Verfahren in anderen EU-Mitgliedstaaten und Europol-Razzien

Die am 28.04.2010⁵⁵⁰ in Deutschland durchgeführte Großrazzia, die dem ersten Strafverfahren des LG Frankfurt vorausging, war mit weiteren Ermittlungen in anderen EU-Mitgliedstaaten

⁵⁴⁸ OLG Karlsruhe, Urteil vom 16.03.2015 – 1 (4) Ss 560/14, 1 (4) Ss 560/14 - AK 206/14, juris.

⁵⁴⁹ EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen ua., UR 2006, S.157; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/ Recolta, UR 2006, S. 594.

⁵⁵⁰ Siehe beispielhaft: Witte, Spiegel-Online vom 28.04.2010 – Großrazzia: Steuerfahnder durchsuchen Zentrale der Deutschen Bank; o.V., Financial Times Deutschland: Bundesweite Großrazzia: Ermittler jagen Umsatzsteuerhinterzieher.

verbunden. Insbesondere in Großbritannien, Spanien, Italien und Frankreich kam es zu vergleichbaren Ermittlungsmaßnahmen und Verfahren.

Die britische Steuerfahndung brachte nach dreijähriger Ermittlungsarbeit drei Angeklagte vor Gericht, die, innerhalb von sechs Monaten seit Januar 2009, £ 38 Mio. (ca. 47 Mio. €) hinterzogen.⁵⁵¹ Sie wurden am 18.06.2012 zu insgesamt 35 Jahren Haftstrafe verurteilt. Die Angeklagten hatten ein System von Scheinfirmen errichtet, mit denen sie in missbräuchlicher Weise CO₂-Emissionszertifikate handelten. Es handelte sich um ein klassisches Umsatzsteuerkarussell, in dem ein Missing Trader zum Import der Zertifikate eingesetzt wurde. Dieser Missing Trader veräußerte die Zertifikate mit Umsatzsteuerausweis im Inland weiter, ohne jedoch die geschuldete Umsatzsteuer abzuführen. Das Umsatzsteuerkarussell bestand in diesem Fall aus wenigstens drei Buffer-Gesellschaften, die jeweils in eine Transaktion eingebunden waren, bevor die Zertifikate an einen vermeintlich ordentlichen Unternehmer veräußert wurden.⁵⁵² Die über den Missing Trader vereinnahmte, aber nicht an den Fiskus entrichtete Umsatzsteuer wurde unter den Beteiligten geteilt. Festgestellt wurde auch, dass die Gelder regelmäßig auf Konten in Drittländern weitergeleitet wurden.

Ebenso führte Frankreich im Laufe des Jahres 2009 umfängliche Ermittlungen zu dem Umsatzsteuerkarussellen im CO₂-Handel durch.⁵⁵³ Als Höhepunkte der Betrugsaktivitäten gelten die Monate März bis Juni 2009, unter anderem soll die Börsenplattform BlueNext in Paris beteiligt gewesen sein.⁵⁵⁴ Presseberichten zufolge einigte sich BlueNext mit der französischen Regierung auf einen Ausgleich in Höhe von 32 Mio. € für den in den Jahren 2006–2009 durch den Umsatzsteuerbetrug mit CO₂-Zertifikaten entstandenen Schaden.⁵⁵⁵ Seit Mitte September 2011 lief hierzu ein Verfahren beim Tribunal de Grande Paris (entspricht dem Landgericht).⁵⁵⁶

Auch in Spanien führte eine Kooperation der spanische Behörden (Guardia Civil – Sondereinheit der Polizei mit Doppelfunktion, Agencia Tributaria – Finanzverwaltung) mit Europol bei fünf voneinander unabhängigen Gruppen im März 2010 Durchsuchungen von Privatwohnungen und Unternehmen durch und arrestierte Verdächtige.⁵⁵⁷ Unten den Verdächtigen sind auch zwei der größten spanischen Broker, die scheinbar als Intermediäre in das System verwickelt

⁵⁵¹ Southwark Crown Court 18.06.2012; T20117046, Judge Peter Testar, Defendants: Dosanjh, Gill; Chahal.

⁵⁵² HM Revenue & Customs Pressemitteilung vom 19.06.2012; £ 38m carbon credits VAT fraud gang jailed for 35 years.

⁵⁵³ Robert, La Tribune Presse vom 26.11.2011 (Originaltext französisch) einschl. englische Übersetzung hierzu.

⁵⁵⁴ Die Betreiber NYSE Euronext und Caisse des Dépôts verkündeten am 26.10.2012 die Einstellung zum 05.12.2012.

⁵⁵⁵ o.V. - BusinessGreen Presse vom 04.01.2012.

⁵⁵⁶ Robert, La Tribune, Presse vom 28.09.2011.

⁵⁵⁷ Europol Review, Jahresbericht 2010, S. 51 (Operation Blue Sky); o.V.- Presse: QUE! vom 30.03.2010.

waren.⁵⁵⁸ Es handelt sich um ein System mit ca. 40 Personen und 20 Gesellschaften, jede betroffen das zuständige Finanzamt bei der Umsatzsteuer.⁵⁵⁹ Diese Ermittlungen mündeten im Jahr 2012 in Ermittlungen des „Audiencia Nacional“, dem zentralen Strafgericht Spaniens.⁵⁶⁰ Diese richteten sich gegen einen großen spanischen Gasversorger, der in dem Verdacht steht, die Augen vor der Preisgestaltung der durch ihn angekauften Zertifikate verschlossen zu haben, und damit an dem Umsatzsteuerkarussell beteiligt gewesen zu sein. Den Anstoß hierzu gab Presseberichten zufolge eine Information der britischen Behörden, die das Ersuchen der „Fiscalía Anticorrupción“ – Teil der Staatsanwaltschaft für Antikorrupsionsfälle an den zuständigen Richter auslöste.⁵⁶¹

Zuletzt wurde in Italien am 17.12.2010 die Guardia di Finanzia, wörtlich „Finanzwache“ (ähneln der deutschen Steuerfahndung), tätig.⁵⁶² Der geschätzte Steuerschaden liegt bei ca. 50 Mio. €.

VIII. Fazit

Die Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugsfällen erleichtert mE die Handhabung der Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs.

Interessant ist die Feststellung, dass die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten zwar tatsächlich auf einem missbräuchlichen Verhalten und einem betrügerischen Vorgehen beruhen, umsatzsteuerrechtlich jedoch als „unechtes“ Umsatzsteuerkarussell zu bewerten sind, da diese Form der künstlichen Geschäftsgebaren nicht die Voraussetzungen eines unternehmerischen Leistungsaustausches und somit auch nicht die Voraussetzungen einer Leistung von einem Unternehmer für ein Unternehmen erfüllen.

Inwieweit die überwiegende Anzahl der Fälle der bisherigen Rechtsprechung, die davon ausgehen, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach objektiven Gesichtspunkten vorgelegen haben auch tatsächlich als Fälle des „echten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs einzuordnen sind, ist mE zweifelhaft.

Die finanzgerichtlichen Entscheidungen zum Umsatzsteuerkarussellbetrug beim Handel mit CO₂-Zertifikaten greifen regelmäßig sowohl das umsatzsteuerrechtliche Tatbestandsmerkmal

⁵⁵⁸ o.V.- Presse El Mundo.es vom 30.03.2010; o.V.- Presse Efeverde vom 26.03.2010.

⁵⁵⁹ „Fraude carrusel“ – Karussellbetrug im spanischen, auch unter „fraude intracomunitario“ – MTIC, „fraude fiscal“-Steuerhinterziehung, oder „fraude trucha“-Forellen-Betrug, „estafa“-Betrug.

⁵⁶⁰ Sanchidrián, Presse Vozpópuli vom 19.01.2012.

⁵⁶¹ o.V.- Presse Malagahoy.es vom 31.03.2010: Factor CO₂; o.V.- Presse Factor CO₂.Ideas vom 31.03.2010.

⁵⁶² Europol, Pressebericht vom 28.12.2010.

auf, an dem der Vorsteuerabzug scheitert, weisen aber auch auf die Versagung des Vorsteuerabzugs gemäß den Kriterien des EuGH hin und lassen dahinstehen, welcher Versagungsgrund durchgreift.⁵⁶³

Der eigentlich speziell für die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs geschaffene umsatzsteuerliche Haftungstatbestand des § 25d UStG findet mE nach zu Unrecht kaum bzw. keine Anwendung. Insbesondere die EuGH Rechtsprechung hat ihren eigenen Korrektur- bzw. Kompensationsmechanismus entwickelt, neben dem weder der umsatzsteuerrechtliche Haftungstatbestand des § 25d UStG noch die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO zur Anwendung kommen.

Die Vielzahl der zum Umsatzsteuerkarussellbetrug ergangenen Entscheidungen zeigt, dass noch diverse Unsicherheit im Rahmen der rechtlichen Qualifikation der in ein Umsatzsteuerkarussell eingebundenen Händler und deren Geschäftsaktivitäten sowie der systematischen Lösung dieser Problematik bestehen. Diese Unsicherheiten lassen sich mE lösen, wenn die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs danach unterschieden werden, ob ein „echter“ oder „unechter“ Umsatzsteuerkarussellbetrug vorliegt.

Dazu gehört es mE, zunächst streng gesetzssystematisch das Vorliegen der Voraussetzungen umsatzsteuerrechtlicher Tatbestände zu überprüfen, bevor dann die Anwendbarkeit gesetzlicher Haftungstatbestände geprüft wird, bevor zuletzt ein von der Rechtsprechung entwickelter Korrekturmechanismus in Betracht zu ziehen ist. Diese Prüfungsreihenfolge gewährleistet, dass Fälle des „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs systematisch zutreffend an dem oder den fehlenden Tatbestandsvoraussetzungen scheitern. Fälle des „echten“ Karussellbetrugs dürften überwiegend in das Raster des Anwendungsbereichs der nationalen Haftungstatbestände fallen, so dass sich mE die Anwendung der Rechtsprechungskriterien zur Versagung des Vorsteuerabzugs auf darüberhinausgehende Ausnahmefälle beschränken dürfte.

Auf der Seite des Leistenden oder vermeintlich leistenden Unternehmers hat lediglich der Fall des „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs einen Kompensationsmechanismus. Bei diesem finden verstärkt die Konsequenzen der zu Unrecht ausgewiesenen Steuer (§ 14 c Abs. 2 UStG) Eingang in die Diskussion der Literatur und Rechtsprechung.

Zunächst gilt es, eine Überkompensation aus einem versagten Vorsteuerabzug und einer geschuldeten § 14c-Steuer zu vermeiden. Insoweit wird sich zeigen müssen, wie in Fällen der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens mit etwaigen Berichtigungsanträgen umzugehen ist. Aussichtslos dürfte eine Berichtigung sein sofern bereits Insolvenz vorliegt, da insofern die Gefährdungssituation nicht mehr aufzulösen ist. Nachdem die Entscheidung über den Vorsteuerabzug im Rahmen des Vertrauensschutzes (jedenfalls auf nationaler Ebene) auf

⁵⁶³ Vgl. BFH, Beschluss vom 12.09.2014, VII B 99/13, BFH/NV 2015, 161-167; FG Düsseldorf, Beschluss vom 10.06.2011, 5 V 3555/10, zit.: Juris.

den Weg einer Billigkeitsentscheidung verwies, erscheint es mE naheliegend, dass im Fall einer Überkompensation durch Zusammentreffen der Haftung für zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer und einem daraufhin versagten Vorsteueranspruch ebenso verfahren würde.

Die Fälle des „echten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs haben keine vergleichbare anwendbare Regelung zur Kompensation für die Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer. Maßnahmen gegen diesen Unternehmer bleiben faktisch erfolglos, weil dieser nicht auffindbar oder jedenfalls zahlungsunfähig ist. Ebenso wenig sind auf ihn die Haftungsvorschriften anwendbar, schließlich ist der Missing Trader selbst Steuerschuldner. Zur Kompensation des durch den Missing Trader ausgelösten Schadens wird daher regelmäßig der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers versagt.

Die EuGH Rechtsprechung geht mE insbesondere in Bezug auf die Beweislastverteilung in die richtige Richtung. Sie lehnt es ab, dass der Steuerpflichtige einen Negativbeweis über seine Kenntnis oder ein Kennen-Müssen einer etwaigen Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell führen soll. Vielmehr legt der EuGH (anders der BFH) der Finanzverwaltung in Bezug auf das Wissen bzw. Wissen-Müssen die Beweislast auf, konkrete Anhaltspunkte darzulegen, die für die Einbindung in eine Steuerhinterziehung sprechen.

Weitgehend ungeklärt ist die Frage des Vorsteuerabzugs auf Basis von Vertrauensschutzgesichtspunkten. Dies betrifft zum einen die Frage, ob ein Vorsteuerabzug aus Vertrauensschutzgründen in Betracht kommt, als auch die Frage, ob dieser bereits im Veranlagungsverfahren oder gesondert im Wege einer Billigkeitsentscheidung zu gewähren wäre.

Die strafrechtliche Würdigung der Umsatzsteuerkarussellfälle bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten zeigt, dass auch hier der Zugriff auf den eigentlichen Täter, den Missing Trader weniger im Fokus steht, als die möglicherweise an einer Steuerhinterziehung Beteiligten. Zudem ist bereits die Einordnung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs als Steuerhinterziehung selten, da die Tathandlung regelmäßig auf die Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer beschränkt ist und daneben keine Verletzung steuerrechtlicher Erklärungspflichten vorliegt. An dieser Stelle zeigt sich zwar die Notwendigkeit der §§ 26 b, c UStG, diese wurden in den Fällen des Umsatzsteuerkarussellfälle bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten jedoch nicht angewandt.

Vielmehr wurde in diesen Fällen den Tätern die Unternehmereigenschaft versagt, so dass anstelle der §§ 26 b, c UStG, die nur die Nichtentrichtung tatsächlich geschuldeter Steuer, der § 370 AO anwendbar war, weil die Täter als Nichtunternehmer zu Unrecht Vorsteuer gezogen und zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen und diese auch nicht erklärt hatten.

Die drei exemplarisch vorgestellten strafrechtlichen Entscheidungen zu Umsatzsteuerkarussellbetrugsfällen mit CO₂-Zertifikaten urteilten auch über vermeintliche Unternehmer, die als Missing Trader zu qualifizieren waren. Den Entscheidungen ist eine gewisse Entwicklung zu

entnehmen, die trotz jeweils unterschiedlicher Bewertung des Vorgehens und eine Annäherung der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung an die Kriterien der EuGH Rechtsprechung aufweist.

Nach der hier vorgeschlagenen Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Umsatzsteuerkarussellfällen ist jedenfalls der Fall des LG Frankfurt als „unechter“ Umsatzsteuerkarussellbetrug einzuordnen, die anderen beiden Sachverhalte gehen jedenfalls teilweise vom Vorliegen der umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen aus, so dass diese als „echte“ Umsatzsteuerkarussellfälle einzuordnen sind. In diesem Fall wäre nach der hier herausgearbeiteten Abgrenzung zwischen dem von der EuGH Rechtsprechung entwickelten Kriterium und dem Haftungstatbestand des § 25d UStG zu differenzieren gewesen.

C. Nationale und europäische Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung

Der Umsatzsteuerkarussellbetrug scheint durch sein grenzüberschreitendes Vorgehen kein nationales, sondern ein europäisches Problem zu sein. Tatsächlich betrifft die nicht entrichtete Umsatzsteuer jedoch das Umsatzsteueraufkommen des jeweiligen Mitgliedstaates. Die Sicherung des jeweiligen Steueraufkommens ist hingegen ausschließlich Aufgabe der jeweiligen Mitgliedstaaten.

Die Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung sind damit zunächst nationale Maßnahmen und in zweiter Linie kooperative Maßnahmen auf der Ebene der EU.

Obwohl zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetruges prinzipiell Maßnahmen zur Prävention, zur Aufdeckung und zur Strafverfolgung in Betracht kommen,⁵⁶⁴ haben es bislang lediglich die Einführung der Reverse-Charge Regelung (Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger) und ein Bündel konventioneller Maßnahmen geschafft, auf europäischer Ebene mehrheitliche Zustimmung zu finden.

Der Begriff konventioneller Maßnahmen wurde auf EU-Ebene in den Jahren 2006 und 2007⁵⁶⁵ im Rahmen der Entwicklung einer europäischen Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs geprägt. Darunter werden im Gegensatz zu den Überlegungen zur Änderung des Umsatzsteuersystems solche Maßnahmen verstanden, die das bestehende System stärken können.⁵⁶⁶ Zunächst sind hierzu eine stärkere Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten sowie die Beschleunigung und Präzisierung des Informationsaustausches vorgeschlagen worden.⁵⁶⁷

⁵⁶⁴ Vgl. BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012, S. 9 ff; EU Kommission, FISCALIS-Seminar vom 23.01.2009, TAXUD D4/NB/bm D (2009), S. 4.

⁵⁶⁵ EU Kommission KOM(2006)254 endg. vom 31.05.2006, KOM(2007)758 endg. vom 23.11.2007, S. 4 ff.

⁵⁶⁶ Siehe im Einzelnen: Überlegungsfelder 3.–5. EU KOM(2006)254 endg. vom 31.05.2006, S. 6–9;

⁵⁶⁷ EU Kommission KOM(2008) 807 endg. vom 01.12.2008, S. 3 u. KOM(2009)511 endg. vom 29.09.2009, S. 2.

Im Vergleich zur Anwendung der Reverse-Charge Regelung scheint jedoch keine Maßnahme gleich wirksam oder vergleichbar effizient zu sein. Zur Beurteilung potenzieller Alternativen zur Anwendung der Reverse-Charge Regelung kann daher auf eine komprimierte Analyse der wesentlichen Maßnahmen nicht verzichtet werden. Schließlich scheinen diese Maßnahmen bisher nicht auszureichen, um den Umsatzsteuerkarussellbetrug zu verhindern oder jedenfalls einzudämmen. Dasselbe scheint auch für die von der Finanzverwaltung auf Bundes- und Landesebene umgesetzten Maßnahmen sowie die Kooperationsmaßnahmen auf Ebene der EU zu gelten.

I. Nationale Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung

Die nationalen Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs müssten dem Grunde nach an der Ursache des Problems, also bei der Nichtabführung der gesetzlich geschuldeten Steuer an den Fiskus trotz Vereinnahmung derselben vom Leistungsempfänger ansetzen. Dem Grunde nach ist daher nur ein präventiver Ansatz geeignet, um diesem Problem zu begegnen. Jedoch ist bereits fraglich, ob nicht der Grundpfeiler des Mehrwertsteuersystems (das Neutralitätsgebot) den potentiellen, präventiven Maßnahmen der Finanzverwaltung bzw. bereits solchen des Gesetzgebers ein in zeitlicher und sachlicher Hinsicht enges Korsett anlegt.

Die eigentliche Schwierigkeit besteht darin, dass die Fälle von Umsatzsteuerkarussellbetrug zunächst einmal identifiziert werden müssen. Identifikation bedeutet Informationsfluss, der an verschiedenen Punkten ansetzen kann. Grundlage jedes Informationsflusses zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen sind dessen Deklarationspflichten. Aus diesen folgen die Zustimmung zu Steueranmeldungen, die Steuerfestsetzungen und etwaige Ermittlungen und Steuerbeitreibungen der Finanzverwaltung.⁵⁶⁸ Diese richten sich nach nationalem Verfahrensrecht.⁵⁶⁹

Die Grundlage der Informationsgewinnung bilden die Erklärungspflichten über die umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit eines Unternehmers in Form der Umsatzsteuer(jahres)erklärung und der monatlich oder vierteljährlich abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 Abs. 1 und Abs. 3 UStG) sowie die Zusammenfassenden Meldungen für grenzüberschreitende Sachverhalte (§ 18a UStG). Das Ausschöpfen der gesetzlich bestehenden Informationsquellen in Kombination mit einem schnellen und effizienten Informationsaustausch, ergänzt durch die Überprüfung vorhandener Informationen und zweifelhafter Sachverhalte sowie die Ermittlung der für die Besteuerung erheblichen Sachverhalte, sind die wesentlichen Anliegen der Kontrollansätze.

⁵⁶⁸ Grundlagen der Finanzverwaltung regeln: Art. 108 GG, §§ 1, 2 FVG, §§ 6, 16, 85, 88 AO.

⁵⁶⁹ Untersuchungsgrundsatz § 88 AO, Steuerfestsetzungen §§ 155 ff. AO, Erhebungsverfahren §§ 218 ff. AO; insbesondere zu beachten §§ 167 Abs. 1, 150 Abs. 1 AO i.V.m. §18 UStG (Steueranmeldung).

Auf Bundesebene hat die Finanzverwaltung bspw. eine Koordinierungseinheit zur Betrugsbekämpfung geschaffen und entsprechende Datenbanken eingerichtet, die den Informationsaustausch erleichtern sollen. Zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs wurden von den Landesfinanzverwaltungen zentrale Neuaufnahmestellen eingerichtet und jeweils eine Zentralstelle für Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung. Darüber hinaus haben einige Finanzverwaltungen Dienstanweisungen zur Handhabung von Karussellgeschäften⁵⁷⁰ herausgegeben.

1. Gesetzlich verankerte Kontrollansätze

Eine Lösung zur effizienten Bekämpfung des Karussellbetruges wird vielfach in einer umfassenden Kontrolle und behördlichen Zusammenarbeit gesehen.⁵⁷¹

Grundsätzlich bilden Kontrollansätze den Rahmen der möglichen Ausschöpfung von Informationsquellen im Veranlagungsverfahren. Als Massenverfahren ist das Veranlagungsverfahren jedoch nicht zur 100 %igen Prüfung jedes Sachverhalts berufen und schon aus Gründen der Personalkapazitäten dazu auch nicht in der Lage. Hierzu dienen weitergehende Maßnahmen, die sich grundsätzlich danach unterscheiden lassen, ob sie vergangenheits- oder gegenwartsbezogen sind. Hierzu stehen der Finanzverwaltung verschiedene Prüfungsformen, insbesondere die unangekündigte Umsatzsteuer-Nachschaue (§ 27b UStG) zur zeitnahen Sachverhaltsaufklärung und die Außenprüfung in Form der Umsatzsteuer-Sonderprüfung (§§ 193, 194 AO) zur Überprüfung der Richtigkeit der angemeldeten Umsätze und/oder des Vorsteuerabzugs zur Verfügung. Als ergänzende Maßnahme bei Steueranmeldungen ist in diesem Zusammenhang auch die Sicherheitsleistung (§ 18f UStG) zu erwähnen. Die Vorsteuervergütung nur gegen Sicherheitsleistung soll verhindern, dass ein Schaden durch potentiell zu Unrecht erfolgte Vorsteuervergütungen eintritt.⁵⁷²

Grundlage solcher Kontrollen sind Aufzeichnungen, Belege, Nachweise und Erklärungen des Steuerpflichtigen.⁵⁷³

Systematisch sind sowohl die Umsatzsteuer-Nachschaue (§27b UStG) als auch die Sicherheitsleistung (§ 18f UStG) verfahrensrechtliche Vorschriften der Steuererhebung,⁵⁷⁴ es sind Einzelermittlungsmaßnahmen zur spezifischen Sachverhaltsaufklärung.⁵⁷⁵ Die Umsatzsteuer-

⁵⁷⁰ Bspw: ODF Koblenz Vfg. vom 01.04.2000, S. 7420 A St 44 2, UR 2001, S. 410 (Sicherungsmaßnahmen gegen Steuerbetrügereien auf dem Gebiet der Umsatzsteuer: Karussellgeschäfte); BZSt Informationsblatt Emissionshandel vom 14.10.2009 (FinMin S-H: vom 06.01.2010, Anlage 1 (n.v.))

⁵⁷¹ Vgl. Empfehlung des ECOFIN Rates zu „konventionellen Maßnahmen“ – siehe Zweiter Teil C.III.1. a) und b).

⁵⁷² *Stadie* in: *Stadie*, § 18 f UStG Rn. 2; *Janzen* in: *Lippross/Seibel*, § 18f UStG, Rn. 6; *Kemper* in *Schwarz/Widmann/Radeisen*, § 18 f UStG, Rn.40.

⁵⁷³ Vgl. § 90 Abs. 1 AO, u. insbes. § 22 UStG; *Leitl*, Diss. 2010 S. 291; *Himsel*, UR 2002, S. 593 (596).

⁵⁷⁴ *Kemper* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 18 f UStG Rn. 11; ähnlich *Sterzinger* in: *Birkenfeld/Wäger*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 221 Rn. 101.

⁵⁷⁵ *Schallmoser* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO/FGO, Bd. 6, Vor § 193–203, Rn. 200 u. 220.

Sonderprüfung hingegen ist als Teil der Außenprüfung⁵⁷⁶ eine hiervon zu unterscheidende Sachverhaltsaufklärungsmaßnahme, da der Prüfer hier mit den weitergehenden Befugnissen eines Außenprüfers agieren kann. Im Gegensatz zur Außenprüfung in Form der turnusmäßigen Betriebsprüfung ermöglicht die Sonderprüfung eine zeitnahe Prüfung ausgewählter Besteuerungszeiträume (auch anteilig). Sie trägt dem Umstand einer Bedarfsprüfung Rechnung, deren zweifelhafte Fälle regelmäßig keinen Aufschub bis zur turnusmäßigen Betriebsprüfung dulden.⁵⁷⁷

Hingegen verifizieren Betriebsprüfungen in weitreichendem Umfang die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und sind dadurch für die Erscheinungsformen der Umsatzsteuerkarusselle, insbesondere aufgrund derer Ablaufgeschwindigkeiten, nicht sonderlich geeignet. Zudem stellen Umsatzsteuerkarussellgeschäfte die zuständigen Beamten stetig vor die Frage der Zuständigkeit. Dies liegt in dem Aufklärungsbedürfnis eines Sachverhalts begründet. Wird hinter einem Geschäftsmodell ein potentiell Karussellgeschäft vermutet, wirft dies stets die Frage auf, ob hier bereits der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht. Bei Prüfungsmaßnahmen im Zusammenhang mit Umsatzsteuerkarussellen ist daher stets zu berücksichtigen, dass sie sich im Grenzbereich zur Steuerfahndung bewegen könnten.⁵⁷⁸

a) Umsatzsteuer-Sonderprüfungen

Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung verfolgt ebenso wie eine allgemeine Außenprüfung das Ziel, eine qualifizierte und förmliche Aufklärung von steuerlich bedeutsamen Sachverhalten zu erreichen. Im Gegensatz zur regulären Außenprüfung ist die Umsatzsteuer-Sonderprüfung eine gemäß § 194 Abs. 1 S. 2 AO auf die Umsatzsteuer oder speziell auf den Sachverhalt eines Umsatzsteuerkarussellbetrugs beschränkte Prüfung.

Die Prüfung betrifft regelmäßig in der Vergangenheit liegende Zeiträume, die zur Sicherung der gleichmäßigen Besteuerung (§§ 85, 199 Abs. 1 AO; § 2 Abs. 1 BpO 2000) einer abschließenden und umfassenden Aufklärung bedürfen (§ 88 AO).⁵⁷⁹ Die Prüfung verifiziert die Übereinstimmung von erklärten und tatsächlichen steuerlichen Verhältnissen. Nach der Prüfung soll der geprüfte Besteuerungszeitraum abgeschlossen und endgültig veranlagt werden.⁵⁸⁰

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist das Ziel der Umsatzsteuer-Sonderprüfung, steuerpflichtige Leistungen sachlich und zeitlich zutreffend zu besteuern, dass Steuerbefreiungen

⁵⁷⁶ Die allgemeine Außenprüfung nach den Vorschriften der §§ 193–203 AO umfasst neben Betriebsprüfungen (§ 193 Abs. 1, 203 AO) auch Sonderprüfungen, insbesondere im Bereich der Umsatz- und Lohnsteuer (§ 194 Abs. 1 S. 2 AO, § 42f EStG) und sonstige Außenprüfungen (§ 193 Abs. 2 AO). Betriebsprüfungen richten sich nach verschiedenen Faktoren, z.B. festgelegten Größenklassen (§ 3 BpO 2000).

⁵⁷⁷ BMF Schreiben vom 07.11.2002, IV B 2 – S 7420 a – 4/02, BStBl. I 2002, S. 1366, I. Abs. 2 S. 2.

⁵⁷⁸ Vgl. *Damböck/Huschens* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 27b UStG Rn. 101; *Zugmaier/Kaiser* in: *Hartmann/Metzenmacher* E § 27b UStG Rn. 7 und 20.

⁵⁷⁹ *Birkenfeld* in: *Birkenfeld/Wäger*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 262 Rn. 127.

⁵⁸⁰ *Damböck/Huschens* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 27b UStG Rn. 95, m.w.N. Fn.2.

und Steuervergünstigungen nicht zu Unrecht in Anspruch genommen und keine Vorsteuerbeträge unberechtigt zum Abzug zugelassen oder vergütet werden.⁵⁸¹ Im Bereich der Umsatzsteuerkarusselle sind die Schwerpunkte der Prüfung die Vermeidung von zu Unrecht in Anspruch genommenen Steuerbefreiungen und die unberechtigt geltend gemachten Vorsteuern.⁵⁸²

Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung erfolgt unabhängig vom allgemeinen Turnus einer Betriebsprüfung, ist nicht an deren Größenmerkmale gebunden und kann damit flexibel und zeitnah angeordnet werden.⁵⁸³ Gleichwohl ist auch die Sonderprüfung auf in der Vergangenheit liegende Sachverhalte gerichtet und an die Vorschriften der Außenprüfung gebunden.

Sonderprüfungen erfolgen zeitnah, um dem System der Selbstberechnung im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen gerecht zu werden. Insbesondere bei dem Verdacht eines Umsatzsteuerkarussellfalls gilt es zu prüfen, ob die vom Unternehmer dargestellten Geschäftsvorfälle sich anhand seiner Geschäftsunterlagen belegen lassen.⁵⁸⁴ Als Anlass für eine Sonderprüfung kommen unterschiedliche Kriterien in Betracht. Dies können Feststellungen im Rahmen der Veranlagung, Kontrollmitteilungen oder automationsgestützter Hinweise sein, die einen Verdacht begründet haben, der somit Prüfungsanlass wird. Zur Vorbereitung einer Sonderprüfung sind sämtliche verfügbaren Informationsquellen auszuschöpfen.⁵⁸⁵

Diese Prüfungsform hat jedoch einen entscheidenden Nachteil. Als eine spezielle Form der Außenprüfung, die sich nach den §§ 193–203 AO richtet, erfordert eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung grundsätzlich eine schriftliche Prüfungsanordnung (§ 196 AO). Dadurch ist von Gesetzes wegen vorgeschrieben, den zu prüfenden Unternehmer zu warnen. Dies ist der maßgebliche Kritikpunkt, aufgrund dessen eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung als Betrugsbekämpfungsmaßnahme nicht wirklich geeignet ist. Hinzukommt, dass sie aufgrund der Geschwindigkeit, mit der Umsatzsteuerkarussellgeschäfte abgewickelt werden, ihrem Prüfungsauftrag nur nachgelagert und damit regelmäßig nur verspätet gerecht werden kann.⁵⁸⁶

Insbesondere die Frage, ob ein Unternehmer tatsächlich als solcher agiert oder lediglich ein Scheinunternehmer oder Missing-Trader ist, lässt sich nicht aufklären, wenn durch eine Prü-

⁵⁸¹ BMF Schreiben vom 07.11.2002 – IV B 2 – S 7420a – 4/02, BStBl. I 2002, S. 1366, UR 2003, S. 45.

⁵⁸² Vgl. Prüfungswürdige Sachverhalte: BMF Schreiben vom 07.11.2002, IV B 2 – S 7420 a – 4/02, BStBl. I 2002, S. 1366, III. Abs. 1 S. 3.

⁵⁸³ Bathe, BC 2008, S. 234; Buse, AO-StB 2008, S. 341(343/344); vgl. § 1 Abs. 2 BpO 2000, der gerade § 4 BpO 2000 nicht in Bezug nimmt.

⁵⁸⁴ Vgl. BMF Schreiben vom 07.11.2002, IV B 2 – S 7420 a – 4/02, BStBl. I 2002, S. 1366, III. Abs. 4 S. 2.

⁵⁸⁵ BMF Schreiben vom 07.11.2002, IV B 2 – S 7420 a – 4/02, BStBl. I 2002, S. 1366, III. Abs. 4–7, Buchführung, Datenbanken, Informationsaustausch mit der Veranlagungsstelle und Informationsaustausch mit Finanzämtern von Vertragspartnern des Prüfungsobjektes sowie ggf. internationale Amtshilfe.

⁵⁸⁶ BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, S. 9 zu Art. 2; BR-Drucks. 637/01 vom 17.08.2001, S. 10.

fungsanordnung die Prüfung an sich und ihr Prüfungsumfang offengelegt werden und die Prüfung durch Untertauchen des Prüfungssubjekts vereitelt wird. Eine wirksame Betrugsbekämpfung erfordert jedoch die Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse eines Unternehmers.⁵⁸⁷

Einer Ankündigung der Prüfung bedarf es hingegen nicht, wenn der Prüfungszweck durch Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gefährdet würde (§ 197 Abs. 1 S. 1 AO). Dazu muss eine konkrete Gefährdungslage anzunehmen sein, die voraussetzt, dass aufgrund der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung der Steuerpflichtige den Sachverhalt verdunkeln oder verschleiern oder sonst Maßnahmen treffen wird, die den Prüfungserfolg vereiteln oder erschweren, indem bspw. Unterlagen manipuliert oder entsorgt werden.⁵⁸⁸ Eine konkrete Verdunkelungsgefahr kann bereits einen Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung beinhalten und löst dadurch die Zuständigkeit der Steuerfahndung aus.⁵⁸⁹

Die Sonderprüfung bietet damit grundsätzlich eine Möglichkeit, die im Rahmen der Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetruges in Betracht zu ziehen ist. Zu berücksichtigen ist die erforderliche Geschwindigkeit, mit der eine Prüfung erfolgen muss. Dabei ist stets die Grenze zum strafrechtlichen Anfangsverdacht im Auge zu behalten, insbesondere um die zulässigen Maßnahmen zu ergreifen.

b) Umsatzsteuer-Nachscha § 27b UStG

Gegenüber der Sonderprüfung deutlich flexibler und zugleich dem Grenzbereich des Strafverfahrens noch näher ist die Umsatzsteuer-Nachscha des § 27b UStG.⁵⁹⁰ Die Umsatzsteuer-Nachscha wurde mit dem Ziel der Verbesserung der Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetruges eingeführt.⁵⁹¹ Im Unterschied zur vergangenheitsbezogenen Sonderprüfung verfolgt die Nachscha einen präventiven Ansatz, mit ihrem Ziel, die gegenwärtigen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Der weit gefasste Gesetzeswortlaut ist durch den Gesetzeszweck zu begrenzen, denn nach diesem geht es um die Feststellung, ob der Unternehmer seine umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllt oder

⁵⁸⁷ BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, S. 9 zu Art. 2; BR-Drucks. 637/01 vom 17.08.2001, S. 10.

⁵⁸⁸ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 197 AO Rn. 6; vgl. Spatscheck/Ehnert, AO-StB 2003, S. 304 (305).

⁵⁸⁹ *Damböck/Huschens* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 27b UStG Rn. 92 u. 104; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 197 AO Rn. 6; Rüping, Diss. 2008, S. 91.

⁵⁹⁰ Eingeführt durch das StVBG vom 19.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3922, BStBl. I 2002, S. 32; ursprünglich war eine allgemeine Nachscha angedacht, die als § 88b AO eingeführt werden sollte, siehe hierzu: BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, S. 5 Art. 2, S. 9 Art. 2, BR-Drucks. 637/01 vom 17.08.2001, Art. 2, S. 3 u. 10; vgl. *Janzen* in: Lippross, § 27b UStG Rn. 1 Fn. 2; von Wallis, UStB 2002, S. 123.

⁵⁹¹ Mit der Begründung, die allgemeine Außenprüfung und die Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellen keine ausreichende Maßnahme zur Betrugsbekämpfung dar: BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, S. 9 zu Art. 2.

eine missbräuchliche Nutzung des Systems vorliegt.⁵⁹² Der grundrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist daher nur gewährt, wenn der konkrete Verdacht eines Umsatzsteuerbetrugs vorliegt.⁵⁹³

Der Überraschungseffekt, den eine unangekündigte Prüfung ermöglicht, soll eine unverfälschte Momentaufnahme der tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln, die bei Ankündigung einer Prüfung manipuliert werden könnten.⁵⁹⁴ Zudem gilt es zu verhindern, dass Beteiligte sich untereinander warnen oder sich ganz oder teilweise unerkannt vom Markt zurückziehen. Die Nachschau zielt also darauf, Scheinunternehmer, potentielle Missing-Trader und Firmen, die ausschließlich zur Erschleichung von Vorsteuerbeträgen gegründet wurden, kurzfristig zu entlarven.⁵⁹⁵ Eines spezifischen Anlasses, vergleichbar einer Kontrollmitteilung, bedarf es bei einer Nachschau nicht. Die Nachschau setzt dem Wortlaut nach nur einen konkreten, begründeten Aufklärungsbedarf voraus.⁵⁹⁶ Die Finanzverwaltung hat diesen Aufklärungsbedarf in Abschnitt 27b Abs. 2 UStAE weit interpretiert und lässt jeden nur konkreten Anhaltspunkt für einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Sachverhalt ausreichen. Die Finanzverwaltung hat sich damit einen sehr weiten Anwendungsbereich für die Umsatzsteuer-Nachschau geschaffen.⁵⁹⁷

Zwar definiert die Finanzverwaltung den von § 27 b Abs. 1 UStG vorausgesetzten Aufklärungsbedarf, welcher der Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts innewohnt, nicht allgemein, sondern zählt vier Beispiele in Abschn. 27b Abs. 2 UStAE auf, und zwar die Existenzprüfungen bei neu gegründeten Unternehmen, die Entscheidungen im Zustimmungsverfahren nach § 168 S. 2 AO, die Erledigung von Auskunftersuchen zum Vorsteuerabzug anderer Finanzämter und die Erledigung von Amtshilfeersuchen anderer EU-Mitgliedstaaten.

Diese als Prüfungsanlass aufgezählten Beispiele sollen auf regelmäßig prüfungswürdige Sachverhalte hinweisen. Dem ist zu entnehmen, dass eine Nachschau stets durch einen konkreten Prüfungsbedarf veranlasst werden muss und eine Prüfung ins Blaue hinein unzulässig ist.⁵⁹⁸ Damit sind gegenwärtige und zukünftige Sachverhalte Prüfungsgegenstand einer Nachschau, abgeschlossene oder jedenfalls in der Vergangenheit liegende Sachverhalte sind Gegenstand der Sonderprüfung (§ 193 AO) oder des Veranlagungsverfahrens, in dem sie Gegenstand einer Sicherheitsleistung (§ 18f UStG) werden können.

⁵⁹² Zugmaier/Kaiser in: Hartmann/Metzenmacher E § 27b UStG Rn. 20; Tormöhlen, UVR 2006, S. 84 (86); drsb. AO-StB 2009, S. 268 (269).

⁵⁹³ Vgl. Stadie in Stadie, § 27 b Rn. 4; Leonard in Bunjes/Geist § 27b Rn. 8; vgl. RegE StVVBG, BT-Drucks. 14/6883 vom 17.08.2001, Art. 2 Nr. 2.

⁵⁹⁴ BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, S. 9 zu Art. 2; vgl. Hentschel, NJW 2002, S. 1703 (1704); Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu §§ 193–203 Rn. 18.

⁵⁹⁵ Vgl. Tormöhlen in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 27b Rn. 3.

⁵⁹⁶ Vgl. Stadie in Stadie, § 27 b Rn. 4; Leonard in Bunjes/Geist § 27b Rn. 8.

⁵⁹⁷ Leipold in: Sölch/Ringleb § 27b UStG Rn. 9; Tormöhlen, UVR 2006, S. 84 (86/87).

⁵⁹⁸ Leipold in: Sölch/Ringleb § 27b UStG Rn. 9; Damböck/Huschens in: Schwarz/Widmann/Radeisen, § 27b UStG Rn. 17/18, m.w.N.; Leonard in Bunjes/Geist § 27b Rn. 8.

Des Weiteren ist die Zulässigkeit der Nachschau begrenzt, sobald ein konkreter strafrechtlicher Anfangsverdacht vorliegt, weil hier der Verdachtsgrad für ihre Zulässigkeit den Grenzbereich zur Zuständigkeit der Steuerfahndung (vgl. § 208 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. §§ 404 S.2, 399 Abs.2 S. 2 AO) überschritten wird.⁵⁹⁹ Dient eine Nachschau dazu, herauszufiltern, ob ein potentieller Karussellbetrugsfall vorliegt, ist ein Anfangsverdacht gegeben, sobald sich bestätigt, dass ein Karussellbetrugsfall vorliegt, der die zwingende Einleitung eines Strafverfahrens zur Folge hat.⁶⁰⁰

Personell werden Umsatzsteuer-Nachschaun regelmäßig von Umsatzsteuer-Sonderprüfern durchgeführt, die aufgrund ihres Fachwissens und ihrer Prüfungserfahrung sowie der Befugnis zum Übergang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die beste Eignung aufweisen.⁶⁰¹ Ihre Befugnis im Rahmen der Prüfung umfasst, den Steuerpflichtigen dazu aufzufordern:

- das Betreten der nicht öffentlich zugänglichen Geschäftsräume zu dulden (§ 27b Abs. 1 UStG),
- Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere umsatzsteuerrelevante Urkunden vorzulegen (eine aktive Durchsuchung ist unzulässig) (§ 27b Abs. 2 S. 1 1. Alt. UStG) oder
- Auskunft zu erteilen (§ 27 b Abs. 2 S. 1 2. Alt. UStG).⁶⁰²

Zur Durchsetzung der Nachschau stehen der Finanzverwaltung nach entsprechender schriftlicher oder ausnahmsweise mündlicher Androhung die Zwangsmittel nach § 328 AO, insbesondere ein Zwangsgeld (§ 329 AO) oder subsidiär der unmittelbare Zwang (§ 331 AO), zur Verfügung. Dabei darf jedoch in keinem Fall die Grenze zur Durchsuchung nach § 102 StPO verwischt werden und der hier erforderliche Anfangsverdacht umgangen werden.⁶⁰³ In Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Kooperation im Rahmen der Nachschau verweigert, ist der Übergang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung (§27b Abs. 3 UStG) oder zur Steuerfahndung (§ 208 AO) möglich und naheliegend.⁶⁰⁴

Insgesamt trägt die Umsatzsteuer-Nachschau das Potential in sich, Umsatzsteuerbetrügereien, insbesondere solche durch einen vorgetäuschten Geschäftsbetrieb oder durch Entziehen des Zugriffs von Seiten der Finanzverwaltung, einzudämmen.⁶⁰⁵ In kleinen Schritten gedacht,

⁵⁹⁹ Vgl. *Zugmaier/Kaiser* in: Hartmann/Metzenmacher E § 27b UStG Rn. 20; vgl. *Stadie* in Stadie, § 27 b UStG Rn. 6.

⁶⁰⁰ *Damböck/Huschens* in: Schwarz/Widmann/Radeisen § 27b UStG Rn. 12.

⁶⁰¹ *Tormöhlen* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 27b Rn. 5 u. 8; *Hundt-Eßwein* in: Offerhaus/Söhn/Lange § 27b UStG Rn. 15; Spatscheck/Ehnert, AO-StB 2003, S. 304 (305); Weimann/Eichmann, S. 64, verweisen auf eine interne Dienstanweisung als Zuständigkeitsbegründung.

⁶⁰² Abschn. 27b.1. Abs. 8 UStAE.

⁶⁰³ *Tormöhlen* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 27b Rn. 11; vgl. Hentschel, NJW 2002, S. 1703 (1704).

⁶⁰⁴ *Tormöhlen* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 27b Rn. 12; Spatscheck/Ehnert, AO-StB 2003 S. 304 (306).

⁶⁰⁵ Vgl. Leitl, Diss. 2010, S. 88; *Tormöhlen* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 27b Rn. 6.

kann im Rahmen der Nachschau der Geschäftskontakt zu unmittelbaren Lieferanten und Abnehmern sowie zu den tatsächlichen Leistungsempfängern in den für Karussellgeschäfte typischen, langen Lieferketten, die typischerweise mittels Reihengeschäften abgewickelt werden,⁶⁰⁶ erreicht werden. Für sich genommen fehlt es aber auch dieser Prüfungsmaßnahme an einem großrahmigeren, globaleren Ansatz, der nicht einzelne Beteiligte eines Umsatzsteuerkarussells aufgreift, sondern zeitgleich gegen sämtliche Beteiligte vorgehen kann. Dieses Ziel wird mit Kettenprüfungen verfolgt, die durch koordinierte Zusammenarbeit verschiedener Prüfungsdienste (länderübergreifend oder zwischen Veranlagung und Steufa) ein schnelles und zeitgleiches Eingreifen gegen potentielle Beteiligte eines Karussellgeschäfts vorsehen.⁶⁰⁷

Der kriminologische Optimalfall, alle Beteiligten eines Umsatzsteuerkarussells zeitgleich festzusetzen, ist dabei nur ein theoretischer Lösungsansatz. In der Praxis werden sich ohne die Einsicht in die Geschäftsunterlagen eines Unternehmens kaum die Verbindungen zu den weiteren Geschäftspartnern herstellen lassen. Für den Emissionshandel ergeben sich die wesentlichen tatsächlichen Kontakte zu Geschäftspartnern auch aus den Emissionshandelskonten und Registerdaten.

c) Sicherheitsleistungen § 18f UStG

Die Zielsetzung der Vorschrift ist es, den Missbrauch im Bereich des Vorsteuerabzugs einzuschränken.⁶⁰⁸ Der Finanzverwaltung soll ein angemessener Zeitraum zur Prüfung eines geltend gemachten Vorsteuerüberhangs bzw. Steuererstattungsanspruchs⁶⁰⁹ eingeräumt werden.⁶¹⁰

Jede Auszahlung einer Steuervergütung bzw. Steuererstattung an einen Unternehmer birgt das Risiko eines Steuerausfalls, soweit sich der Vergütungs- bzw. Erstattungsanspruch des Unternehmers als unrichtig erweist und die Finanzverwaltung einen Rückforderungs- bzw. Erstattungsanspruch i.S.d. § 37 Abs. 2 AO gegen den Unternehmer durchsetzen müsste. Dieser Situation vorzubeugen und zugleich die Liquidität des Unternehmers nicht unverhältnismäßig einzuschränken ist der Zweck der Sicherheitsleistung,⁶¹¹ da insoweit nur Kosten für die Bestellung einer Sicherheitsleistung anfallen, nicht aber auf den Vergütungsanspruch insgesamt verzichtet werden muss.

Zwar richten sich die Art und Höhe der Sicherheitsleistung grundsätzlich nach §§ 241-248 AO, d.h. es kommen der Art nach die gewöhnlichen Kreditsicherungsmittel in Betracht, von

⁶⁰⁶ Vgl. OFD Koblenz vom 01.04.2000, S. 7420 A St 44 2, UR 2001, S. 410 (412/413).

⁶⁰⁷ *Tormöhlen* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 27b Rn. 2; *Damböck/Huschens* in: Schwarz/Widmann/Radeisen § 27b UStG Rn. 12.

⁶⁰⁸ *Tehler* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 18 f Rn. 26; Leitl, Diss. 2010, S. 75.

⁶⁰⁹ Der Steuererstattungsanspruch wird von § 37 Abs. 2 AO definiert als die Rückzahlung eines bereits entrichteten Betrages, bspw. durch Herabsetzung bisher entrichteter Umsatzsteuer.

⁶¹⁰ BFH, Beschluss vom 06.10.2005, V B 140/05, UR 2006, S. 401 (403); vgl. *Stadie* in *Stadie*, § 18 f UStG Rn. 2.

⁶¹¹ BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, StVBG, zu Art. 1 zu Nr. 4, S. 8, BR Drucks. 637/01 vom 17.08.2001, Begr. AT S. 6.

der Finanzverwaltung wird jedoch die Bankbürgschaft bevorzugt (Abschn. 18 f Abs. 2 UStAE).

Die Sicherheitsleistung kann jedoch nur verlangt werden, wenn die Finanzverwaltung Zweifel an der Richtigkeit einer eingereichten Steueranmeldung (Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 Abs. 1 UStG) oder der Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG)) hat, die zu Vorsteuerüberhängen führen und daher nach § 168 S. 2 AO ihrer Zustimmung bedürfen, sofern der Unternehmer sein Einvernehmen erklärt (§ 18 f S. 1 UStG).

Der Unternehmer hat indessen nur dann einen Anspruch auf Auszahlung eines Vorsteuerüberhangs (oder eines Erstattungsbetrags), wenn diese fällig ist. Das UStG regelt lediglich die Fälligkeit der Zahlungsansprüche der Finanzverwaltung (§ 18 Abs. 1 und Abs. 4 UStG). Bei Vergütungsansprüchen des Steuerpflichtigen ist die Zustimmung der Finanzverwaltung Voraussetzung für die Fälligkeit des Zahlungsanspruchs (§ 168 S. 2 i.V.m. § 220 Abs. 2 S. 2 AO). Die Zustimmung der Finanzverwaltung ist erforderlich, damit die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung gleichsteht,⁶¹² die wiederum ist Voraussetzung für die Fälligkeit, so dass ein Zahlungsanspruch mit Bekanntgabe der Zustimmung der Finanzbehörde fällig wird.⁶¹³

In Abgrenzung zur regulären Prüfung auf Zustimmung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung oder Nachschau ist die Sicherheitsleistung dann anzufordern, wenn die Prüfung über die Erteilung der Zustimmung voraussichtlich längere Zeit in Anspruch nehmen wird, mithin voraussichtlich einen Zeitraum von mehr als sechs Wochen umfassen wird.⁶¹⁴ Die erforderliche Prüfung über die Rechtmäßigkeit der geltend gemachten Erstattungsbeträge kann durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung und die Umsatzsteuer-Nachschau regelmäßig kurzfristiger erfolgen, so dass die Sicherheitsleistung diesen gegenüber lediglich subsidiär anzuwenden ist.⁶¹⁵ Zudem darf die Prüfung des Vorsteuerüberhangs nicht über einen Zeitraum von 6 Monaten hinausgehen. Diese 6-monatige Frist ist zwar keine gesetzliche Höchstgrenze, jedoch wurde § 46 Abs. 1 S. 2 FGO entsprechend angewandt.⁶¹⁶ Zugleich ist diese 6-monatige Frist die einzige im Gesetz genannte Frist zur Beurteilung, ob die Prüfungsdauer der Finanzverwaltung angemessen ist.⁶¹⁷ Vor dem Hintergrund, dass die Zustimmung gegen Sicherheitsleistung nur zu einer vorläufigen Festsetzung der Steuer führt und eine endgültige Prüfung noch erfolgen

⁶¹² Vgl. *Sterzinger* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 221, zu § 18 f UStG Rn. 41.

⁶¹³ Tehler, Anm. zu EuGH, Urteil vom 18.10.2012 C-525/11, Mednis SIA, EU-UStB 2012, S. 96 (97); *drsb.* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 18 f Rn. 18.

⁶¹⁴ Abschn. 18 f.1. Abs. 3 S. 3 UStAE; vgl. *Kemper* in: *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 18 f UStG Rn. 19; *Sterzinger* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 221, zu § 18 f UStG Rn. 33.

⁶¹⁵ Abschn. 18 f.1. Abs. 3 S. 2 UStAE; vgl. *Zugmaier/Kaiser* in: Hartmann/Metzenmacher E § 27b UStG Rn. 21.

⁶¹⁶ BFH, Beschluss (NV) vom 06.10.2005, V B 140/05, UR 2006, S. 401, Rn. 23/24; vgl. *Sterzinger* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 221, zu § 18 f UStG Rn. 61; *Kemper* in *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 18 f UStG Rn. 19.

⁶¹⁷ BFH, Beschluss (NV) vom 06.10.2005, V B 140/05, UR 2006, S. 401 (402).

muss, ist diese Frist mE zu lang bemessen. Die Zustimmung gegen Sicherheitsleistung ist erst geboten, wenn eine kurzfristige Sachverhaltsaufklärung im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue oder Sonderprüfung (binnen 6 Wochen) nicht möglich erscheint.⁶¹⁸ Dabei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unterliegt. Würde die Finanzverwaltung den geltend gemachten Anspruch auf Vorsteuervergütung ablehnen, wäre im Rahmen eines Einspruchs in vergleichbarer Frist eine endgültige Entscheidung zu erzielen. Eine demgegenüber nur vorläufige Entscheidung muss sich zudem an dem Grundsatz des Sofortabzugs/Neutralität der Umsatzsteuer messen lassen und dürfte mE somit höchstens das Zweifache dieser 6-wöchigen Frist, mithin 12 Wochen betragen.

In Fällen eines negativen Prüfungsergebnisses ist der potenzielle Erstattung-/Rückforderungsanspruch der Finanzverwaltung (als Steuergläubiger i.S.d. § 37 Abs. 2 AO) auf Rückzahlung der möglicherweise zu Unrecht ausgezahlten Steuervergütung oder Steuererstattung abgesichert.⁶¹⁹ Das Sicherheitsverlangen ist daher von der Auszahlung der Umsatzsteuer abhängig.⁶²⁰ Zudem hat die Finanzverwaltung ihre Zustimmung über die Auszahlung von Erstattungsbeträgen gegen Sicherheitsleistungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu erteilen und hat außerdem die Zustimmung des Steuerpflichtigen hierzu einzuholen.⁶²¹

Im Rahmen der Ermessenserwägungen hat die Finanzverwaltung zu berücksichtigen, ob bestehende Zweifel an der Vorsteuerabzugsberechtigung durch mildere Mittel ausgeräumt werden können. Als solche milderen Mittel ist beispielsweise die Aufforderung zur Vorlage von Originalrechnungen und Lieferscheinen, die Umsatzsteuer-Nachschaue oder eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu berücksichtigen.⁶²²

Die Auszahlung eines Vorsteuerüberhangs gegen Sicherheitsleistung gemäß § 18 f UStG hat im Vergleich zur Überprüfung der Angaben zu einem geltend gemachten und ggf. bereits ausgezahlten Vorsteuervergütungsanspruch im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaue (§ 27 b UStG) nur insoweit präventive Wirkung, als ein Schadenseintritt durch unberechtigte Vorsteuervergütungen verhindert wird. Damit wird jedoch nur die Seite eines Karussellgeschäfts erfasst, bei dem solche Vorsteuerüberhänge überhaupt anfallen. Die Problematik des untergetauchten oder zahlungsunfähigen Missing Traders wird von § 18 f UStG nicht erfasst.⁶²³ Damit greift § 18 f UStG einen einzigen Spezialfall aus einer sehr komplexen Betrugskonstellation

⁶¹⁸ Abschn. 18 f Abs. 3 S. 3 UStAE; *Tehler* in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 18 f Rn. 26; drslb. UVR 2008, S. 225 (245); *Kemper* in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 18 f UStG, Rn. 18/19.

⁶¹⁹ *Stadie* in: Stadie, § 18 f UStG Rn. 2; *Janzen* in: Lippross/Seibel, § 18 f UStG, Rn. 6; *Kemper* in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 18 f UStG, Rn. 40.

⁶²⁰ *Sterzinger* in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 221, zu § 18 f UStG Rn. 45; *Kemper* in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 18 f UStG, Rn. 22/23.

⁶²¹ BT-Drucks. 14/6883 vom 10.09.2001, StVBG, Begr. AT I. S. 7; *Nieskens* in: Rau/Dürrwächter, § 18 f UStG Rn. 20.

⁶²² *Janzen* in: Lippross/Seibel, § 18 f UStG Rn. 11; *Kemper* in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 18 f UStG, Rn. 37.

⁶²³ Vgl. Leitl, Diss. 2010, S. 76.

heraus, der bereits konzeptionell nur einen sehr begrenzten Beitrag zur Lösung des Gesamtproblems leisten kann. Dabei ist § 18 f UStG ein Teil der möglichen Maßnahme zur Betrugsbekämpfung, die mit den anderen hierzu geschaffenen abgaben- bzw. verfahrensrechtlichen Regelungen, §§ 25d, 26b, 26c und 27b UStG, die Basis der gesetzlich verankerten Betrugsbekämpfung bildet.

2. Maßnahmen der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat die Bedeutung der Informationsgewinnung und Informationsverfügbarkeit im Rahmen der Bekämpfung von Umsatzsteuerkarussellen erkannt und im Wesentlichen im organisatorischen Bereich und durch technische Unterstützung umgesetzt.

Die Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten sowie die nachträgliche Kontrolle derselben können die Tätigkeit eines Unternehmers insgesamt nachvollziehbar machen. Dies funktioniert jedoch nur dann, wenn der Unternehmer diese Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt. Ob dies der Fall ist, kann im Rahmen der Veranlagung nur festgestellt werden, wenn sich Auffälligkeiten zeigen. Dazu sind neben dem reinen Informationsfluss eine entsprechende Prüfungssystematik und Risikoanalyse erforderlich, die derartige Auffälligkeiten zu Tage fördern. Die ersten Schritte in die richtige Richtung sind die Abstimmung der Erklärungs- und Deklarationspflichten sowie die Korrespondenz der jeweiligen Zeiträume. Auch die verbesserte Zusammenarbeit dürfte ihren Beitrag leisten. ME ist insbesondere die Datenaufbereitung, der automatische Datenabgleich und die Arbeit von Datenaustauschsystemen zukunftsweisend und potentiell geeignet, eine technische programmgestützte Kontrolle durchzuführen, die aufgrund der Geschwindigkeit nicht mehr nur zur nachträglichen Aufdeckung und Schadensbegrenzung dienen kann.

a) Maßnahmen auf Bundesebene

Auf Bundesebene wurden zur Verbesserung des Informationsaustausches eine Koordinierungseinheit zur Betrugsbekämpfung geschaffen und entsprechende Datenbanken eingerichtet, die den Informationsaustausch erleichtern sollen. Darüber hinaus wurden Programme entwickelt, die auf Basis einer vorhandenen Datengrundlage Risikofälle ermitteln und Anzeichen für Umsatzsteuerbetrug aufzeigen sollen.

aa) Zentrale Koordinierungseinheiten zur Betrugsbekämpfung

Die „Koordinierungsstelle für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Steuerfahndungsmaßnahmen“ (§ 88a AO) kurz „KUSS“ ist die zentrale Koordinierungseinheit auf Bundesebene und der Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) unterstellt.⁶²⁴ Ihre wesentliche

⁶²⁴ Eingerichtet mit dem StVBG vom 19.12.2001, BStBl. I 2002, S. 32; vgl. *Hilgers-Klautzsch* in: *Kohlmann, Steuerstrafrecht*, § 385 AO Rn. 138.

Aufgabe besteht darin, Informationen in länder- und staatenübergreifenden Umsatzsteuer-Betrugsfällen zwischen den jeweils beteiligten Finanzverwaltungen im In- und Ausland auszutauschen, zu sammeln und auszuwerten sowie Prüfungsmaßnahmen abzustimmen. Die KUSS unterstützt zudem die Informationsweitergabe zwischen Steuerfahndern und Steuerprüfern.⁶²⁵ Durch den Bundesrechnungshof werden die Arbeitsergebnisse und Effizienz der KUSS regelmäßig als unzureichend kritisiert,⁶²⁶ ohne jedoch Alternativen aufzuzeigen.

Für die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs nutzt die KUSS eine zentrale Datenbank, namens ZAUBER. „ZAUBER“ steht für die **Z**entrale Datenbank zur Speicherung und **A**uswertung von **U**msatzsteuer-**B**etrugsfällen und **E**ntwicklung von **R**isikoprofilen.⁶²⁷ ZAUBER dient allen Finanzbehörden als bundesweit verfügbares Hilfsmittel für Recherchen in umsatzsteuerlichen Ermittlungsverfahren.⁶²⁸ Bewährt hat sich ZAUBER in Neugründungsfällen und ist daher bei diesen zwingend heranzuziehen.⁶²⁹ Durch ZAUBER erhalten die Prüfdienste einen schnellen Überblick über grenzüberschreitende Organisationsformen national und international operierender Täter und bekommen Erkenntnisse über neue und kürzlich ermittelte Handlungsmuster geliefert.⁶³⁰ Die Daten aus ZAUBER dienen mithin auch zur Vorbereitung einer Umsatzsteuerprüfung oder schlicht der Kontrolle.⁶³¹

bb) Umsatzkontrollen und Risikoanalysen

Im Rahmen von Risikoanalysen sollen Auffälligkeiten ermittelt werden, die Anlass für eine detaillierte Prüfung geben oder bereits auf einen Umsatzsteuerkarussellbetrug hindeuten.

(1) Risikoprüfung auf Basis eines regelbasierten Entscheidungssystems

Das regelbasierte Entscheidungssystem für Umsatzsteuervoranmeldungen⁶³² ist dazu konstruiert, spezifische Steuerausfallrisiken im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen zu erkennen. Dazu ist das System darauf programmiert, typische Risikofälle beispielsweise Steuerausfälle durch Insolvenz, unplausible Warenbezüge oder Umsatzentwicklungen oder bekannte

⁶²⁵ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 25.

⁶²⁶ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 25; BRH Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012, S. 18/20.

⁶²⁷ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 12.

⁶²⁸ *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 FVG Rn. 14; *Hilgers-Klautzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO Rn. 138.

⁶²⁹ Vgl. Bremische Bürgerschaft Drucks. 16/757 vom 23.08.2005, S. 5; vgl. auch Zweiter Teil C.I. 2.b) aa).

⁶³⁰ Bayerischer Landtag Drucks. 16/6367 vom 20.01.2011, S. 3.

⁶³¹ Vgl. Schulz, Diss. 2011, S. 178/179; vgl. *Schmidt/Schmitt* in: Steuerrecht im Rechtsstaat (Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag) 2011, S. 529–547.

⁶³² Vgl. Schülke, FinMin S.-H. Anlage zum Umdruck 16/4087 vom 23.03.2009, S. 12.

auf einem künstlich neuronalen Netz,⁶⁴¹ das die Erfahrungswerte bisheriger Betrugskonstellationen nutzt, um die vorhandenen Daten entsprechend abzugleichen. Neuronales Netz steht für einen lernfähigen Prozess, der systematisch gelernte Fälle zu einem Muster zusammenstellt und bei vergleichbaren Daten einen Zusammenhang ausweist. Die Erfahrungswerte scheinen den Nutzen gegenüber Zufallsfunden derzeit noch nicht bestätigen zu können.⁶⁴²

Mecklenburg-Vorpommern hat ein ähnlich konzipiertes Risikosystem, jedoch soll es der Aufdeckung sämtlicher Umsatzsteuerbetrugsfälle dienen. Grundlage des Systems ist eine Risikoanalyse und Mustererkennung mittels neuronaler Netze entwickelt (NEPTUN). Dieses Programm ist ein System zur risikoorientierten Fallauswahl, die für eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bestimmt ist.⁶⁴³

(2) Datenmanagement und Visualisierung von Karussellfällen

Zur Unterstützung ihres Datenmanagements bedient sich die Finanzverwaltung teilweise eines eigens entwickelten, teilweise kommerziellen Systems, um komplexe Beziehungsgeflechte von Finanz- und Warenflüssen, Unternehmens- und Personenverbindungen zu recherchieren, zu verfolgen, aufzudecken und ggf. sogar gerichtsfest darzustellen.

Exemplarisch stehen hier das von Nordrhein-Westfalen entwickelte Fallbearbeitungssystem NEREUS und die Softwarelösung der Firma Rola Security Solutions GmbH einander gegenüber.

Die Eigenentwicklung der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen NEREUS (**N**amens **E**ingabe und **R**echerche für **U**msatz**S**teuer**B**etrug) ist Bestandteil der IT-Lösungen der **Z**entralstelle zur **U**msatz**S**teuer**B**etrug**B**ekämpfung (ZEUS). Es handelt sich um ein komplexes Fallbearbeitungssystem mit der Möglichkeit grafischer Aufarbeitung der Ergebnisse. Das System bietet vornehmlich Verknüpfungen verschiedener Informationen und filtert und analysiert Gemeinsamkeiten. Neben der Verbindung von Geschäftskontakten lassen sich bspw. Übereinstimmungen bei Geschäftsführern, Anschriften oder Bankdaten zusammenstellen.⁶⁴⁴

Die Firma Rola bietet mit ihren Softwarelösungen⁶⁴⁵ ebenfalls ein Datenmanagement für Fallbearbeitungs- und Auswertungsprozesse für Umsatzsteuerkarussellfälle. Die Programme bieten Möglichkeiten von der Aufnahme von Massendaten über Recherche und Analyse bis zur Visualisierung und Präsentation. Die grafische Darstellung von Beziehungsgeflechten und Datenverknüpfungen lässt Zusammenhänge sichtbar werden und Strukturen erkennen, so dass

⁶⁴¹ Senatorin für Finanzen Bremen, Jahresbericht der Steuerverwaltung Bremen 2009, S. 17; Landtag B-W Drucks. 15/1047 vom 14.11.2011, Anlage 2, S. 19.

⁶⁴² Keil, KONSENS 2012 – Seminarberichtbericht.

⁶⁴³ Senatorin für Finanzen Bremen, Jahresbericht der Steuerverwaltung Bremen 2009, S. 17; Schülke, FinMin S.-H., Anlage zum Umdruck 16/4087 vom 23.03.2009, S. 12.

⁶⁴⁴ Vgl. Bericht über den Arbeitsbesuch bei der ZEUS in Bonn; Details und Einzelheiten sind aufgrund der sensiblen Materie nicht für die Veröffentlichung geeignet.

⁶⁴⁵ Übersicht der Darstellung von <http://www.rola.com/produkte/steuerfahndung.html>.

Mitarbeiter dieser Neuaufnahmestellen Hintergründe über die Geschäftstätigkeit, die Geschäftsbeziehungen und weitere Einzelheiten des Unternehmers.⁶⁴⁶ Diese Daten erhalten die Bearbeiter regelmäßig aus den vom Unternehmer auszufüllenden Fragebogen zur steuerlichen Erfassung.⁶⁴⁷ Erforderlich sind Angaben zur Identifikation (Anschrift, Inhaber, Handelsregistereintragung), Angaben zur Art der ausgeübten Tätigkeit bzw. Angaben zum Gewerbe, insbesondere geschätzte Umsatzhöhe. Ergänzend kann zugleich eine USt-IdNr. beantragt werden, womit dem Finanzamt zugleich die Absicht grenzüberschreitender Tätigkeit angezeigt wird. Bei der Auswertung dieser Daten und zur Sensibilisierung der Mitarbeiter für bekannte Problemfelder stehen diesen seit 2003 bundeseinheitliche Checklisten zur Verfügung.⁶⁴⁸ Die Checklisten dienen zur Aufklärung etwaiger Risikofaktoren, die in spezifischen Risikoparametern gemessen werden. Bestandteil der Checklisten ist die Abfrage der Datenbanken (z.B. ZAUBER) nach verfügbaren Informationen sowie die Pflege der Datenbanken bei festgestellten Risikofällen.⁶⁴⁹ Anhand dieser wird über eine Zuteilung der Steuernummer und weitere Prüfungsmaßnahmen entschieden.⁶⁵⁰ Dieses Vorgehen bietet die Möglichkeit, gezielter und früher Missbrauchsgestaltungen bei der Umsatzsteuer zu erkennen und in Zweifelsfällen eine schnelle Überprüfung der gemachten Angaben zu veranlassen. Durch diese frühzeitige Suche und Beachtung etwaiger Risiken können die Neuaufnahmestellen einen präventiven Beitrag zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung leisten.

bb) (Landes-)Zentralstellen für Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung

Die Aufgabe der Zentralstellen für Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung ist es, die Zusammenarbeit auf Bundesebene bzw. im Länderverbund zu stärken,⁶⁵¹ insbesondere aber die systematische Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges auf- und auszubauen.⁶⁵² Zu unterscheiden ist zwischen den Arbeitseinheiten, die unmittelbar an den potentiellen Betrugsfällen arbeiten, und den ihnen übergeordneten Koordinationsinstanzen. Diese sind für die Informationssammlung, -verarbeitung und, -weiterleitung sowie für die Organisation und Abstimmung erforderlicher Zusammenarbeit verantwortlich.

Das Ziel dieser Zentralstellen ist es, organisierte Strukturen des Umsatzsteuerbetruges aufzudecken und betrügerische Firmen zu enttarnen, bevor diese untertauchen und unauffindbar werden. Im Rahmen der Zusammenarbeit gewährleistet diese Dienststelle eine bessere Koor-

⁶⁴⁶ Vgl. Bremische Bürgerschaft Drucks. 16/757 vom 23.08.2005, S. 4; Schülke, FinMin. S.-H., Anlage zum Umdruck 16/4087 vom 23.03.2009, S. 2.

⁶⁴⁷ Vgl. BMF, Formularmanagement: Fragebögen zur steuerlichen Erfassung.

⁶⁴⁸ OFD Koblenz, Jahresbericht 2008, S. 56.

⁶⁴⁹ BRH Jahresbericht 2011, S. 88 (18.2.1); Bremische Bürgerschaft Drucks. 16/757 vom 23.08.2005, S. 5.

⁶⁵⁰ Vgl. FinMin M-V vom 24.04.2012, S. 11; OFD Koblenz, Jahresbericht 2008, S. 56.

⁶⁵¹ Vgl. FHH Drucks. 19/4834 vom 21.01.2011, S. 3.

⁶⁵² Vgl. FHH Drucks. 20/4884 vom 04.09.2012, S. 6, FHH Drucks. 19/4834 vom 21.01.2011, S.3.

dination der Ermittlungsmaßnahmen. Sie bündelt Informationen, stellt damit sicher, dass Informationen schnell und effektiv zusammengestellt werden und auch anderen Finanzverwaltungen oder Behörden zur Verfügung gestellt werden können.⁶⁵³

Die Einrichtung der Zentraleinheiten bzw. Sonderprüfgruppen auf Landesebene erfolgte aufgrund der Einrichtung der KUSS des BZSt.⁶⁵⁴ Sie sollten als Ansprechpartner der KUSS dienen und ggf. für die KUSS Sonderprüfungen durchführen.

Entsprechende Sondereinheiten, Zentralstellen wurden in Niedersachsen bereits 2002,⁶⁵⁵ in Rheinland-Pfalz 2003,⁶⁵⁶ in Hamburg in 2005,⁶⁵⁷ in Nordrhein-Westfalen,⁶⁵⁸ Schleswig-Holstein⁶⁵⁹ und Bayern 2006,⁶⁶⁰ in Sachsen-Anhalt im Jahr 2007,⁶⁶¹ auf norddeutscher Ebene⁶⁶² Ende 2008/Anfang 2009 und zuletzt in Brandenburg im Jahr 2011⁶⁶³ ins Leben gerufen.

cc) *Exkurs: Aufgaben und Tätigkeiten der ZEUS-Nordrhein-Westfalen*⁶⁶⁴

Die Zentralstelle zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung (ZEUS) in Bonn (Nordrhein-Westfalen) ist eine 14-köpfige Einheit, zusammengesetzt aus ihrem Leiter, neun Steuerfahndern, zwei IT-Spezialisten und zwei weiteren Mitarbeitern. Organisatorisch ist das Aufgabengebiet der ZEUS verknüpft mit den Schwerpunkt-Ermittlungsteams, die an vier Landesfinanzämtern (Bochum, Bonn, Münster und Wuppertal) eingerichtet wurden und als verlängerter Arm der Zentralstelle tätig sind.⁶⁶⁵

Die Aufgabe der ZEUS besteht darin, die Aktivitäten zur Betrugsbekämpfung zu koordinieren und einen Informationsschwerpunkt an zentraler Stelle zu bilden. Sie setzt an den Schwach-

⁶⁵³ Vgl. Senatorin für Finanzen Bremen, Jahresbericht 2009 der Steuerverwaltung des Landes Bremen S. 16/25.

⁶⁵⁴ FM NRW vom 13.11.2002 S 7420-28- VA4, S 1603 -37c – V A 1, O 2000 – 47 – II B 6.

⁶⁵⁵ OFD Niedersachsen, Pressemitteilung vom 29.10.2012, 10 Jahre Task-Forcesiehe auch Internetpräsenz der Task-Force; vgl. FinMin S-H. Medien-Information vom 28.08.2008 – Nordfinanzministerkonferenz.

⁶⁵⁶ Finanzamt Trier, Jahresbericht 2009, S. 19; Fahnderzahl ist bis 2012 gleichbleibend, siehe Finanzamt Trier, Jahresbericht 2012, S. 26.

⁶⁵⁷ FHH Drucks. 20/4884 vom 04.09.2012, S. 6, FHH Drucks. 19/4834 vom 21.01.2011, S.3; zum 01.10.2007 wurde eine ZEUS-Stelle eingerichtet.

⁶⁵⁸ Vgl. FinMin NRW Information vom 28.01.2005, Rede Finanzminister Dieckmann, S. 4; Blickpunkt DSTG NRW, Nr. 11/2005 S. 6; Keuchel, Handelsblatt vom 22.03.2005.

⁶⁵⁹ LRH S-H Bemerkungen 2008, S. 147; Schülke, FinMin S.-H., Anlage zum Umdruck 16/4087 vom 23.03.2009 des Schleswig-Holsteinischen Landtags, S. 36.

⁶⁶⁰ Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, PM vom 15.06.2007.

⁶⁶¹ Ministerium der Finanzen Sachsen-Anhalt, Broschüre FinVerw., S. 8.

⁶⁶² Stabsstellen Steueraufsicht/ServiSta in Bremen, Hamburg, Schleswig-Holstein, Mecklenburg-Vorpommern und Niedersachsen (dort i.R.d. Task-Force) zur Zusammenarbeit insb. bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung; Vgl. FinMin S-H.-Medieninformation vom 28.08.2008: ServiSta in S-H seit dem 01.09.2008, M-V. seit dem 01.10.2008; HH seit dem 01.11.2008, Bremen seit dem 01.02.2009 (Bremische Bürgerschaft 61. Plenarprotokoll vom 24.02.2010 S. 4577).

⁶⁶³ Mdf. Brandenburg PM vom 20.07.2011, 64/2011.

⁶⁶⁴ Erkenntnisse, soweit nicht anders angegeben: Arbeitsbesuch vom 12.04.2013 bei der ZEUS NRW, STRAFA-FA Bonn.

⁶⁶⁵ Blickpunkt DSTG NRW, Nr. 11/2005, S. 6, Blickpunkt DSTG NRW, Nr. 5/2005, S. 3.

stellen bestehender Verwaltungsbrüche und Informationsdefizite an, die sich Umsatzsteuerbetreiber regelmäßig zunutze machen. Dementsprechend ist es wesentlich, die verschiedenen Informationen aus unterschiedlichsten Quellen zusammenzuziehen und ebenso von hieraus zu verteilen. Zu diesem Zweck ist die ZEUS zugleich Anlaufstelle für das BZSt auf Bundesebene, insbesondere für die KUSS, für andere Bundesländer, vor allem aber für die landeseigenen Finanzämter.⁶⁶⁶

Einen Schwerpunkt der Tätigkeit bildet die Unterstützung der Schwerpunkt-Ermittlungsteams bei schwierigen Fällen, zu denen häufig ebenfalls ein Staatsanwalt hinzugezogen wird. Solche schwierigen Fälle definieren sich nach dem Einrichtungserlass der ZEUS⁶⁶⁷ aus sieben Kriterien: (1) potenziell erheblicher Schaden, (2) die Gefahr der Breitenwirkung, (3) Anzeichen für eine hohe kriminelle Energie der Beteiligten, (4) eine planmäßige Ausrichtung der Vorgehensweise, (5) eine hohe Organisationsanforderung, (6) überregionale Beteiligung und (7) mögliche gewerbliche Begehungsweise.

Die ZEUS darf keine operativen Maßnahmen durchführen. Daher begleiten bzw. unterstützt die ZEUS Sachbearbeiter und Prüfer bei Umsatzsteuer-Nachschaun oder Sonderprüfungen, führt diese aber nicht selbständig durch. Für die Finanzämter in Nordrhein-Westfalen bietet die ZEUS regelmäßige Newsletter, Bearbeitungshilfen und Argumentationsmuster und Erörterungen von Fällen bei möglichen neuen Betrugsmustern. Zudem stehen den Finanzämtern im Rahmen von durch die ZEUS angestoßenen Bearbeitungsfällen die Möglichkeiten der Informationsaufarbeitung zur Verfügung. Die ZEUS bedient sich hierzu einer eigens entwickelten IT-Struktur, insbesondere dem Bearbeitungssystem NEREUS.⁶⁶⁸ Es handelt sich um ein komplexes Fallbearbeitungssystem mit der Möglichkeit grafischer Aufarbeitung der Ergebnisse. Das System bietet vornehmlich Verknüpfungen verschiedener Informationen und filtert und analysiert Gemeinsamkeiten. Die ZEUS ist zudem in die internationale Amtshilfe eingebunden und speist dort beispielsweise die Systeme Phönix (für Scheinunternehmer) und Eurofisc.⁶⁶⁹

Für die Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs im CO₂-Handel leistete die ZEUS insbesondere im Rahmen der Bearbeitung und Prüfung der Neuaufnahmen eine Unterstützung in größerem Umfang. Auf Basis der Kenntnisse der typischen Merkmale des Umsatzsteuerkarussellbetrugs und der Besonderheiten des CO₂-Zertifikatehandels hatte die ZEUS einen 20 Fragen umfassender Fragebogen erarbeitet, anhand dessen die tatsächliche Tätigkeit und deren ernsthafter wirtschaftlicher Gehalt geprüft werden sollte.

⁶⁶⁶ Vgl. Keuchel, Handelsblatt vom 22.03.2005.

⁶⁶⁷ OFD NRW, Erlass vom 31.12.2005 Einrichtungserlass ZEUS

⁶⁶⁸ Siehe hierzu Zweiter Teil C. I. 2.a) bb) (1).

⁶⁶⁹ Siehe hierzu Zweiter Teil C. II. 2. b) bb).

Der Fragenkatalog ging über die Abfrage der Kernkompetenzen und übliche Fragen zur Einordnung der geplanten Tätigkeit eines Unternehmers, bspw. Kundenbeziehungen und Etablierung am Markt, hinaus und fragte bspw. auch die Grundkenntnisse des Emissionshandels, die aktuellen Preise für eine Tonne CO₂, die Beweggründe für den Einstieg in den Handel mit CO₂-Zertifikaten und von wo die Zertifikaten bezogen werden sollen, ab.

Es wurde zudem gefragt, wie der Handel finanziert werden sollte, um Hinweise auf eine typische Vorfinanzierung zu erhalten. Und welche Maßnahmen der Neuunternehmer ergreifen wollte, um sich davor schützen, nicht entsprechende Rechte von Betrügern oder Scheinunternehmen zu erwerben, um den Umfang der beachteten Sorgfaltspflichten abzustecken, jedoch auch um den Neuunternehmer durch Hinweis auf die Betrugsanfälligkeit der Branche in gewisser Weise bösgläubig zu machen. Auch die Frage der Handlungsbefugnisse und Vertretungsrechte der Firma wurden hinterfragt, um einen Hinweis auf etwaige Hintermänner und eine etwaige Fremdsteuerung zu erhalten.

Aus den Reaktionen auf diese Fragen konnten Rückschlüsse auf die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell geschlossen werden. Die ZEUS hat das Ergebnis evaluiert und einen durchaus beachtlichen Abschreckungseffekt erzielt:

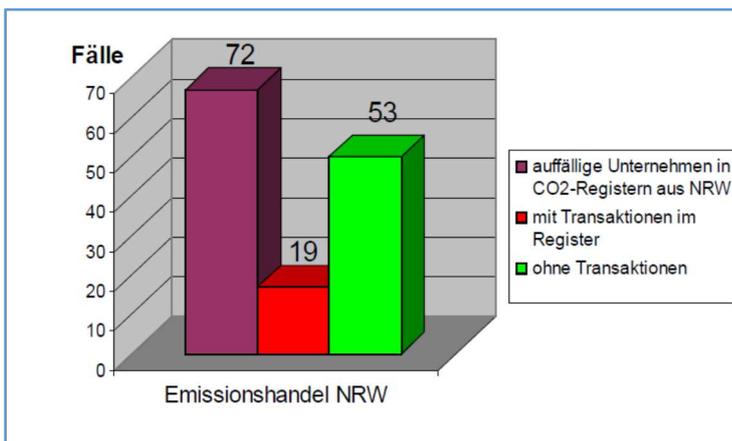


ABBILDUNG 10: FINANZVERWALTUNG DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN, ZEUS NRW, STRAFA-FA BONN

Von insgesamt 72 auffälligen Unternehmen, die in Nordrhein-Westfalen ansässig waren und in Emissionshandelsregistern erfasst waren, blieb in mehr als 2/3 der Fälle, also bei 53 Unternehmen, ein aktiver Handel mit Transaktionen über ein Emissionshandelsregister aus. In 19 Fällen konnten dennoch Transaktionen in den Emissionshandelsregistern festgestellt werden, die zu hinterzogenen Umsatzsteuerbeträgen in der Größenordnung von 3 Mio. führten.⁶⁷⁰ Insofern zeigt sich, dass diese Arbeitsweise und die gezielte Informationsweitergabe bei potentielle Risikosektoren eine gewisse Eindämmung bewirken können.

⁶⁷⁰ Erkenntnis aus dem Arbeitsbesuch bei der ZEUS (NRW-Bonn) vom 12.04.2013, vgl. siehe Zweiter Teil C. I. 2. b) cc).

Die Arbeit der ZEUS, der Schwerpunkt-Ermittlungsteams und der Finanzämter für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung hat auch zur Aufdeckung und Aufklärung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten im Frankfurter Fall beigetragen, der dem Urteil des LG Frankfurt vom 21.12.2011⁶⁷¹ zugrunde lag. Die Sachverhaltsermittlungen und Beweismittel waren Gegenstand der Beweisaufnahme einer der ersten Hauptverhandlungstermine.⁶⁷² Zunächst wurden die Leistungsketten der Gesellschaften, aufgeteilt nach Monaten, aufgeschlüsselt. Die Handelswege, Volumina und Verknüpfungen der teilnehmenden Unternehmen wurden von zwei Zeugen der Finanzverwaltung dargestellt. Die Finanzverwaltung hatte zur Visualisierung der Handelsverbindungen, Strukturen und Verflechtungen ein Computer-Programm händisch mit den ermittelten Umsätzen gepflegt.⁶⁷³ Diese Darstellung wurde soweit heruntergebrochen, dass für jedes Unternehmen die Bezugs-, Lieferbeziehungen sowie die diesen zugeordneten Zahlungswege abgebildet wurden. Zum Abgleich wurden die Daten der nationalen und internationalen Emissionshandelsregisterdatenbanken verwendet und Auskunftersuchen verschiedener Finanzämter untereinander ausgewertet. Im Ergebnis hat die Arbeit der Finanzverwaltung dieses Umsatzsteuerkarussell im Wesentlichen aufgedeckt und dazu beigetragen, dass viele vermeintliche Unternehmer und ihre Handlungsbevollmächtigten umsatzsteuer- und strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden konnten

II. Europäische Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung

Die Maßnahmen zur Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfung beschränkten sich zunächst auf konventionelle Maßnahmen, mithin solche, die das bestehende System verbessern und die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten erleichtern, bzw. eine koordinierte Strategie zur wirksamen Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges zu erarbeiten.⁶⁷⁴ Konkret bedeutet das, es sollen zunächst eine stärkere Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten etabliert sowie die Beschleunigung und Präzision des Informationsaustausches vorangebracht werden.

Der Europäische Rechnungshof hatte bereits 1998 bemängelt, dass es keine Gemeinschaftsstrategie zur Betrugsbekämpfung gäbe.⁶⁷⁵ Auf Basis der Ergebnisse der Analyse Zusammenarbeit und Kontrolle der MwSt. mahnte die Kommission die Mitgliedstaaten, der Betrugsbekämpfung eine höheren Stellenwert einzuräumen, weil der Bericht einen „besorgniserregenden Mangel an wirksamer MwSt.-Kontrolle und einschlägiger Zusammenarbeit auf der Ebene der Mitgliedstaaten deutlich“ machte.⁶⁷⁶ Daraufhin schlug die Kommission eine neue Strategie

⁶⁷¹ Siehe Zweiter Teil B. B.VII.1.; vgl. Sachverhalt des LG Frankfurt Urteil vom 21.12.2011 (5/2 KLa (4/11), Az.:5KLa – 7510 Js 258673/09), n.v.; Auszüge im Anhang II, Revision unter: BGH, Beschluss vom 21.12.2012, U, 1 StR 319/12, UStB 2013, S. 155.

⁶⁷² Prozessbeobachtung vom 12.10.2011.

⁶⁷³ Programmoptionen, die bspw. auch von der Firma rola angeboten werden; vgl. Zweiter Teil C. III. 2. a) bb) (2).

⁶⁷⁴ EU Kommission KOM(2008) 807 endg. vom 01.12.2008.

⁶⁷⁵ EU Rechnungshof Sonderbericht Nr. 8/98, ABl. EU C 356 vom 20.11.1998, S. 10 (Pkt. 3.28), S. 13 (Pkt. 4.1.).

⁶⁷⁶ Vgl. EU Kommission Pressemitteilung vom 07.02.2000, IP/00/115.

zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt.-Systems im Binnenmarkt vor.⁶⁷⁷ Dieses Konzept verfolgt vier Hauptziele, (1) die Vereinfachung, (2) die Modernisierung und (3) die einheitliche Anwendung der geltenden Vorschriften sowie (4) die Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit, die in zwei Etappen umgesetzt werden sollten.

1. Verwaltungszusammenarbeit

Verwaltungszusammenarbeit ist neben der Steuerkontrolle durch Informationsaustausch das erste der zwei Standbeine des Kontrollmechanismus des Binnenmarktes.

a) Rahmenbedingungen – die Zusammenarbeits-Verordnung(en)

Rechtsgrundlage war zunächst die Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27.01.1992 über u. a. die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (VO Nr. 218/92).⁶⁷⁸ Diese Zusammenarbeitsverordnung enthielt zwar bereits das Ziel der wirksamen Bekämpfung der Steuerhinterziehung, jedoch ohne konkret für die Betrugsbekämpfung ausgestaltete Maßnahmen.

aa) Zusammenarbeits-Verordnung Nr. 1798/2003

Die zum 01.01.2004 in Kraft getretene ZusArbVO Nr. 1798/2003⁶⁷⁹ enthielt eine Reihe von Verbesserungen der Verwaltungszusammenarbeit, die diese zum Instrumentarium der Bekämpfung ausgestalteten. Es waren bereits erste spezifische Vorschriften für den Karussellbetrug enthalten, und zwar:⁶⁸⁰ ein Antrag auf spezifische, behördliche Ermittlungen, der es den Mitgliedstaaten gestattet, andere Mitgliedstaaten aufzufordern, die Authentizität eines Steuerpflichtigen (Anschrift, Tätigkeit, Vermögen, Namen der Direktoren usw.) zu prüfen oder zusätzliche Hinweise zu mutmaßlichen irregulären Geschäften zu sammeln, sowie der Austausch bestimmter Informationen, die auf Karussellbetrugsfälle hindeuten.

Mit der ZusArbVO Nr. 1798/2003 erhielt zudem die Kommission zwar eine eindeutige Koordinierungsfunktion, jedoch oblag die Umsetzung der Verwaltungszusammenarbeit und Kontrolltätigkeit weiterhin ausschließlich den Mitgliedstaaten, die regelmäßig den nationalen Betrugsgeschehen Vorrang einräumten. Dabei kann der innergemeinschaftliche MwSt.-Betrug nur durch ein gemeinsames Vorgehen der Mitgliedstaaten bekämpft werden und würde auf Gemeinschaftsebene von einer strategischen und koordinativen Arbeit der Kommission profitieren.⁶⁸¹

⁶⁷⁷ EU Kommission vom 07.07.2000, KOM(2000)348 endg. Pressemitteilung vom 14.06.2000, IP/00/615; Rat der Europäischen Union vom 22.05.2000, Bericht der Ad-Hoc-Arbeitsgruppe: Ratsdok. 8668/00 – FISC 67 – CRIMORG 83.

⁶⁷⁸ MwSt.-ZusArb VO Nr. 218/92 vom 27.01.1992, ABl. EU L24 vom 01.02.1992, S.1.

⁶⁷⁹ Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 07.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92; ABl. EU L 264 vom 15.10.2003 S. 1 – 11.

⁶⁸⁰ Vgl. EU Kommission vom 16.04.2004, KOM(2004)260 endg. S. 7/8 (Pkt. 4.1.1.–4.1.3.).

⁶⁸¹ Vgl. EU Kommission vom 25.10.2005, KOM(2005)532 endg. S. 10/11 (Pkt. 2.1.5.).

bb) Zusammenarbeits-Verordnung Nr. 904/2010

Die MwSt.-ZVO Nr. 904/2010 vom 07.10.2010⁶⁸² umfasst Bestimmungen und Verfahren für die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer, die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs sowie den Schutz der Mehrwertsteuereinnahmen. Ihre Entstehung als Neufassung, anstelle einer Änderung ihrer Vorgängerin, der ZusArbVO Nr. 1798/2003, ist die Folge der im Rahmen der koordinierten Strategie zur MwSt.-Betrugsbekämpfung für erforderlich erachteten Maßnahmen.⁶⁸³

Das Hauptziel der Neufassung war es, den Mitgliedstaaten ein wirksameres Instrument zur Bekämpfung von Steuerbetrug durch bessere Verwaltungszusammenarbeit an die Hand zu geben. Als Schlüsselement der Verwaltungszusammenarbeit und damit auch der hiervon umfassten gemeinsamen Betrugsbekämpfung dient weiterhin der Informationsaustausch.⁶⁸⁴ Bereits in der neuen Überschrift „Verwaltungszusammenarbeit und Betrugsbekämpfung“ kommt eine Gleichordnung beider Aspekte zum Ausdruck. Die in der Praxis häufig abweichenden Ansichten darüber, wie eine reibungslose Abwicklung grenzüberschreitender Geschäfte sichergestellt werden kann, sollte durch die Neufassung angeglichen werden.

Im Überblick sind die Regelungen der MwSt.-ZVO wie folgt zusammenzufassen:

- Einzelauskünfte auf Ersuchen (Art. 7–12 VO),
- Auskünfte ohne Ersuchen durch Spontanauskünfte und automatische Auskünfte (Art. 13–15 VO),
- Rückmeldungen zu übermittelten Informationen (Art. 16),
- MwSt.-Kontrolle durch elektronischen, automatischen Auskunftsverkehr (Art. 17–24 VO),
- Förderung und Erleichterung der multilateralen Zusammenarbeit durch Möglichkeit der Anwesenheit von Beamten der ausländischen Steuerbehörden bei Ermittlungen sowie von gleichzeitigen Prüfungen vor (Art. 28–30 VO) sowie das
- Netzwerk „Eurofisc“ (Art. 33–37 VO) zwecks raschen Austauschs gezielter Informationen zur Bekämpfung des MwSt.-Betrugs.

Hinzugekommen sind die Regelungen, die eine Rückmeldung über erhaltenen Informationen vorsehen, und die Vorschriften zu Eurofisc, da die gelieferten Informationen häufig nicht umfassend genug waren oder verspätet zugeleitet wurden.⁶⁸⁵ Aber auch an weiteren Stellen sind

⁶⁸² In-Krafttreten: Art. 62 MwSt.-ZVO Nr. 904/2010, vom 07.10.2010, ABl. EU L 268 vom 12.10.2010, S. 1 (14).

⁶⁸³ Vgl. hierzu Arbeitspapier der Kommission (23.11.2007) SEK(2007)1584; Arbeitspapier zu KOM(2007)658 endg.(06.11.2007).

⁶⁸⁴ Vgl. MwSt.-ZVO Nr. 904/2010, vom 07.10.2010, ABl. EU L 268 vom 12.10.2010, S. 1, (Erwägungsgrund 4./5.).

⁶⁸⁵ Zu Eurofisc siehe Zweiter Teil C. II. 2. b) bb).

die Verpflichtung für die Mitgliedstaaten ausgedehnt worden. Dies betrifft in Art. 17 die Daten der Zusammenfassenden Meldungen, die Angaben zu Identität, Tätigkeit, Rechtsform und Anschrift der Unternehmer mit USt-IdNr., den Zeitpunkt der Erteilung der USt-IdNr. sowie die Angaben zu den ungültig gewordenen USt-IdNr., einschließlich des Zeitpunkts des Ungültigwerdens, zu speichern. Ergeben sich bei diesem Datenabgleich Unstimmigkeiten, können die einzelnen Rechnungen im Wege eines gezielten Einzelauskunftersuchens (Art. 7 MwSt.-ZVO) angefragt werden.⁶⁸⁶ Die Zusammenfassenden Meldungen sind ebenso wie die Umsatzsteuervoranmeldungen im nationalen Besteuerungsverfahren das Kernelement des europäischen Informationsaustausches; ohne sie wäre dessen Funktionsfähigkeit nicht umsetzbar. Dies gilt insbesondere für die zutreffenden und vollständigen Daten der Zusammenfassenden Meldungen für den Bereich der grenzüberschreitenden Leistungen. An dieser Stelle ist auch hervorzuheben, dass der Nutzen exponentiell von der Geschwindigkeit der bereitgestellten Daten abhängt.

Dies betrifft zudem die eingeschränkte Möglichkeit des unmittelbaren Zugriffs der Mitgliedstaaten auf die Daten der Zusammenfassenden Meldungen jedes anderen Mitgliedstaates im Zusammenhang mit einer Ermittlung wegen Verdachts auf Betrug (Art. 21 Abs. 2 Buchst. e)). Der Informationsaustausch kann hier nur durch einen Eurofisc-Verbindungsbeamten während der üblichen Arbeitszeiten erfolgen. Darüber hinaus konnten sich die Mitgliedstaaten auf Maßnahmen zur Verbesserung der Datenqualität (Art. 22 VO) und die Festlegung von Mindeststandards für die Streichung der USt-IdNr. (Art. 23 VO) einigen.⁶⁸⁷

b) Beratende Gremien der EU-Kommission

Zur Umsetzung der zwei Ziele der MwSt.-ZVO Nr. 904/2010, die Verwaltungszusammenarbeit und die Betrugsbekämpfung, hat die Kommission zwei beratende Gremien, namentlich die Anti-Tax Fraud Strategy Group (ATFS-Gruppe)⁶⁸⁸ und den ständigen Ausschuss für Verwaltungszusammenarbeit (Standing Committee on Administrative Cooperation - SCAC), eingerichtet.⁶⁸⁹

Kernaufgabe des SCAC ist es, die Erfahrungen der Mitgliedstaaten, insbesondere hinsichtlich neuer Arten der Umgehung oder Hinterziehung von Steuern oder des Steuerbetrugs zusammenzufassen, um die Praxistauglichkeit dieser Regelungen zu verbessern (Art. 11 MwSt.-Zus-ArbVO Nr. 218/92). Der SCAC hat hierzu drei spezialisierte Unterausschüsse: SCAF (Anti-Fraud sub-Committee - Unterausschuss Betrugsbekämpfung), SCAT (Unterausschuss Schulung) und SCIT (Unterausschuss Informationstechnologie).

⁶⁸⁶ *Kemper* in: Schwarz/Widmann/Radeisen § 18a UStG Rn. 33, 172, § 18d UStG Rn. 9.

⁶⁸⁷ Vgl. Vellen, EU-UStB 2010, S. 58 (59).

⁶⁸⁸ EU Kommission vom 23.11.2007, KOM(2007)758 endg. S. 9 (Pkt. 3.2.).

⁶⁸⁹ EWSA vom 17.02.2010 (2010/C 347/11) Stellungnahme zu KOM(2009)427 endg., ABl. EU C 347 vom 18.12.2010, S. 73.

Die Aufgabe der ATFS-Gruppe besteht im Kern daraus, die technischen Diskussionen über die konventionellen Maßnahmen zu führen.⁶⁹⁰ Ihre Arbeitsergebnisse flossen in die 2008 vorgelegten Vorschläge zur Änderung der MwStSystRL (2006/112/EG) und der ZusArbVO (Nr. 1798/2003) ein.⁶⁹¹

Für Schwierigkeiten bei der Erhebung der MwSt. stehen den Mitgliedstaaten daneben die zentralen Verbindungsbüros (Central Liaison Offices – CLO)⁶⁹² und Fiscalis-Arbeitsgruppen – zur Verfügung, um zu versuchen, auch auf EU-Ebene Lösungen für solche Probleme zu finden.⁶⁹³

c) EU-Kooperationsprogramm Fiscalis

Fiscalis ist ein Gemeinschaftsprogramm zur Verbesserung der Funktionsweise der Steuersysteme im Binnenmarkt. Als ein EU-Kooperationsprogramm ermöglicht es den Steuerverwaltungen der einzelnen EU-Länder, Informationen und Erfahrungen auszutauschen sowie Kommunikations- und Informationsaustauschsysteme gemeinschaftlich zu entwickeln und zu betreiben und verschiedene persönliche Netze einzurichten.⁶⁹⁴ Das Arbeitsprogramm umfasst daher vornehmlich die Verbesserung des Informationsaustauschs durch die Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit und die Verbreitung von Kenntnissen und bewährten Praktiken zwischen den teilnehmenden nationalen Steuerverwaltungen. Ein wesentliches Anliegen des Programms liegt im Ausbau der Kapazitäten der Mitgliedstaaten zur Betrugsbekämpfung und dadurch in der Erhöhung der Einnahmen bei gleichzeitiger Verringerung der Kosten für die Entwicklung der zu diesen Zwecken erforderlichen Instrumente.⁶⁹⁵

Die Kommission hatte speziell für die Bekämpfung des Karussellbetrugs die wirksamsten Maßnahmen der Mitgliedstaaten zusammengefasst und daraus eine Liste mit vorbildlichen Praktiken zusammengestellt.⁶⁹⁶ Diese Maßnahmen waren insbesondere eine ausführlichere Prüfung bei der Registrierung (Prävention vor Scheinfirmen), besondere Informationsauswertungs- und Risikoanalyseysteme, die Strategien gegen den Karussellbetrug (keine Auszahlung von Erstattungsbeträgen, umgehende Löschung der MwSt.-Nr.), die Kompensation des

⁶⁹⁰ EU Kommission: Homepage: Bekämpfung des Steuerbetruges: EU Kommission vom 25.05.2007, SEK(2007)740 (Pkt. 4.); vgl. EU Kommission vom 23.11.2007, KOM(2007)758 endg. S. 4 (Pkt. 1.2.2.) und Arbeitspapier hierzu SEC (2007)1584 S. 7 (Pkt. 3.).

⁶⁹¹ Vgl. hierzu Arbeitspapier der Kommission (23.11.2007) SEK(2007)1584; Arbeitspapier zu KOM(2007)658 endg.(06.11.2007).

⁶⁹² Wesentliche Information zusammengefasst aus: EU Kommission vom 08.01.1997, KOM(96)681 endg. S. 13 f. Pkt. 2.2.2.–2.2.3.

⁶⁹³ EU Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 13/2011, S. 37.

⁶⁹⁴ EU Kommission: Broschüre über Fiscalis 2013, Stand: 20.09.2009, S. 2. (090120-TA-XUD_ContractFlyer).

⁶⁹⁵ EU Kommission vom 29.08.2012, KOM(2012)465 endg. S. 2.

⁶⁹⁶ Zusammenfassung aus: EU Kommission vom 16.04.2004, KOM(2004)260 endg. S. 15 (Pkt. 6.1.) zum Programm Fiscalis für die Jahre 2003–2007.

MwSt.-Ausfalls durch Heranziehung anderer Beteiligter, bspw. Versagung des Vorsteuerabzugs oder der Steuerfreiheit und gesamtschuldnerische Haftung sowie die Einrichtung spezialisierter Steuerfahndungs- und Betrugsbekämpfungsstellen.

Diese bereits 2003-2007 herausgearbeiteten vorbildlichen Praktiken zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs wirken bis heute fort. Ein Teil dieser Maßnahmen und deren Zielrichtung spiegeln sich in den Maßnahmen der nationalen Finanzverwaltung (Einrichtung von Neuaufnahmestellen und zentralen Einheiten zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung) wider. Insbesondere die Kompensation des eingetretenen Steuerschadens bildet gegenwärtig den Schwerpunkt der Rechtsprechung.

Ziel des Programms Fiscalis 2013⁶⁹⁷ und des Nachfolgeprogramms Fiscalis 2020⁶⁹⁸ ist es, die EU-Mitgliedstaaten mit verbesserten rechtlichen Möglichkeiten auszustatten, nicht nur gegen Steuerbetrug, sondern insbesondere gegen den „MwSt.-Karussellbetrug“ vorzugehen und die Betrugsbekämpfung zu verstärken.⁶⁹⁹ Eine hervorzuhebende Unterstützungshandlung leistete Fiscalis im Rahmen des nachfolgend erläuterten Informationsnetzwerks Eurofisc.⁷⁰⁰

Zudem umfasst das Arbeitsprogramm von Fiscalis, die umgesetzten Maßnahmen auf ihre Wirkungsweise und Effizienz zu überprüfen. Dazu zählen unter anderem Monitoringmaßnahmen zur Verbesserung der Qualität der ausgetauschten Daten und die Beschleunigung der Austauschvorgänge sowie die Aufforderung der Mitgliedstaaten, die Ergebnisse oder sonstige Wirkung der Instrumente zur Verwaltungszusammenarbeit zu messen und weiter zu beobachten.⁷⁰¹

2. Steuerkontrolle durch Informationsaustausch

Der Bereich der Steuerkontrolle hat das Ziel, durch Kontrollmaßnahmen einen maximalen Erhebungserfolg bei kosteneffizientem Einsatz der Ressourcen zu erreichen. Aufgabe der Kommission ist die Ermittlung der bestehenden Kontrollinstanzen der Mitgliedstaaten und die Erarbeitung dauerhafter Verbesserungsvorschläge. Ihre Ergebnisse legt die Kommission in den Berichten über die Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MwSt. (gemäß Art. 12 der VO Nr. 1553/89 Euratom) nieder.

Seine Grenzen findet die Kontrolle im Bereich der MwSt. regelmäßig dort, wo die Zusammenarbeit mit anderen Mitgliedstaaten erforderlich ist, so dass an dieser Stelle der Bereich der

⁶⁹⁷ EU Parlament und Rat: Entscheidung Nr. 1482/2007/EG vom 11.12.2007 (Fiscalis 2013), AB I EU L 330 vom 15.12.2007, S. 1.

⁶⁹⁸ EU Kommission vom 29.08.2012, KOM(2012)465 endg.

⁶⁹⁹ EU Kommission vom 09.11.2011, SEK(2011)1318 endg. S. 11 (Pkt. 2).

⁷⁰⁰ Zu den Einzelheiten siehe Zweiter Teil C. II. 2.b),bb).

⁷⁰¹ EU Kommission vom 14.02.2012, KOM(2012)732 S. 5 (Pkt.2.2.1.1.).

MwSt.-Kontrolle und der Bereich der Intensivierung der Verwaltungszusammenarbeit ineinandergreifen.

Ursprünglich erstreckte sich die Kontrollmöglichkeit der Mitgliedstaaten nur auf Liefervorgänge. Erst durch die Änderungen der MwStSystRL durch das MwSt.-Paket⁷⁰² sowie der MwSt.-ZVO,⁷⁰³ insbesondere aufgrund der neuen Bestimmung des Ortes der Dienstleistung nach dem Empfängerortsprinzip, wurden Dienstleistungen aufgenommen.⁷⁰⁴ Zur Begründung wurde angeführt, dass sie durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft im Ergebnis ebenso besteuert würden wie innergemeinschaftliche Lieferungen.⁷⁰⁵

Die Steuerkontrolle durch Informationsaustausch stützt sich dabei zunächst auf die allgemeinen Grundlagen zum Austausch von Informationen im Bereich der MwSt., verfügt aber auch über ein spezifisches Frühwarnsystem in Form eines informellen Netzwerks zum unmittelbaren Informationsaustausch über betrügerische Geschäfte und Geschäftsleute und über ein eigenständiges unabhängiges Amt für Betrugsbekämpfung als Verwaltungsbehörde der Generaldirektion der EU Kommission.

a) MIAS - das Mehrwertsteuerinformationsaustausch-System

Das Mehrwertsteuerinformationsaustausch-System (MIAS-System)⁷⁰⁶ ist keine Datenbank, sondern die Zusammenfassung und Zusammenführung der Datensammlung(en), des Datenaustausch und der Einrichtung von Informationsdatenbanken der jeweiligen Mitgliedstaaten.⁷⁰⁷ Hintergrund ist, dass die Kontrolle von grenzüberschreitenden Umsätzen die Information eines anderen Mitgliedstaates erfordert, aus dem die Lieferung oder Leistung stammt oder für den sie bestimmt war (Art. 17 MwSt.-ZVO Nr. 904/2010). Solche Daten für eine grenzüberschreitende MwSt.-Kontrolle innerhalb der EU sind Bestandteil des MIAS-Systems.⁷⁰⁸

Für die Unternehmer ist es durch diese Datenbanken möglich, EU-weit die MwSt.Nr./USt-IdNr. ihrer Geschäftspartner auf ihre Gültigkeit zu prüfen,⁷⁰⁹ um die Identität ihrer Geschäftspartner abzugleichen. Das Hauptanliegen des Systems ist der Datentransfer zwischen den Mit-

⁷⁰² Änderungen der RL 2006/112/EG durch RL 2008/8/EG vom 12.02.2008, ABl. EU 2008 L. 44, S. 11 und Art. 1 Nr. 2 und Art. 3 Abs. 1 der RL 2008/117/EG vom 16.12.2008, ABl. EU 2009, L 14, S. 7.

⁷⁰³ Änderungen der ZVO 1798/2003 durch VO EG Nr. 37/2009 vom 16.12.2008, ABl. EU 2009 L 14, S. 1.

⁷⁰⁴ Durch die Einführung des Art. 66 Unterabs. 2 MwStSystRL (zum 01.01.2010) sind grenzüberschreitende sonstige Leistungen (Dienstleistungen) im Meldezeitraum ihrer Ausführung zu erfassen.

⁷⁰⁵ Vgl. Weber, UVR 2010, S. 139 (143).

⁷⁰⁶ Art. 17–24 MwSt.-ZVO Nr. 904/2010, vorhergehende Rechtsgrundlagen Art. 22–27 VO Nr. 1798/2003, Art. 4–6 VO Nr. 218/92.

⁷⁰⁷ EU Kommission vom 27.05.1994 COM(94) 262 fin. S. 6 (Pkt. 2.1.), Hintergrund der dezentralisierten Datenbanken ist die in Frage gestellte Datensicherheit einer zentralisierten Datenbank.

⁷⁰⁸ EU Rechnungshof Jahresbericht zum Haushaltsjahr 1994, ABl. EU C 303 vom 14.11.1995, S. 1 (51, Pkt. 1.91., 1.95)

⁷⁰⁹ EU Kommission vom 27.05.1994 COM(94) 262 fin. S. 4 (Pkt. 2.); Art. 6 Abs. 4 ZusArb VO Nr. 218/92, § 18eUStG.

gliedstaaten. Die Datenspeicherung und Übertragung grenzüberschreitender Handelsaktivitäten erfolgt zu Kontrollzwecken und stellt somit einen Ausgleich für die mit der Aufhebung der Steuergrenzen verbundenen Betrugsrisiken dar. Bei grenzüberschreitenden Leistungen kann im Nachhinein⁷¹⁰ geprüft werden, ob die vom leistenden Unternehmer in seiner Zusammenfassenden Meldung erklärten Angaben mit denen vom Leistungsempfänger in seiner Umsatzsteuervoranmeldung erklärten Angaben zusammenpassen. Beliebt war die Negativ-Methode, eine Anfrage an Mitgliedstaaten, um abzustimmen, dass dort keine Erwerbe vorlagen.⁷¹¹

Problematisch ist, dass auf Gemeinschaftsebene weder einheitlichen Kontrollmethoden bestimmt wurden, noch Vorgaben für die Nutzung und Auswertung der MIAS-Daten oder weiterer Informationsquellen festgelegt wurden.⁷¹² Zudem fehlt es an Evaluationen, anhand derer das konkrete Ausmaß bewertet werden kann.⁷¹³

b) Frühwarnsystem(e) für die Bekämpfung des Steuerbetrugs

Die Idee von Frühwarnsystemen ist es durch Information über verdächtige und festgestellte Betrugsfälle ein Bewusstsein für Betrugsfälle zu schaffen und durch die Überwachung bestimmter Warenströme Betrugstendenzen und -muster zu ermitteln. Das Projekt Eurofisc ist ein solches Frühwarnsystem, ausgestaltet als ein (informelles) Gremium zur Verstärkung der Zusammenarbeit durch unmittelbaren Informationsaustausch über betrügerische Geschäfte und Geschäftsleute, namentlich die Fortsetzung des belgischen Systems Eurocanet.⁷¹⁴ Im November 2010 ersetzte das Eurofisc Netzwerk das Eurocanet-System als Frühwarnsystem für die Bekämpfung des Steuerbetrugs, wodurch das Netzwerk eine europarechtliche Grundlage erhielt.⁷¹⁵

aa) Eurocanet

Das Eurocanet Projekt („European Carousel Network“) wurde zum 01.01.2005 ins Leben gerufen⁷¹⁶ und stützte sich auf die Regelung des spontanen Informationsaustausches (Art. 17–21 ZusArbVO Nr. 1798/2003). Das Netzwerk wurde auf die Initiative Belgiens eingerichtet und von der Kommission und dem Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF) unterstützt.⁷¹⁷ Bei der

⁷¹⁰ Gegenüber der Anmeldung bei der Einfuhr vor Öffnung des Binnenmarktes haben die zeitlich verzögerten Erklärungen die Betrugsmöglichkeiten erweitert: EU-Rechnungshof Sonderbericht Nr. 8/98, ABl. EU C356 vom 20.11.98 S. 1 (4, Pkt. 1.6).

⁷¹¹ EU Kommission vom 08.01.1997, KOM(1996)681 endg. S. 11(zu Grafik 4.).

⁷¹² Vgl. EU Kommission vom 08.01.1997, KOM(1996) 681 endg. S. 8 (Pkt. 2.2.1.).

⁷¹³ EU Rechnungshof Jahresbericht 1995, ABl. EU C 340 vom 12.11.1996, S. 1 (S. 39, Pkt. 1.102).

⁷¹⁴ Vgl. ECOFIN Pressemitteilung vom 07.10.2008, 13784/08 (Presse 279) S. 10/11; Vgl. Rat der Europäischen Union vom 10.07.2008, Vermerk der Gruppe „Steuerfragen“ Dok. 11714/08 FISC 91; s.u. Abschn. 4 a).

⁷¹⁵ BRH Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012, S. 18.

⁷¹⁶ Hulot, I.O.T.A. Tax Tribune 2006/2 Issue 23, S. 23 (25); House of Lords, European Union – Minutes of Evidence dated 06.02.2007, Annex H.

⁷¹⁷ EU Kommission vom 18.08.2009, KOM(2009)427 endg. S. 15, Erwägungsgrund (29), Vorschlag für eine Neufassung der ZusArbVO Nr. 1789/2003; siehe auch Zweiter Teil C. II. 2 c).

Gründung nahmen fünf Mitgliedstaaten hieran teil, Deutschland beteiligte sich nicht, und auch Großbritannien und Italien zogen ihre Beteiligung später wieder zurück.⁷¹⁸

Es handelte sich um ein informelles Netz für einen schnellen Informationsaustausch bei mutmaßlichem Karussellbetrug,⁷¹⁹ dessen Aufgabe zudem den Austausch von Erfahrungen und bewährten Methoden auf dem Gebiet des Karussellbetrugs umfasste. Eurocanet war als Instrument für das Aufspüren von Missing-Tradern, der Nachverfolgung von mit diesem verbundenen Unternehmen, dem Feststellen von neuen Trends und der Evaluation der Betrugsfälle bestimmt.⁷²⁰ Die ausgetauschten Informationen waren bspw. vierteljährlichen Listen über innergemeinschaftliche Lieferungen, Listen über die Freigabe der USt-IdNr. (soweit vorhanden) und die Ergebnisse konkreter Prüfungen vor Ort (z.B. wirtschaftliche Aktivität, Buchführung, Rechnungen u.ä. Dokumente).⁷²¹ Durch direkte Kontakte zwischen Spezialisten gewährleistete Eurocanet einen zügigen Informationsaustausch, verfügte über eine Initiative bestimmten Fallkonstellationen eines Mitgliedstaates oder auf Anfrage an andere Mitgliedstaaten zu überwachen und war dadurch in der Lage, über Unternehmen mit hohem Risikopotential, die bspw. vielfach an Missing-Trader Rechnungen ausstellten, zu informieren. Solche Überwachungsersuchen waren auf fünf verdächtige Unternehmer je Mitgliedstaat begrenzt. Die Entwicklung neuer Fälle von Karussellbetrug konnte auf diese Weise schneller eingebremst werden.

Kernkritik an Eurocanet war die Tatsache, dass nicht alle Mitgliedstaaten aktiv an dem Informationsaustausch teilnahmen. Aus deutscher Sicht fehlte eine eindeutige Rechtsgrundlage,⁷²² da die Art. 17–21 ZusArbVO 1798/2003 ein Netzwerk nicht ausdrücklich festlegten, so dass der vorgesehene Datenaustausch, nach deutscher Auffassung, das Steuergeheimnis verletzte. Dementsprechend stellten die deutschen Steuerbehörden dem Informationssystem keine Datensätze zur Verfügung und fragten auch keine von dort ab. Dennoch erhielten die Steuerbehörden regelmäßig Hinweise anderer Mitgliedstaaten, die wie Informationen aus anderen Quellen genutzt werden konnten, denn die Bundesregierung hatte es den staatlichen Stellen auch nicht untersagt, von Eurocanet übermittelte Daten zu nutzen. Großbritannien störte sich an der Einbindung von OLAF, mithin der Kommission und zog sich ab Dezember 2005 aus der Datenübertragung an Eurocanet zurück.⁷²³ Zudem bestand die Auffassung, Großbritannien verfüge durch die eingerichteten Neugründungsprüfungen, der Analyse der innerstaatlichen

⁷¹⁸ Vgl. BT-Drucks. 16/9295 vom 26.05.2008, S. 3 (Pkt. 7); EU Parlament vom 06.12.2008 zum Sonderbericht des Rechnungshofes 8/2007 (2010/C 21 E/03), ABl. EU C 21 E vom 28.01.2010, S. 3 (6, Pkt. 16).

⁷¹⁹ EU Kommission vom 18.08.2009, (KOM)2009, 428 endg. S. 5 (Pkt. 3.1.2.).

⁷²⁰ Hulot, I.O.T.A. Tax Tribune 2006/2 Issue 23, S. 23 (25).

⁷²¹ Vgl. Hulot, I.O.T.A. Tax Tribune 2006/2 Issue 23, S. 23 (25).

⁷²² Vgl. BT-Drucks. 16/9295 vom 26.05.2008 S. 2 (Pkt. 6) – es existierte keine zweifelsfreie Rechtsgrundlage.

⁷²³ Vgl. hierzu House of Lords, European Union – Minutes of Evidence dated 06.02.2007, Annex H.

Liefervorgänge und Lieferketten und konsequenter Prüfung über ein schnelleres System als Eurocanet.

Der Kommission selbst war ein eigeninitiatives Engagement, jedenfalls weitestgehend losgelöst von den Mitgliedstaaten, nicht gestattet. Die Ansicht, dass zur Bekämpfung des grenzüberschreitenden „Karussell-Betrugs“ eine bessere Zusammenarbeit zwischen den betroffenen Dienststellen und mit der Kommission (OLAF) unerlässlich ist und dass in diesem Zusammenhang das System für den Austausch von MwSt.-Informationen und die Zusammenarbeit im Bereich der Analyse der Daten mit Unterstützung der Kommission (OLAF) verstärkt werden sollten,⁷²⁴ hat sich nicht durchsetzen können. Die Arbeit der allgemeinen Betrugsbekämpfung und die Betrugsbekämpfung im Bereich der MwSt.-Strategie verliefen insoweit unabhängig voneinander.

bb) Eurofisc

Die Nachfolge von Eurocanet trat Eurofisc an, ein dezentrales Netzwerk, das die Vorteile des Eurocanet-Systems sichern soll und dessen Schwachpunkte überwunden hat. Die Einrichtung von Eurofisc beruht auf der Grundlage der Leitlinien des ECOFIN-Rates vom 07.10.2008 und bildet den Rahmen für einen zügigen Informationsaustausch.⁷²⁵ Der Vorschlag zur Einrichtung von Eurofisc ist Bestandteil der MwSt.-Strategie der Kommission vom 01.12.2008.⁷²⁶ Die Umsetzung erfolgte mit der Neufassung der MwSt.-ZVO Nr. 904/2010, nach der Eurofisc gemäß Art. 62 am 01.11.2010 in Kraft getreten ist.⁷²⁷ Der gesetzliche Rahmen des Eurofisc ist in den Art. 33–37 MwSt.-ZVO niedergelegt und durch den automatischen Informationsabruf des Art. 21 MwSt.-ZVO erweitert.

Ausweislich der Erwägungsgründe zur MwSt.-ZVO sollte ein dezentralisiertes Netzwerk ohne Rechtspersönlichkeit mit der Bezeichnung „Eurofisc“ geschaffen werden, das die multilaterale und dezentrale Zusammenarbeit zur gezielten und schnellen Bekämpfung besonderer Betrugsfälle fördert und erleichtert.⁷²⁸ Betrugsmuster sollen aufgedeckt werden und das Entstehen und die Verbreitung neuer Betrugsmuster verhindert werden. Dazu dienen, ergänzend zum schnel-

⁷²⁴ EU Parlament vom 19.02.2008, ABl. EU C 184 E vom 06.08.2009, S. 16.

⁷²⁵ Vgl. ECOFIN Pressemitteilung vom 07.10.2008, 13784/08 (Presse 279) S. 10/11; vgl. Rat der EU vom 10.07.2008, Vermerk der Gruppe „Steuerfragen“ Dok. 11714/08 FISC 91 – Arbeitsdokument des Vorsitzes zum Projekt Eurofisc; drslb. Vermerk vom 25.08.2008, 12494/08 FISC 105; vgl. hierzu Zweiter Teil C. II. 1 a) bb).

⁷²⁶ EU Kommission vom 01.12.2008, KOM(2008)807 endg. S. 10 (Pkt. 3.4.); Umsetzungsvorschlag durch EU Kommission vom 18.08.2009, KOM(2009)427 endg.; vgl. Pressemitteilung vom 18.08.2009 IP/09/1239.

⁷²⁷ Eurofisc gemäß Art. 62 ZusArbVO Nr. 904/2010, vom 07.10.2010, ABl. EU L 268 vom 12.10.2010, S. 1–18.

⁷²⁸ MwSt.-ZVO Nr. 904/2010, Erwägungsgrund (18).

len Informationsaustausch, ein Risikoanalyseverfahren und ein strategischer Analyseprozess.⁷²⁹ Voraussetzung hierfür ist eine enge operative Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten, weil dieses Ziel die ungehinderte Zuleitung der relevanten Informationen erfordert. Dabei sind vier allgemeine Grundsätze zu beachten: die Freiwilligkeit des Mitwirkens der Mitgliedstaaten bei den einzelnen Aufgaben des Netzes, die aktive Mitwirkung beim Informationsaustausch, die Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen, und dass keine zusätzlichen Kosten für die Wirtschaftsteilnehmer verursacht werden.⁷³⁰

Gegenwärtig hat Eurofisc vier Arbeitsfelder (Missing Trader, Kfz etc., CPC (Zoll) und Beobachtung). An den Arbeitsbereichen Missing Trader und Beobachtung, welcher die Entwicklung neuer Betrugsmodelle überwacht, beteiligen sich im Gegensatz zu den anderen beiden Arbeitsbereichen alle 27 EU-Mitgliedstaaten.⁷³¹

Um auf massiven, organisierten oder neuartigen Betrug zu reagieren, ist Eurofisc auf die Informationen aus den Mitgliedstaaten angewiesen. Dementsprechend nimmt der Nutzen der Arbeit des Eurofisc nicht nur mit der Anzahl der teilnehmenden Mitgliedstaaten, sondern auch mit der Qualität der durch Kontrollmethoden erzielten Erfahrungen und Auswertungen zu.⁷³²

c) OLAF - Unabhängiges Amt für Betrugsbekämpfung

Das unabhängige Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF - Office Européen de Lutte Anti-Fraude)⁷³³ ist eine Generaldirektion der EU Kommission für Steuern, Zollunion, Audit und Betrugsbekämpfung, also eine Verwaltungsbehörde mit eigenen Ermittlungsbefugnissen, aber ohne polizeiliche oder staatsanwaltliche Rechte.⁷³⁴ OLAF stützt sich auf ein Geflecht von Vorschriften, die seine Einrichtung, die Kompetenzzuweisung und eigentlichen Untersuchungsbefugnisse regeln.⁷³⁵ Insbesondere durch Art. 325 Abs. 4 AEUV besteht die ausdrückliche Verpflichtung, die erforderlichen Maßnahmen zur Gewährleistung eines effektiven und gleichwertigen Schutzes der finanziellen Interessen der Union in allen Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union zu beschließen.⁷³⁶

⁷²⁹ EU Kommission vom 18.08.2009, KOM(2009)428 endg. S. 5 (Pkt. 3.1.2.); vgl. Urbach, Diss. 2011, S. 132.

⁷³⁰ ECOFIN vom 07.10.2008, 13784/08 (Presse 279), S. 21.

⁷³¹ Rat vereinigter Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 07.10.2010 zu Eurofisc 2010/C 275/06, ABl. EU C 275/4 vom 12.10.2010; BRH Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012, S. 19.

⁷³² Vellen, EU-USStB 2012, S. 19 (20).

⁷³³ Beschluss der EU Kommission 1999/352/EG, EGKS, Euratom, vom 28.04.1999 zur Errichtung des Europäischen Amtes für Betrugsbekämpfung (OLAF), ABl. EU L 136 vom 31.5.1999, S. 20, vgl. Art. 325 Abs. 4 AEUV.

⁷³⁴ Ehlscheid/Pfeiffer, Hdb. Geldwäsche, S. 227 (Pkt. 4.2.3.1.2.).

⁷³⁵ Vgl. EU Rechnungshof, Stellungnahme Nr. 6/2011, ABl. EU C 254 vom 30.08.2011, S. 1 (Pkt. 3 Fn.4.), S. 8 (Anhang).

⁷³⁶ EU Rechnungshof, Stellungnahme Nr. 6/2011, ABl. EU C 254 vom 30.08.2011, S. 1 (S. 3 Pkt. 16.).

Die Aufdeckung von Umsatzsteuerkarussellbetrugsfällen berührt mittelbar den EU-Haushalt und ist dadurch dem Aufgabenbereich der externen Untersuchungen des OLAF zugeordnet. Im Bereich der Mehrwertsteuer sollten die Mitgliedstaaten außerdem mehr Nutzen aus den praxisrelevanten Unterstützungsmöglichkeiten auf Gemeinschaftsebene ziehen, insbesondere aus den Ressourcen des OLAF als Europäischen Amtes für Betrugsbekämpfung, das als Serviceplattform (operationelle Unterstützung und Information) für die operationellen Verwaltungszweige der Mitgliedstaaten eingerichtet wurde.⁷³⁷

III. Betrugsbekämpfung durch die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft

Der Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten wurde durch die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, im Sprachgebrauch der MwStSystRL die Reverse-Charge Regelung, unterbunden. Insoweit kommt Betrugsbekämpfung auch durch die Änderung der Gesetzeslage in Betracht.

Dass die Reverse-Charge Regelung grundsätzlich auch zur Betrugsbekämpfung vorgesehen ist, folgt auch aus dem 42. Erwägungsgrundes der MwStSystRL.⁷³⁸ Dieser sieht vor, dass bei bestimmten, betrugsanfälligen Dienstleistungen der Leistungsempfänger als Steuerschuldner bestimmt werden kann und hebt damit zugleich den Ausnahmecharakter dieser Regelung hervor.

Die Grundregel der MwStSystRL sieht demgegenüber die Steuerschuldnerschaft des Leistenden (Art. 193 MwStSystRL) vor. Die Anwendung der Reverse-Charge Regelung soll demgegenüber die Besteuerung im Bestimmungsland gewährleisten, so dass bei grenzüberschreitenden Leistungen grundsätzlich der Leistungsempfänger als Steuerschuldner bestimmt ist (Art. 194 bis 197 MwStSystRL).

Zudem ist es für enumerative Einzelfälle vorgesehen, die Reverse-Charge Regelung als fakultativen Maßnahme – auch für rein inländische Leistungen – einzuführen, so dass die Mitgliedstaaten für die aufgeführten Leistungen ebenfalls den Leistungsempfänger als Steuerschuldner bestimmen können (Art. 198 und 199 MwStSystRL).

Sofern darüber hinaus die Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung beabsichtigt ist, bedarf es der Genehmigung einer nationalen Sondermaßnahme. Sondermaßnahmen können zur Verhütung von Steuerhinterziehung und Umgehung, Vereinfachung oder Missbrauchsbekämpfung beantragt werden und grundsätzlich auch die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vorsehen (Art. 395 MwStSystRL).

⁷³⁷ EU Kommission vom 31.05.2006, KOM(2006)354 endg., S. 6 (Pkt. 3.1.); vgl. UR 2006, S. 398 (391).

⁷³⁸ Richtlinie 2006/112/EG; EG-RL vom 28.11.2006, gültig ab 01.07.2007: ABl. EU L 347 vom 11.12.2006, S. 4.

1. Entwicklung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung

Die Einführung des Art. 199a MwStSystRL zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft für betrugsintensive Gegenstände und Dienstleistungen weist ebenfalls darauf hin, dass auch auf europäischer Ebene die Reverse-Charge Regelung als Maßnahme zur Betrugsbekämpfung angesehen wird. Bestrebungen, dem zunehmend festgestellten Umsatzsteuerbetrug insgesamt durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu begegnen, gab es bereits weit vor Einführung dieser Übergangsregelung.⁷³⁹

Beispielsweise wurden zwei Anträge auf Genehmigung einer Sondermaßnahme nach Art. 27 der 6. EG-RL (bis 31.12.2006 nunmehr Art. 395 Abs. 2 MwStSystRL) von Österreich am 27.10.2005 und von Deutschland am 18.04.2006 bei dem Generalsekretariat der Kommission gestellt.⁷⁴⁰ Mit den beantragten Maßnahmen (generelle Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Inlandsumsätzen) sollte die Problematik des Verschwundenen-Händlers (Missing Trader), der die Umsatzsteuer nicht an den Fiskus abführt, dadurch ausgesetzt werden, dass dieser nicht mehr Steuerschuldner wäre und ein Auseinanderfallen von abzuführender Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug entfiel.⁷⁴¹ Dabei waren diese Anträge auf eine Art Option ausgelegt, ohne dass dieses Verfahren in allen Mitgliedstaaten anzuwenden wäre.

Die Anträge wurden abgelehnt,⁷⁴² da die Ausnahmeregelungen lediglich dazu bestimmt waren, einem begrenzten Bereich zu dienen, jedoch nicht dazu führen dürften, das Mehrwertsteuersystem grundlegend zu verändern. Nach Ansicht der Kommission führen aber die beantragten Maßnahmen genau zu einem Versuch einer grundlegenden Änderung des Mehrwertsteuersystems.⁷⁴³

In diesen Zusammenhang kündigte die Kommission jedoch an, die Einführung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung in weiten Bereichen kritisch zu prüfen.⁷⁴⁴

⁷³⁹ Anwendbarkeit ist bis 31.12. 2018 beschränkt: Art. 1 Nr. 2 Buchst a) der EU-RL 2013/43/EU vom 22.07.2013, Abl. EU L 201/4 vom 26.07.2013, S.4.

⁷⁴⁰ EU Kommission KOM(2006)404 endg. vom 19.07.2006; Mitteilung der Kommission an den Rat gemäß Art. 27 Abs. 3 RL 77/388/EWG.

⁷⁴¹ Cnossen, ECTaxReview Vol. 18, No. 4, 2009, S. 192.

⁷⁴² EU Kommission KOM(2006)404 endg. vom 19.07.2006, S. 8.

⁷⁴³ Für eine grundlegende Änderung verwies die Kommission auf Art. 93 EGV (Art. 113 AEUV) als in Betracht kommende Rechtsgrundlage.

⁷⁴⁴ Siehe hierzu: EU Kommission: Pressemitteilung vom 19.07.2006 IP/06/1023.

- a) Reverse-Charge im Rahmen der allgemeinen Betrugsbekämpfungsstrategie der Kommission

Im Zusammenhang mit der allgemeinen Betrugsbekämpfungsstrategie der Kommission wurde fortwährend erörtert, inwieweit die Reverse-Charge Regelung zur besseren Betrugsbekämpfung in weiteren Bereichen eingeführt werden sollte.⁷⁴⁵

Der ECOFIN Rat⁷⁴⁶ ersuchte die EU Kommission am 05.07.2007 um eine Analyse der Effekte der generellen Einführung der Reverse-Charge Regelung.⁷⁴⁷ Hierbei sollte insbesondere geklärt werden, welche Effekte in Mitgliedstaaten entstünden, die die Regelung nicht anwenden, welcher Aufwand für den Vollzug einer generellen Reverse-Charge Regelung für Steuerpflichtige und Verwaltung entstünde, ob das Risiko einer Betrugsverlagerung in andere Mitgliedstaaten ohne ein Reverse-Charge Regelung zu erwarten wäre sowie die Möglichkeit der Durchführung eines zeitlich befristeten Pilotprojektes in einem interessierten Mitgliedstaat.⁷⁴⁸ Die EU Kommission und der ECOFIN-Rat ersuchten sich in der Folgezeit gegenseitig um die notwendigen Entscheidungsgrundlagen und schoben eine Entscheidung dadurch vor sich her.⁷⁴⁹ Schlussendlich zeigten beide Institutionen eine positive Grundeinstellung gegenüber einer generellen Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung, befanden jedoch weitere Erkenntnisse für erforderlich, über deren Prozess zur Erkenntnisgewinnung jedoch keine Einigung erzielt werden konnte, so dass die Kommission sich zunächst auf konventionellen Maßnahmen beschränkte.⁷⁵⁰

- b) Übergangsregelungen für ausgewählte Gegenstände und Dienstleistungen

Einige Mitgliedstaaten forderten Sondermaßnahmen nach Art. 395 MwStSystRL, um durch die Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung Betrugssysteme in besonders anfälligen Bereichen bzw. für bestimmte Gegenstände zu bekämpfen.⁷⁵¹ Anstelle der Genehmigung diver-

⁷⁴⁵ Angedeutet in ECOFIN, 2478. Tagung des Rates vom 11.12.2002, 15373/02 (Presse 390), S. 4; Deutlich: EU Kommission Pressemitteilung vom 31.05.2006 IP/06/697; EU Kommission: Entwicklung der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges durch die EU Kommission; ECOFIN Pressemitteilung vom 28.11.2006, 15502/06 (Presse 332); S. 26/27.

⁷⁴⁶ ECOFIN (Economic and Financial Affairs = Wirtschaft und Finanzen) ist der Rat der europäischen Wirtschafts- und Finanzminister, der Beschlüsse für sekundäres Gemeinschaftsrecht (Verordnungen und Richtlinien) fasst und die Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten koordiniert.

⁷⁴⁷ ECOFIN Pressemitteilung vom 05.06.2007, 10319/07(Presse 126), S. 18.

⁷⁴⁸ Nicht explizit genannt, aber auf Österreich ausgelegt. Bezeichnend hierbei ist, dass Österreich bereits im Jahr 2002 selbst ein vergleichbares Pilotprojekt anstrebte und damit abgewiesen wurde.

⁷⁴⁹ EU Kommission KOM(2008)109 endg. vom 22.02.2008, S. 12 (Prüfungsfrage an ECOFIN zu Pilotprojekt); ECOFIN Pressemitteilung vom 04.03.2008, 7192/08 (Presse 61); S. 16 (Vertagte eine Entscheidung); ECOFIN Pressemitteilung vom 14.05.2008, 8850/08 (Presse 113), S. 19 (ohne Bezugnahme auf Reverse-Charge); EU Kommission KOM(2008)807 endg. vom 01.12.2008, S. 3 (Kommission stütze sich nur noch auf konventionelle Maßnahmen); Grundlage: Price Waterhouse Coopers (PwC) Studie vom 20.07.2007.

⁷⁵⁰ EU Kommission KOM(2008) 807 endg. vom 01.12.2008.

⁷⁵¹ EU Kommission KOM(2009) 511 endg. vom 29.09.2009, Vorschlag zur Änderung der RL 2006/112/EG, Entwurf des Art. 199 MwStSystRL.

ser Sondermaßnahmen entwickelte die die Europäische Kommission einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie um den oben genannten Art. 199a MwStSystRL.⁷⁵² Die erforderliche Stellungnahme des europäischen Parlaments erfolgte am 10.02.2010⁷⁵³ und ermöglichte durch Art. 199a MwStSystRL eine fakultative und zeitweilige (vorübergehende)⁷⁵⁴ Anwendung der Reverse-Charge Regelung auf die Erbringung bestimmter betrugsanfälliger Dienstleistungen. Durch die zeitlich befristete Anwendbarkeit soll dient der Erprobung der Anwendung der Regelung und soll Erfahrungswerte ermitteln, die es zusammen mit den zuvor genannten konventionellen Maßnahmen (Verwaltungszusammenarbeit, Informations- und Evaluierungsverfahren) erlauben, den Nutzen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens insgesamt besser zu bewerten.

In zeitlich versetzten Entscheidungen wurde zunächst die Einführung der befristeten Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung auf den Handel mit CO₂ - Emissionszertifikaten durch den ECOFIN-Rat angenommen, sodann die Verlängerung der sowie die weitere Sondergenehmigung für die Anwendung der Reverse-Charge Regelung für den Handel mit integrierten Schaltkreisen und Mobilfunkgeräten.⁷⁵⁵

2. Schnellreaktionsmechanismus zur kurzfristigen Einführung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung für spezielle Betrugsfälle

Der Schnellreaktionsmechanismus zur kurzfristigen Einführung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung für spezielle Betrugsfälle wurde als Teil des Maßnahmenprogramms zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung von der EU Kommission im Rahmen ihres 2012 vorgestellten dreistufigen Ansatzes vorgeschlagen.⁷⁵⁶ Dieser Ansatz erstreckt sich von der nationalen Ebene über die EU-Ebene auf eine internationale Zusammenarbeit (Drittländer).

Der Schnellreaktionsmechanismus wurde mit der Änderungsrichtlinie 2013/42/EU vom 22.07.2013 durch die Ergänzung des Art. 199 b MwStSystRL ermöglicht und im Rahmen der in § 13b Abs. 10 UStG⁷⁵⁷ eingeführten Ermächtigung in nationales Recht umgesetzt. Das BMF

⁷⁵² Eingeführt mit der Änderungsrichtlinie 2010/23/EU vom 16.03.2010 ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, (Inkrafttreten am 09.04.2010 (siehe Art. 3), Gültigkeit bis 30.06.2015 (siehe Art. 4)); Verlängerung bis zum 31.12.2018 durch Art. 1 Nr. 2 Buchst a) EU-RL 2013/43/EU vom 22.07.2013, ABl. EU L 201/4 vom 26.07.2013.

⁷⁵³ Stellungnahme des europäischen Parlaments vom 10.02.2010, ABl. EU C 341 E/81 f. vom 16.12.2010, S. 81–85.

⁷⁵⁴ Art. 1 Nr. 2 Buchst a) der EU-RL 2013/43/EU vom 22.07.2013, Abl. EU L 201/4 vom 26.07.2013, S.4.

⁷⁵⁵ ECOFIN Pressemitteilung vom 02.12.2009, 16838/09 (Presse 352); Rat der EU Pressemitteilung 16898/09 (Presse 359); EU Kommission KOM (2010)175 endg. vom 26.04.2010, Art. 1 des Durchführungsbeschlusses des Rates (Mitteilung an Deutschland für die Ausnahmegenehmigung am 12.01.2010), S. 5/6.

⁷⁵⁶ EU Kommission Pressemitteilung vom 27.06.2012, IP/12/697.

⁷⁵⁷ Einführung durch Art. 9 Nr. 3 ZollkodexAnpG, BGBl. I 2014 vom 22.12.2014, S. 2428.

wird in speziellen Konstellationen dazu ermächtigt, die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zeitlich befristet auszudehnen.

a) Entstehungsgeschichte des Schnellreaktionsmechanismus

Der Mechanismus ist auf eine Initiative der EU Kommission vom 31.07.2012 zurückzuführen, die separat vor dem Aktionsprogramm zur Betrugsbekämpfung in einem Vorschlag der Kommission enthalten ist. Es handelt sich um eine Notfallmaßnahme für neue nicht beherrschbare Betrugsfälle.⁷⁵⁸ Dazu zählen Fälle schwerwiegender Art, mithin von erheblichem, finanziellem Ausmaß, die in unvermittelt großem Umfang auftreten.⁷⁵⁹

Dem Vorschlag der Kommission ist dabei deutlich zu entnehmen, dass dieses Instrument zur Betrugsbekämpfung auf den Karussellbetrug bzw. Missing-Trader-Betrug ausgerichtet ist.⁷⁶⁰ Die Erfahrungen mit derartigen Betrugskonstellationen haben diese als eine komplexe und systematische Form gekennzeichnet, die sich sprunghaft auf verschiedene Waren und Dienstleistungen verbreitete. Als Beispiel wird der durch den Karussellbetrug mit CO₂-Emissionzertifikaten in der Zeit Juni 2008 bis Dezember 2009 europaweit verursachte Steuerschaden, der von Europol auf ca. 5 Milliarden Euro geschätzt wurde, genannt.⁷⁶¹

Der Vorschlag sollte ursprünglich zum 01.01.2013 zur Anwendung kommen, wurde jedoch erst nach einer politischen Einigung vom 21.06.2013 durch eine Änderung der MwStSystRL vom 22.07.2013⁷⁶² umgesetzt, indem der Art. 199 b MwStSystRL eingefügt wurde. Der Europäische Rat hatte am 14.05.2013 über den Vorschlag abgestimmt,⁷⁶³ mit dem Ergebnis, dass er vom ECOFIN-Rat erwartete, bis Ende Juni 2013 einen entsprechenden Richtlinienvorschlag vorzulegen.⁷⁶⁴ Die typischerweise grenzüberschreitende Aktion der bisherigen Formen des Karussellbetruges lassen eine solche schnelle und flexible Maßnahme auf europäischer Ebene geeignet erscheinen.⁷⁶⁵

Inhaltlich spiegelt der Vorschlag die Erfahrungen des Einsatzes der Reverse-Charge Regelung für bestimmte, betrugsanfällige Gegenstände und Dienstleistungen, bspw. der CO₂-Emissionszertifikate, wider. Eine rein nationale Maßnahme zur Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der CO₂-Zertifikate war aufgrund der Harmonisierung der MwSt. nicht möglich.

⁷⁵⁸ EU Kommission vom 31.07.2012, KOM(2012)428 endg; vgl. Kritisch Filtzinger, UR 2013, S. 136 (148).

⁷⁵⁹ Vgl. EU Kommission, Pressemitteilung vom 31.07.2012, IP/12/868.

⁷⁶⁰ Vgl. EU Kommission vom 31.07.2012, KOM(2012)428 endg. S. 5 (Pkt. 3.).

⁷⁶¹ Europol, Pressemitteilung vom 09.12.2009; Vgl. EU Kommission vom 31.07.2012, KOM(2012)428 endg. S. 2 (Fn. 3).

⁷⁶² Richtlinie 2013/42/EU des Rates vom 22.07.2013 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug, zur Einführung des Art. 199a ABl. EU L 201 vom 26.07.2013, S. 1 ff.; Befristete Regelung bis zum 31.12.2018 (Art. 3).

⁷⁶³ o.V.- Datev Informationsbüro Brüssel vom 08.02.2013, Dok.-Nr.: 0938431.

⁷⁶⁴ Europäischer Rat, Schlussfolgerungen vom 22.05.2013, DOC/13/4, S. 10 (Buchst. d)).

⁷⁶⁵ EU Kommission KOM(2012)428 endg. vom 31.07.2012, S. 5; BR-Drucks. 433/12 vom 31.07.2012, Ende der Stellungnahmefrist 27.10.2012.

Die Ausnahmeregelung des Art. 395 MwStSystRL wurde für den Fall der CO₂-Zertifikate für nicht anwendbar erachtet. Die Beratungen der EU Kommission und die entsprechende legislative Umsetzung in Art. 199 a MwStSystRL zogen sich über einen Zeitraum von mehr als 9 Monaten (Juni 2009 bis März 2010) hin. Mehrere Mitgliedstaaten haben die Reaktionsvorschläge der EU nicht abgewartet, sondern vielmehr angestoßen, indem sie eigenmächtig die CO₂-Zertifikate von der Umsatzbesteuerung ausnahmen.⁷⁶⁶

Daraus kann abgeleitet werden, dass die Änderung der Gesetzgebung oder die Genehmigung von Ausnahmeregelungen den Mitgliedstaaten keine ausreichende Flexibilität und vor allem nicht die nötige Schnelligkeit für eine angemessene Reaktion auf derartige Betrugskonstellationen zur Verfügung stellen.⁷⁶⁷

b) Funktionsweise im Einzelnen

Der Schnellreaktionsmechanismus setzt eine Betrugskonstellation voraus, die unvermittelt aufgetreten ist und aufgrund des Betrugsvolumens zur Sicherung des Steueraufkommens eine Bekämpfung äußerst dringlich erfordert. Die Idee des Schnellreaktionsmechanismus sieht daher vor, dass die Kommission maximal 12 Monate gültige Durchführungsakte erlassen kann, mit denen sie jeden Mitgliedstaat auf Antrag dazu ermächtigen, diese abweichende Notfallmaßnahme einzuführen.⁷⁶⁸ Ein solcher Antrag soll auf einem Standardvordruck gestellt werden und dient zugleich der Information der anderen Mitgliedstaaten. Der Antrag soll Angaben über die spezielle Betrugskonstellation und Angaben zur betroffenen Branche, zur Art und zu den Merkmalen des Betrugs, zum unvermittelten, schwerwiegenden Charakter und zu den Folgen in Form von erheblichen, unwiederbringlichen, finanziellen Verlusten enthalten. Die Erläuterung muss damit auch die äußerste Dringlichkeit der Einführung der Reverse-Charge Regelung umfassen, d.h. Angaben zum Charakter des Betruges und zu den Folgen der erheblichen Steuerverluste machen. Durch den Antrag werden zugleich sämtliche Mitgliedstaaten über eine mögliche neue Betrugskonstellation mit potentiell erheblichem Ausmaß informiert.

Der Antrag zur Einführung der Reverse-Charge Regelung gemäß Art. 199a MwStSystRL umfasst zugleich den Antrag, die Reverse-Charge Regelung als Sondermaßnahme nach Art. 395 MwStSystRL einzuführen. Über diesen ist binnen 6 Monaten zu entscheiden, so dass für den betroffenen Mitgliedstaat auch eine Anschlussregelung gewährleistet ist.⁷⁶⁹

Die Kommission kann die Zustimmung zu der Einführung der Reverse-Charge Regelung erteilen oder Widerspruch erheben, mittels einer ablehnenden Stellungnahme. Der mögliche

⁷⁶⁶ Siehe hierzu im Einzelnen: Zweiter Teil A. II. 1. a)-d).

⁷⁶⁷ Vgl. EU Kommission vom 06.12.2011, KOM(2011)851 endg. S. 14 (Pkt. 5.3.1. (13)).

⁷⁶⁸ Vgl. EU Kommission vom 31.07.2012, KOM(2012)428 endg. S. 9 (Vorschlag Art. 395 a Abs. 1 MwStSystRL-E); vgl. Vellen, EU-UStB 2012, S. 73 (75).

⁷⁶⁹ Vellen, EU-UStB 2013, S. 84 (86).

Durchführungsakt soll gemäß dem Prüfverfahren des Art. 5 der VO (EU) Nr. 182/2011⁷⁷⁰ binnen eines Monats erlassen oder abgelehnt werden. Dementsprechend ist vorgesehen, über den Antrag eines Mitgliedstaats durch die Kommission und den SCAC-Ausschuss mit qualifizierter Mehrheit zu entscheiden. Der Kommission obliegt zudem die Verantwortung über die Bewertung des Mechanismus in Form eines bis zum 01.01.2018 vorzulegenden Berichts.

Im Gegensatz zu der Regelung des Schnellreaktionsmechanismus ist die Ausnahmeregelung des Art. 395 MwStSystRL aufgrund des partiell eingeschränkten Anwendungsbereichs und der regelmäßig zwischen 6- und 8-monatigen Bearbeitungs- und Entscheidungsphase (Art. 395 Abs. 2–4 MwStSystRL) für sich genommen für diese ein Höchstmaß an Reaktionsgeschwindigkeit erfordernde Form der Betrugsbekämpfung kein geeignetes Instrumentarium.

Diese Erweiterung der Kompetenz der Kommission (in Bezug auf die Genehmigung von Ausnahmeregelungen zur Eindämmung des MwSt.-Betrugs)⁷⁷¹ und das qualifizierte Mehrheitserfordernis anstelle der Einstimmigkeit (vgl. Art. 395 Abs. 1 MwStSystRL)⁷⁷² werden kritisch betrachtet. Besonders problematisch ist die ausschließliche Anwendung innerhalb eines Mitgliedstaates, die dem Ziel, grenzüberschreitende Betrugskonstellationen zu verhindern, in keiner Weise gerecht werden kann. Folglich wurde bereits angemahnt, die Ausnahmeregelungen, wenn, nur einheitlich in allen Mitgliedstaaten anzuwenden, da anderenfalls die Einheitlichkeit des EU-Binnenmarktes in Frage gestellt werde.⁷⁷³

Der europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss äußerte Bedenken, ob die Auswirkungen des Einsatzes des Mechanismus für die Mitgliedstaaten hinreichend untersucht wurden.⁷⁷⁴ Erfahrungswerte gibt es nicht, denn der Schnellreaktionsmechanismus ist seit seiner Einführung nicht angewendet worden.

IV. Fazit

Die Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs greifen auf nationaler und europäischer Ebene partiell ineinander. Dies gilt insbesondere für die Informationsgewinnung und den Informationsaustausch, der durch die Verwaltungszusammenarbeit sichergestellt werden soll.

⁷⁷⁰ EU Parlament und Rat vom 16.02.2011, VO (EU) Nr. 182/2011, ABl. EU L 55 vom 28.02.2011, S. 13.

⁷⁷¹ EWSA Stellungnahme vom 15.11.2012 (2013/C 11/07), zu KOM(2012)428 endg., ABl. EU C 11 vom 15.01.2013, S. 31 (32, Pkt. 3.1.).

⁷⁷² BT-Drucks. 17/11906 vom 14.12.2012, S. 28 (Nr. 37); vgl. Vellen, EU-UStB 2012, S. 73 (76).

⁷⁷³ Vgl. IHK München und Oberbayern Positionspapier 2.; Stellungnahmen des BIHK Schnellreaktionsmechanismus EU bei Umsatzsteuerbetrug.

⁷⁷⁴ EWSA: ECO/337 "Schnellreaktionsmechanismus" – Stellungnahme vom 15.11.2012; ABl. EU C 11/31 vom 15.01.2013.

Die nationalen Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung haben jedenfalls zur Aufdeckung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten einen wesentlichen Beitrag geleistet. Sie spiegeln auch die Strategie auf europäischer Ebene wider, Steuerkontrolle durch frühzeitige Informationsgewinnung und Informationsaustausch zu gewährleisten.

Die Maßnahmen der Finanzverwaltung setzten noch maßgeblich auf die individuelle Kontrolle, nur partiell auf die technische Unterstützung. Hier ist zu berücksichtigen, dass die menschliche Leistungsfähigkeit im Rahmen von Kontrollmaßnahmen nicht nur vom Umfang, sondern auch von der Geschwindigkeit her begrenzt ist.

In Bezug auf den Karussellbetrug wirken die Prüfungsmaßnahmen in Form der Umsatzsteuer-Nachschau oder Sonderprüfung zunächst nur gegen einen bestimmten Unternehmer. Ein Umsatzsteuerkarussell verursacht Steuerausfälle jedoch weit über den Wirkungskreis eines einzelnen Unternehmers. Ermittlungsmaßnahmen jedweder Art laufen daher Gefahr, bei frühzeitigem Ansetzen bei einem Unternehmer weitere Beteiligte zu warnen und damit die Aufdeckung und Schadenskompensation des Karussells insgesamt zu vereiteln. Die Koordination auf Bundes- und Länderebene zwischen Veranlagungsbeamten, Prüfern und Steuerverfahrenstellen sowie länderübergreifend und ggf. sogar über die europäischen Grenzen hinweg, scheint bei den bisher festgestellten Ausmaßen der Umsatzsteuerkarussellfälle unausweichlich.

Die auf europäischer Ebene angestoßenen konventionellen Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung, zur Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit und der Ausbau der Steuerkontrollen durch Informationsaustausch bilden eine wichtige Grundlage zur Betrugsbekämpfung. Es ist erkennbar, dass der Ansatz der Informationsgewinnung, Verfügbarkeit und Weitergabe auf nationaler und europäischer Ebene einen wachsenden Stellenwert einnimmt.

Eine europäische Betrugsbekämpfungsstrategie ist im Aufbau, die Rahmenbedingungen für eine effiziente Zusammenarbeit bestehen, so dass die Evaluierung der Maßnahmen abzuwarten bleibt, inwieweit diese auch tatsächlich genutzt werden.

Neben den grundsätzlichen Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung auf europäischer Ebene hat der Fall der CO₂-Zertifikate ganz entscheidend zur Einführung des Schnellreaktionsmechanismus beigetragen.

Nachdem sich die EU Kommission jedoch stets gegen eine generelle Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung ausgesprochen hat, erstaunt die Einführung des Schnellreaktionsmechanismus. Es erscheint zunächst wie eine Kurzschlussreaktion aufgrund der Ohnmacht gegen die zunehmende Betrugs kreativität und ihre scheinbare Unkontrollierbarkeit. Hierfür spricht die Begründung zur Einführung des Mechanismus, der eine Wiederholung der Konstellation der Umsatzsteuerkarussellfälle bei dem CO₂-Zertifikatehandel auszuschließen sucht.

DRITTER TEIL

LÖSUNGSANSÄTZE

Der erste und zweite Teil der vorliegenden Arbeit haben gezeigt, dass der Umsatzsteuerkarussellbetrug das Umsatzsteuerrecht vor verschiedene Herausforderungen stellt. Der Umsatzsteuerkarussellbetrug beim Handel mit CO₂-Zertifikaten konnte erst durch die Gesetzesänderung, die die Anwendbarkeit der Regelung zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ermöglichte (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG) unterbunden werden.

Auf Basis der Grundlagen des CO₂-Zertifikatehandels und der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung sowie den bisherigen Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs sollen nachfolgend mögliche Lösungsansätze aufgezeigt werden.

A. Synergiepotential zwischen UStG und TEHG

Zunächst darf die Frage aufgeworfen werden, welchen zwingenden Grund die europäische Gemeinschaft sah, den Handel der CO₂-Zertifikate der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

Schließlich ist der Emissionshandel in erster Linie eine Maßnahme zur Bekämpfung des Klimawandels, die im Rahmen der festgelegten Gesamtemissionen die Allokation derselben in Form eines Marktmechanismus regeln soll. Der Emissionshandel trägt zugleich den Tatsachen Rechnung, dass sich Emissionen nicht auf nationale Hoheitsgrenzen beschränken lassen, die verschiedenen Staaten und die in diesen ansässigen Unternehmen unterschiedliche Emissionsmengen verursachen und es trotz einer stetig sinkenden Maximalmenge an Emissionen möglich sein soll, diese nach den Bedürfnissen gerecht zu verteilen.

Die CO₂-Zertifikate, die Gegenstand des Emissionshandels sind, sind hingegen keine typische Handelsware, die für den privaten Endverbrauch bestimmt ist.

Und auch sofern die Frage, ob der Handel mit CO₂-Zertifikaten generell der Umsatzbesteuerung unterliegen soll, zu bejahen wäre, stellt sich die weitere Frage, ob entweder eine bereits vorhandene Umsatzsteuerbefreiung Anwendung finden könne oder eine entsprechende Erweiterung in Betracht zu ziehen gewesen wäre, d.h. ob die umweltpolitische Zielsetzung des Emissionshandels nicht Anlass für eine eigene Steuerbefreiung gewesen wäre.

Hierzu ist zunächst zu prüfen, ob zwischen dem UStG und dem TEHG Wechselwirkungen bestehen, um daraus ein etwaiges Synergiepotential abzuleiten.

I. Wechselwirkungen zwischen UStG und TEHG

Die Frage, ob Wechselwirkungen zwischen dem UStG und dem TEHG bestehen, ist die Frage danach, ob sich die Regelungen der Gesetze gegenseitig beeinflussen. Der Emissionshandel

fällt zum einen in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer, da es sich um einen zivilrechtlichen Übertragungsvorgang im Sinne eines Leistungsaustauschs handelt, zum anderen, weil die umsatzsteuerrechtliche Einordnung der Übertragung der CO₂-Zertifikate durch eine Übereinkunft der europäischen Kommission, impliziert war. Diese bestimmte, dass die Übertragung von CO₂-Zertifikaten als umsatzsteuerpflichtige Dienstleistungen einzuordnen ist, für die keine Steuerbefreiung zur Anwendung kommen sollte.⁷⁷⁵

Das UStG enthält jedoch keine spezifische Regelung, die den Handel mit Emissionszertifikaten generell beeinflussen würde. Vielmehr soll auch der Handel mit Emissionszertifikaten, wie der Handel im zwischenunternehmerischen Bereich generell, nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Für einen Bereich wie den Emissionshandel, bei dem die Besteuerung eines Endverbrauchers nahezu ausgeschlossen ist, wird die Belastungsintention der Umsatzsteuer jedoch verfehlt. Der grundsätzlich zu belastende Endverbraucher kommt mit den Zertifikaten in der Regel nicht in Berührung, denn der den Zertifikaten innewohnende Wert ist für ihn unbrauchbar. Der einzige Grund für einen Nichtunternehmer, bspw. eine Privatperson, die CO₂-Zertifikate zu erwerben, wäre, diese der unternehmerischen Verwendung vorzuenthalten. Solange jedoch ein Überangebot der Zertifikate vorhanden ist, ist dies praktisch ohne Effekt, weil es die Unternehmen nicht zu einer weiteren Reduktion anhalten kann.

Der Emissionshandel bietet auch keine Einnahmequelle für den Fiskus. Auf unternehmerischer Ebene nivellieren sich Vorsteuer und Umsatzsteuer, eine Einnahme für den Fiskus entfällt mangels nichtunternehmerischen Endverbrauchs. Dies gilt ebenfalls bei Anwendung der Reverse-Charge Regelung, da auch hier eine Zahllast aus dem reinen Emissionshandel regelmäßig nicht entsteht. Die Umsatzbesteuerung des Emissionshandels verursacht mithin lediglich administrativen Aufwand, sowohl auf Unternehmerseite als auch auf Seiten des Fiskus. Die Umsatzbesteuerung des Emissionshandels ist daneben vor allem aus Gründen seiner primär umweltpolitischen Zielsetzung als fraglich anzusehen.

Das TEHG beeinflusst jedoch punktuell die Anwendung des UStG. Schließlich gibt es durch seine Differenzierung zwischen Finanzinstrumenten, insbesondere Wertpapieren, und den Emissionszertifikaten vor, dass die Kredit-bzw. Finanzmarktaufsicht nicht für die Überwachung des Emissionshandelsmarktes zuständig sein soll (§ 15 TEHG a.F.; § 7 Abs. 5 TEHG n.F.). Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht führt diese Einordnung dazu, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG keine Anwendung findet. Darüber hinaus enthält das TEHG keine Vorschriften, die die Anwendbarkeit des UStG direkt oder indirekt beeinflussen.

⁷⁷⁵ EU Kommission: TAXUD/1625/04 REV 1– Arbeitsunterlage Nr. 443 Rev 1. vom 27.05.2004 (Anlage I); vgl. zuletzt BT-Drucks. 17/939 vom 04.03.2010, S. 15.

ME dürfte die Entscheidung für die Umsatzbesteuerung des Zertifikatehandels darauf zurückzuführen sein, dass bei dem zwischenunternehmerischen Handel grundsätzlich keine Belastung mit Umsatzsteuer verbleibt, jedoch außerhalb desselben ein Endverbrauch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne möglich ist, da Privatpersonen oder Umweltschutzorganisationen CO₂-Zertifikate, zur Förderung des Klimaschutzes, erwerben können.

Die Einführung einer Steuerbefreiung für den Emissionshandel scheint insoweit nicht erforderlich gewesen zu sein, da sie nahezu keine Vereinfachung für die am Emissionshandel teilnehmenden Unternehmen gewesen wäre.

II. Notwendigkeit einer Umsatzsteuerbefreiung für den Emissionshandel und Abgrenzung zu den bestehenden Umsatzsteuerbefreiungen

Die Übereinkunft der EU Kommission, für den Emissionshandel keine Umsatzsteuerbefreiung anzuwenden, beantwortet nicht die Frage, worin die Notwendigkeit gesehen wurde den Emissionshandel der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

Diese Übereinkunft beantwortet ebenso wenig die Frage, ob eine Umsatzsteuerbefreiung notwendig oder jedenfalls zweckmäßig wäre, und grenzt auch die Anwendungsbereiche der existierenden Umsatzsteuerbefreiungen nicht ab.

1. Umsatzsteuerbefreiung für den Emissionshandel

Zunächst ist klärungsbedürftig, ob der Emissionshandel mit seiner umweltpolitischen Zielsetzung des Schutzes des Klimawandels dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiungen genügt. Steuerbefreiungen sollen nur bei Erfüllung der rechtlich festgelegten Voraussetzungen gewährt werden, um ungerechtfertigte Begünstigungen zu vermeiden.

Die Art. 132 bis 137 und Art. 138 bis 148 MwStSystRL zählen die wesentlichen aus Sicht der EU befreiten Umsätze auf und geben den Kreis der Unternehmer vor, deren Umsätze befreit werden können.⁷⁷⁶ Die Steuerbefreiungen der Art. 131 bis 137 MwStSystRL schließen den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus.⁷⁷⁷ Aufgeführt sind bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten und Einzelfälle von Umsatzarten, die aus den unterschiedlichsten Gründen geschaffen wurden (Art. 135-136 MwStSystRL).

Die Steuerbefreiungen des UStG für Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind nach solchen mit und ohne Vorsteuerabzug zu unterscheiden. Erstere bezwecken vielfach die Gewährleistung gleicher Wettbewerbsverhältnisse auf ausländischen Märkten oder dienen der Umsetzung des sog. Bestimmungslandprinzips. Einige Umsätze sind aus Vereinfachungsgründen befreit,

⁷⁷⁶ Langer in: Reiß/Kräusel/Langer, Art 131-137 MwStSystRL, Rn. 9; Huschens, in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 4 UStG, Rn. 12; Stadie in: Rau/Dürrwächter, UStG, Vor §§ 4-9, Rn. 13/14.

⁷⁷⁷ Langer in: Reiß/Kräusel/Langer, Art 131-137 MwStSystRL, Rn. 15; Huschens, in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 4 UStG, Rn. 12.

weil die Empfänger ohnehin zum Vorsteuerabzug berechtigt wären.⁷⁷⁸ Weitere dienen vorwiegend zu sozialen, kulturellen u.ä. Zwecken.⁷⁷⁹

Regelmäßig gibt es für die Steuerfreiheit einen spezifischen Grund für diese Begünstigung, der im Fall der CO₂-Emissionszertifikate in Form der umweltpolitischen Zielsetzung in Frage gekommen wäre.

Die Umsatzsteuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug begünstigten grundsätzlich den Endverbraucher, dem durch die Vermeidung der Umsatzbesteuerung der Zugang zu bestimmten Lieferungen oder Leistungen erleichtert werden soll.⁷⁸⁰

Die Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug sind überwiegend nur auf einer bestimmten Umsatzstufe innerhalb der Unternehmerkette anzuwenden, so dass der Letztverbrauch nicht begünstigt wird.⁷⁸¹

Der Klimaschutz ist als umweltpolitische Zielsetzung weder in einer Umsatzsteuerbefreiung enthalten noch einer der bisher enthaltenen Umsatzsteuerbefreiungen ähnlich. Jedoch kommt ein Vergleich sowohl zu den sozialen und kulturellen Zwecken als auch aus Wettbewerbsgründen in Betracht. Zunächst ist der Umweltschutz in gleicher Weise förderungswürdig wie die Heil- und Gesundheitsfürsorge und kulturelle oder soziale Leistungen. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten ist zu berücksichtigen, dass der Klimaschutz des Emissionshandels mit dem Kyoto-Protokoll einen globalen Ansatz verfolgt, langfristig sich also nicht auf den europäischen Markt beschränken soll.

Da der Emissionshandel im Kern auf den zwischenunternehmerischen Handel ausgelegt ist, bestand bei Einführung keine Notwendigkeit einer Steuerbefreiung, da die Neutralität des unternehmerischen Handelns, national als auch grenzüberschreitend, bereits durch das System der Umsatzbesteuerung sichergestellt schien.

Zu Beginn des Emissionshandels im Jahr 2005 waren auch keine Anhaltspunkte für ein Betrugsgeschehen in einem solchen Ausmaß ersichtlich. Folglich bedurfte der Klimaschutz nach Ansicht der nationalen und europäischen Gesetzgebungsorgane keiner Umsatzsteuerbefreiung, um seinem Zweck zu erfüllen.

⁷⁷⁸ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, Vor §§ 4–9, Rn. 54.

⁷⁷⁹ *Huschens*, in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 4 UStG, Rn. 3; *Stadie* in: *Stadie*, Vor §§ 4–9 UStG, Rn. 8.

⁷⁸⁰ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, Vor §§ 4–9, Rn. 57, mit der Kritik der verdeckten Preiserhöhung durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs auf der Vorstufe; *Kraeusel* in: Reiß/Kräusel/Langer, § 4 Rn. 2.

⁷⁸¹ *Huschens*, in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 4 UStG, Rn. 8.

2. Umsatzsteuerbefreiung als Alternative zu Reverse-Charge

Die Anwendung einer neu geschaffenen oder existierenden Umsatzsteuerbefreiung könnte jedoch eine Alternativlösung zur Anwendung der Reverse-Charge Regelung sein. Die bestehenden Umsatzsteuerbefreiungen sind gegenwärtig nicht auf den Emissionshandel übertragbar, da ihre Zweckbestimmungen sich nicht decken.⁷⁸²

Das TEHG hat bereits aufgrund der Unterscheidung zwischen Finanzinstrumenten bzw. Wertpapieren und Emissionszertifikaten eine Abgrenzung vorgegeben. Diese hat das BMF mit Schreiben vom 02.02.2005⁷⁸³ zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Handels mit CO₂-Zertifikaten übernommen und die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 e) UStG für nicht anwendbar erklärt, ohne dies jedoch weiter zu begründen.

Der Anwendungsbereich der existierenden Umsatzsteuerbefreiungen müssen – vergleichbar der EuGH Argumentation für Bitcoins⁷⁸⁴ als Zahlungsmittel, obwohl es sich nicht um ein gesetzliches Zahlungsmittel handelt – zunächst entsprechend neu und erweitert ausgelegt werden.

Für eine solche Auslegung ist jedoch zu berücksichtigen, dass der EuGH die Steuerbefreiungen nach Art. 132 und Art 135 MwStSystRL eng auslegt, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer bzw. MwSt. unterliegt.⁷⁸⁵ Dies ist nicht unumstritten, da vornehmlich dem Zweck der Steuerbefreiung Geltung zu verschaffen ist und damit den Zielen Rechnung getragen wird.⁷⁸⁶

Zudem ist zu berücksichtigen, dass sofern und soweit die Richtlinie den Mitgliedstaaten erlaubt, weitere Ausnahmen von einer Befreiung vorzusehen, diese nur durch Gesetz und nicht etwa durch Verwaltungsvorschrift (i.S.d. 108 Abs. 7 GG) bestimmt werden können.

III. Synergiepotential im engeren Sinn

Sofern sich das UStG und das TEHG nicht gegenseitig beeinflussen, ist fraglich, ob sie nicht jedenfalls voneinander profitieren könnten. Generell schien der Gesetzgeber keine Notwendigkeit hierfür zu sehen, jedoch besteht für die Umsatzsteuerkarussellfälle ein gewisses Synergiepotential. Die Bezeichnung Synergiepotential im engeren Sinn ist eine Umschreibung für den gegenseitigen Nutzen der Mechanismen des TEHG und des UStG. Im Vordergrund

⁷⁸² Siehe hierzu Erster Teil B. I. 2 b) aa) und bb).

⁷⁸³ BMF, Schreiben vom 02.02.2005 - IV A 5 - S 7100 - 16/05, UR 2005, S. 169 (170, Rn. 7).

⁷⁸⁴ EuGH, Urteil vom 22.10.2015, C-264/14, Hedqvist, UR 2015, S. 864; vgl. Pörksen, jurisPR-ITR 5/2016 Anm. 5.

⁷⁸⁵ EuGH, Urteil vom 28.07.2011, C-350/10, UR 2011, S. 747 (748 Rn. 23); vgl. *Heidner* in: *Bundesgesetz/Geist* § 4 UStG Rn. 5; *Huschens* in *Schwarz/Widmann/Radeisen* § 4 UStG, Rn. 13.

⁷⁸⁶ *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, Vor §§ 4–9, Rn. 20/21; *drslb.* in: *Stadie* Vor §§ 4–9, Rn. 15/16.

steht die Frage, inwieweit Datenbestände und Kontrollmechanismen verknüpft werden könnten. Dies gilt insbesondere für die USt-IdNr. und die Registerdaten der Emissionshandelsverwaltungen. Zu berücksichtigen ist, dass die CO₂-Zertifikate ihren eigentlichen Wert und Nutzen lediglich für die regelmäßig unternehmerisch (i.S.d. UStG) tätigen Anlagenbetreiber entfalten. Zu berücksichtigen ist auch die Tatsache, dass aufgrund der europäischen Grundfreiheiten der Handel und die Registrierung hierfür in jedem Emissionshandelsregister möglich sind.

Das vermutlich größte Potential, einen Synergieeffekt zwischen den Mechanismen beider Gesetze zu erzielen, bestünde in dem Abgleich der Stammdaten bei der Registeranmeldung für den Emissionshandel mit den umsatzsteuerlichen Stammdaten, insbesondere aber ein Abgleich der USt-IdNr. Hiermit wäre eine weitgehende Kontrolle der Umsätze mit CO₂-Zertifikaten möglich. Daneben können die Registertransaktionen in grenzüberschreitenden Fällen mit den Zusammenfassenden Meldungen und den dazugehörigen USt-IdNr. überprüft werden. Ein solcher Abgleich würde die Möglichkeit einer stichprobenartigen oder kursorischen Prüfung der tatsächlichen Transaktionen mit den erklärten Umsätzen bieten.

Diesen Überlegungen ist zwar das Verhältnis zwischen einem funktionstüchtigen Emissionshandels und dem Aufwand der Finanzverwaltungen entgegenzuhalten, jedoch könnte solchen Abgleichen insoweit ein Mehrwert innewohnen, als dass durch das Ineinandergreifen verschiedener Kontroll- und Prüfungsansätze die Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung erhöht und ein Risiko der Steuerhinterziehung und –umgehung damit minimiert werden könnte. Zudem bieten die Registerdaten neben den Informationen aus den Umsatzsteuervoranmeldungen und den Zusammenfassenden Meldungen, die eine Kontrolle der grenzüberschreitenden Fälle ermöglichen, für die im Umsatzsteuerkarussellgeschäft problematischen rein inländische Fälle eine Kontrollmöglichkeit.

B. Präventive Ansätze gegen den Umsatzsteuerkarussellbetrug

Als präventive Ansätze gegen den Umsatzsteuerkarussellbetrug kommen mE zum einen Maßnahmen im Bereich der Zusammenarbeit und der Kontrolle, zum anderen Maßnahmen mit Einfluss auf die Auszahlung etwaiger Vorsteuerübergänge in Betracht.

Die Zusammenarbeit und Kontrollmechanismen beinhalten sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene noch ein gewisses Spektrum an unausgeschöpftem Potential.

I. Ausblick auf nationaler Ebene

Die möglichen Handlungsspielräume sind nach den Aufgabenbereichen von Bund oder Bundesländern zu trennen. Das Ziel sollte sein, aus den getrennten Zuständigkeiten zwischen Bund und den Ländern und dem unterschiedlichen Umgang mit den zugewiesenen Aufgaben inner-

halb der Bundesländer insgesamt den größtmöglichen Nutzen zu ziehen. Dazu ist es erforderlich, dass die individuellen Kontrollmöglichkeiten umfänglich ausgeschöpft werden und durch effektive Zusammenarbeit ergänzt werden. Diese Zusammenarbeit kann kooperativ zwischen den Ländern oder im Verhältnis Bund-Länder oder koordinativ bestehen.

Mit der Begründung, die föderalistische Individualität der einzelnen Länder nicht anzutasten, wird gegenwärtig noch ein zu geringer Nutzen aus den einzel(bundes)staatlichen Erfahrungen gezogen. Was auf europäischer Ebene als Best-Practice die bewährtesten Methoden zu Betrugsbekämpfung zusammenfasst, findet auf Länderebene kaum statt.⁷⁸⁷ Diesen Bereich hat die KUSS⁷⁸⁸ aufgegriffen und regelmäßige Treffen der zentralen Ansprechpartner der Länder abgehalten.⁷⁸⁹

Im Vergleich der Lösungsansätze bspw. der Niederlande und Belgiens bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung kämpft Deutschland vielfach noch mit einer uneinheitlichen Umsetzung seiner Strategie innerhalb der Bundesländer. Aber auch die Umsetzung einiger Handlungsmöglichkeiten, die in den Zuständigkeitsbereich des BZSt fallen, steht noch aus.

Die Auswertung und Evaluierung der Daten aus den Risikobewertungen oder eine Zusammenfassung der Erkenntnisse aus der Datenbank ZAUBER (Datenbank für Umsatzsteuer-Betrugsfälle und Risikoprofile) ist überwiegend Stückwerk. Insbesondere, weil es mehrheitlich an der Zeit fehlt, die Datei ihrem Zweck und Erfordernissen entsprechend zu pflegen.

Der Umsatzsteuerkarussellbetrug erreichte trotz der bestehenden Maßnahmen der Finanzverwaltung ein Schadensvolumen in Millionenhöhe, wodurch mE der Rückschluss naheliegt, dass aus den vorhandenen Informationen nicht der mögliche Nutzen gezogen wird und ein gewisses Potential der Betrugsbekämpfungsmaßnahmen durch Zusammenarbeit und Kontrolle ungenutzt bleibt.

So werden bspw. die Bestätigungsabfragen der USt-IdNr. und deren Beantwortung grundsätzlich beim BZSt erfasst. Eine systematische Auswertung oder Analyse der gespeicherten Daten erfolgte zunächst nicht.⁷⁹⁰ Zwar fließen die Abfragen gegenwärtig in die Risikofilter ein, jedoch mit kaum höherer Effizienz als Zufallsfunde. Denkbar wäre, insbesondere bei Neugründungen auf eine verstärkte Abfragetätigkeit zu achten, vor dem Hintergrund, dass die Karussellteilnehmer stets bemüht sind, ein sorgfältiges Geschäftsgebahren vorzulegen, zu dem auch die Prüfung ihrer Geschäftspartner gehört. Die Daten der Unternehmen der abfragenden USt-IdNr. und abgefragte USt-IdNr. müssten dabei gleichermaßen ausgewertet werden.

⁷⁸⁷ Ein Beispiel hierfür ist die Parallelentwicklung bestimmter Datennutzungssysteme in NRW und Bayern.

⁷⁸⁸ Zur Koordinierungsstelle für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Steuerfahndungsmaßnahmen siehe Zweiter Teil, C. I. 2.a) aa).

⁷⁸⁹ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012, S. 20.

⁷⁹⁰ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 15/19.

Auf Ebene der Bundesländer fehlt es ebenso an einer reibungslosen Kooperation. Exemplarisch sei hierzu auf den Zeitraum verwiesen, den die verschiedenen Bundesländer bei der Einrichtung der Neugründungsstellen, Sondereinheiten für Steueraufsicht oder Zentralstellen für Umsatzsteuerbetrug verstreichen ließen.

Dieses Verhalten wirkt, als haben einige Bundesländer zunächst abgewartet, wie sich die Erfahrungen anderer Bundesländer entwickeln; eine Abstimmung über eine einheitliche Umsetzung solcher Maßnahmen gab es nicht. Möglicherweise müsste sich eine Bund-Länder-Initiative der Überwachung solcher Projekte widmen. Möglicherweise könnte auch das BZSt die Kräfte bündeln, statt ausschließlich zu koordinieren, und die Bundesländer zu einem einheitlichen Vorgehen anhalten.

II. Ausblick auf europäischer Ebene – Errichtung einer Europa-Zentralstelle

Auf europäischer Ebene sind die Entwicklungen und die Reformansätze vielfach ein Minimalkonsens der Mitgliedstaaten. Ähnlich zu den Handlungsmöglichkeiten von Europol könnte sich die Einrichtung einer Europa-Zentralstelle für MwSt. anbieten. Diese zum gegenwärtigen Zeitpunkt (aufgrund der Kompetenzzuweisung und Hoheitsbefugnisse der Mitgliedstaaten) kaum realistische Idee könnte die entscheidende Katalysator-Funktion besitzen, die dem europäischen Handlungsspektrum im Bereich der Kontrolle und Zusammenarbeit fehlt.

Die EU Kommission, der ECOFIN-Rat und der Europäische Rechnungshof haben Missstände festgestellt, beraten und einer Lösung zugeführt. Dennoch verbleibt im Bereich der Zusammenarbeit insoweit noch eine Lücke, als es bspw. an Kooperationen der verschiedenen Institutionen mangelt oder an der eigenen Ermittlungs- und Handlungsbefugnissen.

Vielversprechend könnten die Informationspflichten des Schnellreaktionsmechanismus sein, auch wenn diese möglicherweise erst in den nächsten fünf bis zehn Jahren in der Praxis ihre Effektivität unter Beweis gestellt haben werden. Die Informationspflichten richten sich zugleich an die Kommission und an die anderen Mitgliedstaaten und können damit den schon lange geforderten schnellen und vollumfänglichen Informationsaustausch über festgestellte Betrugskonstellationen herbeiführen.

III. Prävention durch Kontrolle und Änderung des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs

Der Bundesrechnungshof hat zuletzt in seinem Bericht „Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens“ darauf hingewiesen, dass ein einfacheres und weniger verwaltungsaufwendiges Umsatzsteuer-Kontrollverfahren sowie die Verbesserung der Datenbanken zur Betrugsbekämpfung dringend erforderlich wären.⁷⁹¹ Für beide Maßnahmen ist eine technische Unterstützung unausweichlich. Die Möglichkeiten technischer Unterstützung stehen bislang

⁷⁹¹ BRH, Bericht vom 16.01.2013, Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, S. 3.

nicht im Fokus der Reformvorschläge und es wird diesen auch keine vorrangige Bedeutung beigemessen.

Ebenfalls bisher nicht hinreichend diskutiert ist die Frage, wann ein Vorsteuerabzug möglich sein muss.

1. Umsatzsteuer-Kontrollverfahren

Die Kernelemente des Umsatzsteuer-Kontrollverfahrens sind Erfassung der Unternehmer durch die Erteilung der USt-IdNr., die Erklärung der ausgeführten innergemeinschaftlichen Umsätze im Rahmen der Zusammenfassenden Meldungen sowie der automationsgestützte Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten hierüber.⁷⁹²

a) Verknüpfung der Voranmeldungsdaten und Zusammenfassende Meldungen

Im grenzüberschreitenden Handel könnte eine Vereinfachung und Verbesserung der Kontrolle durch eine Verknüpfung der Umsatzsteuervoranmeldungsdaten und Zusammenfassenden Meldungen erfolgen. Die Verknüpfung dieser Daten hat zwei wichtige Bereiche. Zum einen sollten die Angaben eines Unternehmers, die er in der Zusammenfassenden Meldung macht, mit denjenigen in seiner Umsatzsteuervoranmeldung zusammengeführt und miteinander abgestimmt werden. In Deutschland wird dieser Abgleich jedenfalls weder automatisch noch regelmäßig vorgenommen.⁷⁹³ Zum anderen ist es wichtig, die korrespondierenden Daten der Umsatzsteuervoranmeldung zum innergemeinschaftlichen Leistungsbezug mit den Daten aus der Zusammenfassenden Meldung über die innergemeinschaftliche Leistungserbringung abzustimmen. Auch einen solchen Abgleich führt Deutschland nicht in einem permanenten Verfahren durch.⁷⁹⁴

Vielmehr erfordert ein solcher Abgleich eine individuelle und händische Abfrage der USLO und MIAS/VIES-Daten, die in den jeweiligen Finanzämtern vorzunehmen sind.⁷⁹⁵ Dadurch verliert dieser Kontrollansatz vollständig an Wert, da das Vorgehen nicht nur impraktikabel und nicht mehr zeitgemäß ist, sondern auch die Ressourcen der Finanzverwaltung nicht sinnvoll einsetzt. Schließlich könnte der Datenabgleich mit Hilfe der entsprechenden Software durchgeführt werden, ohne dass diesem Abgleich rechtliche Bedenken entgegenstünden.⁷⁹⁶

Allerdings sind hierzu einige Vorbedingungen zu erfüllen. Zum einen sind die Daten der anderen EU-Mitgliedstaaten erforderlich. Diese müssen nicht nur zeitnah vorliegen, sondern

⁷⁹² Hierzu auch BRH, Bericht vom 16.01.2013, Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, S. 10, (Pkt. 3.2.1.).

⁷⁹³ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 17.

⁷⁹⁴ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 18.

⁷⁹⁵ BRH Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Jahresbericht 2011, S. 312 (Pkt. 85.1); BRH Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Jahresbericht 2012, S. 332 (Pkt. 79.3.1.3.1).

⁷⁹⁶ BRH, Bericht vom 16.01.2013, Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, S. 11 (Pkt. 3.2.1.).

auch aus Gründen der besseren Vergleichbarkeit den korrespondierenden Erklärungszeitraum betreffen. Denn nur, wenn die Summe der an eine USt-IdNr. ausgeführten Umsätze aus verschiedenen Zusammenfassenden Meldungen leistender Unternehmer mit der Summe der empfangenen Umsätze jener USt-IdNr. übereinstimmen, kann ein Fehler der Leistungsbeziehung und Leistungszuordnung nahezu ausgeschlossen werden. Verantwortlich für diese Problematik ist die Regelung der Zusammenfassenden Meldungen, wonach die innergemeinschaftlichen Umsätze gemäß § 18a Abs. 8 S. 1 UStG entweder mit Rechnungsausstellung oder Leistungsausführung, bzw. im Folgemonat der Leistungsausführung, erklärt werden können. Korrespondierend zur Vorsteuer bzw. Erklärung des Erwerbs wäre die Verbindung ausschließlich an die Leistung oder besser der Rechnungsstellung (da korrespondierend mit dem Vorsteuerabzug) konsequenter. Der Abgleich der Daten zwischen Umsatzsteuervoranmeldung und Zusammenfassende Meldungen, vorausgesetzt eine zeitlich zutreffende Erfassung, wäre damit wesentlich stringenter.

Die unterschiedlichen Abgabefristen für die Umsatzsteuervoranmeldung und für die Zusammenfassende Meldung beruhen auf EU-Vorgaben, so dass ein gemeinsames Vorgehen auf EU-Ebene zur Abhilfe und zum Erreichen eines zeitlichen Gleichlaufs erforderlich wird.⁷⁹⁷

Darüber hinaus kann auch der Abgleich einzelner Geschäftsvorfälle in Betracht gezogen werden. Hierzu müssten jedoch zunächst die Unternehmen zu einer entsprechenden Auflistung verpflichtet werden.⁷⁹⁸ In Betracht zu ziehen wäre beispielsweise, die bezogenen Leistungen eingangsseitig vergleichbar einer Zusammenfassenden Meldung zusammenzufassen.

Ein Vorschlag für den Abgleich der Daten desselben Unternehmers und zugleich ein Vorschlag zur Vereinfachung des Verfahrens stammt von der OFD Koblenz.⁷⁹⁹ Der Vorschlag befürwortet die Zusammenführung der ausgeführten innergemeinschaftlichen Umsätze im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung und der Zusammenfassende Meldungen zu einer Erklärung.⁸⁰⁰ Durch diese Zusammenführung wird auf Ebene der Finanzverwaltung eine Vorprüfung der Daten erreicht, die eine höhere Zuverlässigkeit der in die MIAS/VIES Datenbank einfließenden Daten gewährleistet.⁸⁰¹ Anschließend ist es erforderlich, dass die Daten der Zusammenfassenden Meldungen, deren Erklärungsadressat gegenwärtig das BZSt ist, von den nach diesem Vorschlag dann örtlich zuständigen Finanzverwaltungen weitergeleitet werden

⁷⁹⁷ Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme vom 04.02.2010 zum StEUVUmsG (BT-Drucks. 17/506), S. 5 Nr. 8.

⁷⁹⁸ Im Einzelnen hierzu: BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 18.

⁷⁹⁹ Herrmann, Stellungnahme vom 07.02.2010 zum StEUVUmsG (BT-Drucks. 17/506), S. 4 (Pkt. 2.1).

⁸⁰⁰ Auch hier findet kein automationsgestützter Abgleich statt, sondern ein solcher ist über das Kontrollmitteilungsverfahren abzuwickeln.

⁸⁰¹ Vgl. BRH, Bericht vom 23.11.2009, Chancen zur Entlastung und Modernisierung des Bundeshaushalts, S. 60 (Pkt. 5.5.4.).

müssten. Anderenfalls wäre das BZSt nicht mehr in der Lage, die erforderlichen Daten für die anderen EU-Mitgliedstaaten zur Verfügung zu stellen.

Eine seit 2006 mit der Zusammenführung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Zusammenfassende Meldungen beschäftigte Bund-Länder-Arbeitsgruppe hat im April 2012 ihren Abschlussbericht vorgelegt, mit einer Umsetzung wurde von Seiten des BMFs nicht vor 2015 gerechnet.⁸⁰²

b) Ausschöpfung vorhandener Informationsquellen: Emissionshandelsregister

Der Emissionshandel ist im Vergleich zu dem Handel mit nicht staatlich konzessionierten Waren oder Leistungen ein vergleichbar einfach zu prüfendes Marktsegment. Überprüfbar sind die im Emissionshandelsregister erfassten Daten über die Transaktionen. Die Basisdaten sind die Daten des Übertragenden und Empfängerkontos, die Art und Menge der Zertifikate sowie das Übertragungsdatum. Nicht zu den relevanten Daten gehört der Preis des Veräußerungsgeschäfts insgesamt oder einzelnen Zertifikats, obwohl die Möglichkeit besteht, einen Einstandspreis festzulegen.⁸⁰³ Ein unmittelbarer Rückschluss zwischen den Angaben in einer Umsatzsteuervoranmeldung und den Daten des Emissionshandelsregisters ist damit nur näherungsweise möglich, soweit das Handelsvolumen mit dem Marktpreis der Zertifikate zum Handelszeitpunkt errechnet wird.

Die Frage, ob eine vollständige Informationsausschöpfung der Daten des Emissionshandelsregisters durch automatisierten Abgleich möglich wäre, stellt sich damit nicht. Hypothetisch betrachtet wäre ein automatisierter Abgleich der Daten des Emissionshandelsregisters dann von gesteigertem Interesse, wenn zu jedem Übertragungsvorgang auch der Nettopreis anzugeben wäre. In einer solchen Konstellation ergäbe sich aus der Summe der innerhalb eines Monats durchgeführten Transaktionen die Bemessungsgrundlage (getrennt nach den Übertragungen an inländische und ausländische Konten). Ein solcher Abgleich wäre besonders einfach durchführbar, wenn der Vordruck der Umsatzsteuervoranmeldung die Umsätze mit Emissionszertifikaten getrennt nach inländischen und ausländischen Umsätzen erfassen würde.

Nicht nur bei dieser hypothetischen Verknüpfung von Daten, sondern in jedem vergleichbaren Fall des Zugriffs der Finanzverwaltung auf Datenbestände, die aus nicht-steuerlichen Zwecken erhoben werden, stellt sich die Frage nach dem Grenzbereich des Datenzugriffs. Es bedarf stets einer ausgeglichenen Balance zwischen Datenschutz und Informationsbedürfnis. Der vergleichsweise noch intensivere Eingriff, der durch den Abruf von Bankdaten erfolgt, bedurfte einer ausdrücklichen Verankerung im Gesetz (§§ 93 Abs. 7, 93b AO).

⁸⁰² BRH, Bericht vom 16.01.2013, Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, S. 11/12 (Pkt. 3.2.2.); BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012, S. 14; vgl. BT-Drucks. 16/6237 vom 15. 08. 2007, S. 3 (Pkt. 12).

⁸⁰³ Vgl. UBA-DEHSt, Deutsches Emissionshandelsregister Nutzerhandbuch, (Stand: Februar 2012), S. 25f. (39).

c) Entwicklung des automationsgestützten Informationsaustauschs

Die Entwicklung des automationsgestützten Datenabgleichs ist wesentliche Grundlage des Kontrollverfahrens der Umsätze im Binnenmarkt. Die Zuverlässigkeit der bereitgestellten Daten durch die einzelnen Mitgliedstaaten ist dabei von essentieller Bedeutung. Die erste MwSt.-ZVO⁸⁰⁴ trat zeitgleich mit dem europäischen Binnenmarkt bereits zum 01.01.1993 in Kraft. Entsprechend ernüchternd sind die Erkenntnisse der veröffentlichten Statistiken zur zwischenstaatlichen Amtshilfe. Aus ihnen geht hervor, dass erst in den vergangenen vier Jahren, und dies vornehmlich ausgelöst durch die innergemeinschaftlichen Karussellbetrugsfälle, die Fälle der genutzten Amtshilfe zugenommen haben.

Insgesamt ist die Entwicklung der Zusammenarbeit und des Informationsaustausches beunruhigend langsam. Viele Verbesserungsvorschläge und geplante Fortschritte standen auf der Agenda des dritten Berichts der EU Kommission vom 28.01.2000⁸⁰⁵ und stehen noch auf der Agenda des wünschenswerten Fortschritts der EU Kommission vom 06.12.2012⁸⁰⁶ und des Berichts der gemeinsamen Rechnungshöfe vom 27.09.2012.⁸⁰⁷ Demgegenüber haben sich die Anzahl und die Bearbeitungszeiten zwischenstaatlicher Amtshilfe in den Jahren 2006–2010 erkennbar verbessert (von ursprünglich 9 Monaten auf knapp 3).⁸⁰⁸ Die Anzahl von Deutschland aus gestellten Auskunftersuchen ist jedoch in demselben Zeitraum rückläufig.⁸⁰⁹

Der Fokus der Entwicklung liegt nunmehr neben dem schnelleren Informationsaustausch in der Bündelung der Informationen an zentraler Stelle. Durch die zentrale Datenspeicherung wird ein automatischer Informationsabruf und somit die zeitlich bestmögliche Informationsverbreitung erreicht.

Zukünftig werden sich bei statistischen Angaben aufgrund der Verpflichtung zur entsprechenden Aufzeichnung (Art. 49 Abs. 3 MwSt.-ZVO) und Mitteilung der Daten gemäß des Musters des Anhangs IV der MwSt.-DV-ZVO eindeutiger Tendenzen abzeichnen. Dementsprechend können Verbesserungsnotwendigkeiten erkannt und entsprechend gewichtet werden.

Signifikant sind die Erfolge, die an den Ergebnissen multilateraler Prüfungen im Rahmen von Fiscalis 2013 abzulesen sind. Laut des Monitoringsystems der Kommission haben diese bis zum März 2011 zur Identifizierung von mehr als 1,5 Milliarden Euro Steuerschulden beigetragen.⁸¹⁰

⁸⁰⁴ EWG Nr. 218/92, ZusArbVO auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt.) vom 27.01.1992, ABl. EG L 24, S. 1.

⁸⁰⁵ EU Kommission vom 28.01.2000, KOM(2000)28 endg., Dritter Bericht zu EWG Nr. 218/92.

⁸⁰⁶ EU Kommission vom 06.12.2012, KOM(2012)722 endg., Aktionsplan 2013.

⁸⁰⁷ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2012.

⁸⁰⁸ Vgl. BT-Drucks. 17/5751 vom 05.05.2011, S. 3–6.

⁸⁰⁹ BT-Drucks. 17/5751 vom 05.05.2011, S. 5: von 6.821 Ersuchen 2006 auf 5.099 im Jahr 2010 (25%).

⁸¹⁰ EU Kommission, MID Term Report Fiscalis 2013, S. 19.

d) Unternehmerbescheinigung – USt-IdNr. auf Probe?

Im Rahmen der Überlegungen zur objektiven Beweislast der Vorsteuerabzugsberechtigung wurde die Frage aufgeworfen, ob eine Bescheinigung über die Unternehmereigenschaft aufgrund von Beweiserleichterungen eingeführt werden sollte. Der Nachweis der Unternehmereigenschaft würde auf Basis einer formalen Bescheinigung der zuständigen Finanzverwaltung geführt werden. Für oder im Verhältnis zu im Drittland ansässigen Unternehmern ist die Unternehmerbescheinigung bspw. im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens oder bei der Ortsbestimmung der sonstigen Leistung bereits üblich.⁸¹¹

Im Gemeinschaftsgebiet ist die USt-IdNr. grundsätzlich Beweis für die Überprüfung der Unternehmereigenschaft durch den erteilenden Mitgliedstaat. Eine positive Bestätigung der USt-IdNr. gewährt jedoch nur bedingt Sicherheit über die Unternehmereigenschaft ihres Inhabers. Nach Ansicht des EuGH hat die USt-IdNr. zwar die Funktion dem „Nachweis des steuerlichen Status des Steuerpflichtigen [... *zu dienen*] und die Kontrolle innergemeinschaftlicher Umsätze [*zu*] erleichtern“, ihr ist jedoch keine darüber hinausgehende Bedeutung beizumessen.⁸¹² Die Frage, welche Relevanz die Aufzeichnung der USt-IdNr. des Abnehmers zukommen soll, ist höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt.⁸¹³

Die Finanzverwaltung hat bisher die Ausstellung von Unternehmerbescheinigungen grundsätzlich abgelehnt.⁸¹⁴ Eine Unternehmerbescheinigung würde mehr Schwierigkeiten auslösen als sie Vereinfachungen mit sich brächte. Bereits bei Erteilung der USt-IdNr. könne nur ein eingeschränkter Prüfungsumfang gewährleistet werden, da es sich um ein Massenverfahren handelt. Eine abschließende Beurteilung wäre der Finanzverwaltung nicht mit vertretbarem Aufwand möglich. Zudem könne eine Unternehmerbescheinigung kaum anders behandelt werden als die Aussage der USt-IdNr., so dass auch damit keine weitergehende Rechtssicherheit für einen Leistungsempfänger geschaffen würde.

Da die Unternehmereigenschaft jedoch vielfach das entscheidende Tatbestandsmerkmal im Rahmen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs ist, wäre als Lösungsansatz neben oder anstelle der Einführung einer Unternehmerbescheinigung auch eine nunmehr auch im Inland überprüfbare USt-IdNr. denkbar.

⁸¹¹ § 61 a Abs. 4 UStDV; Abschnitt 18.14 Abs. 7; 18.16 Abs. 1 und Abschnitt 3a.2 Abs. 11 S. 2 UStAE.

⁸¹² EuGH, Urteil vom 27.09.2012, C-587/10, VSTR, UR 2012, S. 832–842; Prätzler, Anm. zu EuGH, Urteil vom 27.09.2012, C-587/10, jurisPR-SteuerR 47/2012 Anm. 6; Prätzler/Stuber, BB 2013, S. 475 (477).

⁸¹³ Vgl. BFH, Urteil vom 28.05.2013, XI R 11/09, DStR 2013, S. 1597, Rn. 71, für einen Fall der Steuerbefreiung.

⁸¹⁴ Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 13.05.2015, BY LfSt 2015-05-13 S 0270.1.1-4/4 St42; Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 04.03.2015, VV HE OFD Frankfurt 2015-03-04 S 0270 A-7-St 23, zit. juris.

Hierzu wäre wie bisher die USt-IdNr. zunächst auf Basis des bisherigen Prüfungsumfangs auf Probe zu erteilen. Die Probezeit sollte einen überschaubaren Zeitrahmen, beispielsweise 3-6 Monate umfassen. In diesem Rahmen sollte die Finanzverwaltung entweder auf Basis einer Art abgekürzten Umsatzsteuersonderprüfung hinreichend Sicherheit über die Unternehmereigenschaft erlangen oder bspw. mangels hinreichender Umsatztätigkeit die Probezeit verlängern.

Die USt-IdNr. sollte für alle Vertragspartner im Rahmen eines dem MIAS/VIES entsprechenden Prüfungssystem abzufragen sein; der Status der Erteilung auf Probe müsste ersichtlich sein.

Eine solche Kennzeichnung als Probestatus darf jedoch nicht als Handelshindernis ausgestaltet sein oder sich faktisch zu einem solchen entwickeln. Dementsprechend bedarf es eines Mechanismus, der die Zahlung der geschuldeten Umsatzsteuer sicherstellt und den Vorsteuerabzug ggf. um einen Monat hinausverschiebt, um als zusätzlichen Vermerk zum Probestatus aufzunehmen, dass die Zahlungen an die Finanzverwaltung erfolgt sind.

Darüber hinaus wäre die Möglichkeit einer vollständigen oder vorübergehenden Deaktivierung der USt-IdNr., wie es in den Niederlanden möglich ist, zu überdenken. Die Niederlande deaktivieren die USt-IdNr., wenn mehrfach keine Steuererklärungen eingereicht werden oder Nullmeldungen abgegeben werden.⁸¹⁵ Auch für Deutschland könnte sich eine solche Maßnahme anbieten. Die Möglichkeit, einer USt-IdNr. vorübergehend einen Status der Inaktivität zuzuweisen oder endgültig die Ungültigkeit festzustellen, kann der Finanzverwaltung und auch den Geschäftspartnern gleichermaßen nützen. Dies setzt allerdings voraus, dass die Abfragemöglichkeiten der USt-IdNr. dahingehend erweitert werden, dass der Status nicht nur „gültig“ oder „ungültig“, sondern möglicherweise auch „inaktiv“ oder „unter Überprüfung“ ausweist. Die Zuständigkeit würde, wie die Vergabe der USt-IdNr., beim BZSt liegen, so dass eine weitgehend einheitliche Anwendung der Statusanzeigen gewährleistet wäre.

2. Unabhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der Steuerentrichtung

Das wesentliche Problem des Karussellbetrugs ist die von dem Leistenden geschuldete aber nicht an die Finanzverwaltung abgeführte Umsatzsteuer. Diese Nichtzahlung/-abführung löst bereits einen Schaden beim Fiskus in Form der nicht beglichenen Umsatzsteuerschuld aus. Die Vorsteuer aus diesem Umsatz wird unabhängig von der Zahlung der geschuldeten Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger geltend gemacht und vertieft diesen Schaden.

Der Vorsteuerabzug steht einer geschuldeten Umsatzsteuer in dieser Konstellation unvaluiert gegenüber,⁸¹⁶ der Vorsteuerabzug wird gewährt, obwohl auf der Vorstufe keine entsprechende

⁸¹⁵ BRH, Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe 2009, S. 10.

⁸¹⁶ Ebenso: Reiß, UR 2002, S. 561 (570f.); Ammann, UR 2002, S. 258 (260); drslb, UR 2003, S. 332 (334); Gehm nwb 2012, S. 3257; Vellen, EU-UStB 2015, S. 63 (67).

Umsatzsteuer entrichtet wurde, und kann insoweit als „nicht gedeckt“ bezeichnet werden. Gegen die betrügerische oder insolvenzbedingte Nichtentrichtung der Steuer dürfte kaum eine Betrugsbekämpfungsmaßnahme in Betracht kommen, die einem leistenden Unternehmer diese Nichtentrichtung unmöglich macht. Zu erwägen ist demgegenüber, ob der Vorsteuerabzug stets unabhängig von der zu entrichtenden Umsatzsteuer möglich sein muss oder, ob der Vorsteuerabzug von der Entrichtung der für diesen Umsatz geschuldeten Steuer abhängig gemacht wird, also nur unter der Bedingung der Umsatzsteuerentrichtung erfolgen kann.

Neben der Frage der tatsächlichen Umsetzung, die eine Überprüfung jedes einzelnen Umsatzes voraussetzen würde, ist fraglich, ob einer solchen Verknüpfung nicht der aus dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer folgende Grundsatz des Sofortabzugs und der Unabhängigkeit der Vorsteuer entgegensteht. Das würde jedoch bedeuten, dass diese Betrugskonstellation vom derzeitigen Mehrwertsteuersystem begünstigt würde und den Betrugsbekämpfungsmaßnahmen ein eingeschränkter Handlungsspielraum zur Verfügung stünde.

a) Grundsatz der Unabhängigkeit und des Sofortabzugs der Vorsteuer

Die in Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL zusammengefassten Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts werden häufig unter dem Schlagwort Neutralität der Mehrwertsteuer zusammengefasst. Die Kernaussagen des Neutralitätsgebots sind demgegenüber allgemein gefasst und zielen auf die Wettbewerbsneutralität und die Freistellung der einzelnen Handelsstufen von einer Steuerbelastung, mit dem Ziel der Belastung des Endverbrauchers.⁸¹⁷

Der EuGH hat aus dem in Art. 167 (früher Art.17 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) verankerten Neutralitätsgebot⁸¹⁸ den Grundsatz des von den Mitgliedstaaten zu beachtenden Sofortabzugs der Vorsteuer abgeleitet. In ständiger Rechtsprechung hat der EuGH diesen Grundsatz gefestigt und konstatiert, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems ist, das regelmäßig sofort ausgeübt werden kann.⁸¹⁹ Es kommt vor allem nicht darauf an, ob die für diesen Umsatz geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge an den Fiskus entrichtet wurden.⁸²⁰ Diese Unabhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der Steuerentrichtung ist ebenfalls ständige Rechtsprechung des EuGH.⁸²¹

⁸¹⁷ *Stadie* in: *Stadie*, § 15 Rn. 2; *drslb*. Einführung, Vorbemerkungen, Allgemeines, Rn. 10; *Klenk* in: *Sölch/Ringleb*, *Wesen der Umsatzsteuer*, Rn. 10/11; *Weymüller* in: *BeckOK UStG*, Vor § 1 UStG, Rn. 3.

⁸¹⁸ Vgl. hierzu einleitend: *Birkenfeld* in: *Birkenfeld/Wäger*, *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, § 23 Rn. 161.

⁸¹⁹ EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen* ua. UR 2006, S. 157 (163), Rn. 53; vgl. u.a. EuGH, Urteil vom 06.07.1995, C-62/93, *BP Soupergaz*, UR 1995, 404, Rn. 18; EuGH, Urteil vom 21.3.2000, C-110/98 bis C-147/98 – *Gabalfrisa* u.a., UR 2000, 208, Rn. 43.

⁸²⁰ EuGH, Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen* ua. UR 2006, S. 157 (163), Rn. 54; EuGH, Beschluss vom 03.03.2004, C-395/02, *Transport Service*, UR 2004, 107, Rn. 26.

⁸²¹ EuGH, Urteile vom 29.10.2009, C-29/08, *AB SKF*, UR 2010, S. 107, Rn 55 vom 26.05.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, UR 2005, S. 382, Rn. 33; vom 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, UR 2008, S.

Unter Berücksichtigung dieser EuGH Rechtsprechung ist das Auseinanderfallen von Umsatzsteuerentrichtungsschuld und Vorsteuerabzugsberechtigung eine systemimmanente Folge der Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems.

Dem Neutralitätsgebot jedoch ist nicht zu entnehmen, dass sich die zu entrichtende Umsatzsteuer und der zu vergütende Vorsteuerabzug beim Fiskus entsprechen müssen, dem Neutralitätsgebot folgt lediglich, dass der einzelne Steuerpflichtige mit Umsatzsteuer aus seinen Leistungsbezügen nicht belastet werden soll.⁸²²

Die Nichtverknüpfung der Entrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer und des Rechts auf Vorsteuerabzug ist jedoch Ausdruck einer sachgerechten Risikoverteilung. Die steuerpflichtigen Unternehmer fungieren schließlich als Zwangsverpflichtete des Staates, denen weder auf der Eingangs- noch auf der Ausgangsseite ohne hinreichende Begründung das Risiko des Fiskus, mit einer Steuerforderung auszufallen aufgebürdet werden darf. Eine Verknüpfung von Ein- und Ausgangsumsätzen würde jedoch eine solche Risikoverlagerung bewirken und das systemimmanente Risiko des Fiskus, mit seiner Umsatzsteuerforderung auszufallen, auf den Leistungsempfänger verlagern. Einem solchen Ansatz ist der EuGH auch entgegengetreten und konstatierte, dass der Unternehmer, der als zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates fungiert, hieraus keine unzumutbaren Risiken tragen soll.⁸²³

Einer solchen generellen Verknüpfung stehen damit nicht nur die Grundprinzipien der Mehrwertsteuerrechts entgegen, sondern zudem der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Schließlich würde eine generelle Verknüpfung von der Entrichtung der geschuldeten Steuer und Vorsteuerabzugsberechtigung jeden, und nicht nur einen vermeintlich betrugsbehafteten, Umsatz betreffen. Im Vergleich zu Haftungsinstrumenten dürfte ein solcher Ansatz auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht gerecht werden.

Folglich muss zur Absicherung der Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer eine andere, für den Schutz der Interessen des Fiskus gleichermaßen effektive aber für den Unternehmer als Zwangsverpflichteten des Fiskus weniger einschneidende Sicherungsmaßnahme gefunden werden.

b) Kongruenz der Entstehung von Steuer und Vorsteuer

Fraglich ist daher, ob die von dem EuGH aus dem Neutralitätsgebot hergeleiteten Einschränkungen in zeitlicher Hinsicht gemeinschaftsrechtlich verankert werden können.

344, Rn. 24; vom 04.06.2009, C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, UR 2009, S. 484, Rn. 70.

⁸²² Looks in: BeckOK UStG, § 15 Rn. 171; *Oelmaier* in: Sölch/Ringleb, § 15 Rn. 16; Reiß, UR 2002, S. 561 (572).

⁸²³ EuGH, Urteil vom 11.05.2006, C-384/04, UR 2006, S. 410, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, Kittel/Recolta UR 2006, S. 594, Rn. 51; EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-131/13, Schoenimport „Italmoda“, BB 2015, S. 544, Rn. 42.

Die Umsatzsteuer für die ausgeführte Leistung und der Vorsteuerabzug aus dem Empfang derselben sind grundsätzlich zeitgleich, mithin innerhalb desselben oder der aufeinander folgenden Erklärungszeiträume, möglich. Der Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch und der Anspruch auf Vorsteuerabzug entstehen, knüpft an denselben Sachverhalt an, wobei der Vorsteuerabzug zusätzlich an den Rechnungserhalt gebunden ist. Beide lösen jeweils die Deklarations- und Dokumentationspflichten aus.

Die zeitliche Kongruenz wird im Gemeinschaftsrecht von Art. 167 MwStSystRL bestimmt, nach dem das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

In der Literatur wird hierzu vertreten, dass die Koppelung der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug an den korrespondierenden Steueranspruch ein elementarer Fehler der Richtlinie sei, da sie davon ausgehe, dass zeitgleich und betragsidentisch zu der beim leistenden Unternehmers entstehenden Steuer, das Recht auf Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger entstehe.⁸²⁴ Dem ist mE zuzustimmen, da die einzige Begründung für eine solche Koppelung – ausweislich der Belastungsintention des Neutralitätsprinzips – wäre, dass der Leistungsempfänger bereits mit Umsatzsteuer belastet ist, von der er mittels seiner Vorsteuerabzugsberechtigung entlastet werden müsste. Dies ist jedoch kein zeitliches Merkmal, so dass es an einer solchen Belastung fehlt, solange der Rechnungsbetrag einschließlich ausgewiesener Umsatzsteuer noch nicht entrichtet wurde.

Nach überwiegender Ansicht fallen der Vorsteuerentstehungszeitpunkt und der Vorsteuerausübungszeitpunkt auseinander.⁸²⁵ Getrennt werden diese Zeitpunkte durch das Erfordernis einer ordnungsgemäßen Rechnung, so dass der Anspruch aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 2 UStG erst bei kumulativem Vorliegen beider Voraussetzungen geltend gemacht (ausgeübt) werden kann.

Der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs wird von den §§ 15, 16 Abs. 2 und 18 Abs. 1 und 3 UStG im Einzelnen geregelt, indem insbesondere bestimmt wird, wann der Unternehmer gegen den Fiskus einen seinen Anspruch Vorsteuerabzug, mithin entweder die Minderung der eigenen Umsatzsteuerschuld oder die Vergütung dieser Beträge, geltend machen kann.⁸²⁶

In zeitlicher Hinsicht besteht danach keine notwendige Verknüpfung der Entstehung von Steuer und Vorsteuerabzugsberechtigung. Die Idee der Verschiebung der Fälligkeiten von Steuer und Vorsteuer könnte unter Umständen einen Zeitvorsprung für den technischen Abgleich der korrespondierenden Ansprüche ermöglichen. Dies setzt wiederum voraus, dass die technischen

⁸²⁴ *Stadie* in: *Stadie*, Umsatzsteuergesetz, § 15 UStG Rn. 11; ebenso zu der Frage des Soll-Prinzips: *Stadie*, UR 2004, S. 136; a.A *Widmann*, UR 2004, S. 177.

⁸²⁵ *Nieskens* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 UStG Rn. 46; *Birkenfeld* in: *Birkenfeld/Wäger*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 170 Rn. 1.

⁸²⁶ *Oelmaier* in: *Sölch/Ringleb* § 15 Rn. 16; *Stadie* in: *Satdie* § 15 Rn. 269.

Möglichkeiten der Datenaufbereitung gegeben sind. Gegenwärtig sind diese weder in der erforderlichen Form noch Geschwindigkeit verfügbar.⁸²⁷ Vorrangig steht einer solchen Umsetzung jedoch die Rechtsprechung des EuGH zur Lösung der Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung und Versagung entgegen, die insbesondere aus dem Grundsatz des Sofortabzug der Vorsteuer fußen.⁸²⁸ ME ist daher zu bezweifeln, dass sich das Gemeinschaftsrecht vor diesem Hintergrund überhaupt mit einer alternativen Lösung befassen wird.

c) Umsetzung der Alternative des Art. 183 MwStSystRL

Ergänzend hierzu könnte die Umsetzung der Alternative des Art. 183 MwStSystRL eine Maßnahme zur Sicherung des Steueraufkommens für potentielle Umsatzsteuerkarussellfälle darstellen. Gegenwärtig führt ein Vorsteuerüberhang, also ein höherer Vorsteueranspruch gegenüber der zu entrichtenden Umsatzsteuer, regelmäßig zu einer Erstattungszahlung. Dies ist jedoch nicht zwingend, wie der Wortlaut des Art. 183 MwStSystRL zeigt:

„Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.“

Danach könnte erwogen werden, zur weiteren Stärkung der Betrugsprävention in Neugründungsfällen die erste Alternative des Vorsteuervortrags anzuwenden. Hier käme nicht nur eine Begrenzung des Zeitraums, bspw. für die ersten 6 oder 12 Monate nach Geschäftsaufnahme, in Betracht. Auch eine Abmilderung des entstehenden Liquiditätsnachteils durch eine gesonderte verfahrensrechtliche Ausgestaltung wäre zu erwägen. Eine andere Variante wäre die Verknüpfung einer Auszahlung innerhalb der „Probephase“ eines Unternehmens mit einer Sicherheitsleistung oder Bankbürgschaft. Im Vergleich zu einer grundsätzlichen Kopplung des Vorsteuerabzugs und der Entrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer, oder jedenfalls einer zeitlichen Streckung, erfasst diese Maßnahme nur Vorsteuerüberhänge, und damit jedenfalls einen Großteil der bisherigen Umsatzsteuerkarussellbetrugskonstellationen.

⁸²⁷ Diese Schlussfolgerung beruht auf einer ggf. separat zu veröffentlichenden Analyse der Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Betrugsbekämpfung, die insbesondere eine Auswertung der Datenbanken, Software und Risikomanagementlösungen beinhaltet.

⁸²⁸ EuGH, Urteil vom 06.07.1995, C-62/93, BP Supergaz, EuGHE Slg. I 1995, S. 1883, Rn. 18; EuGH, Urteil vom 06.07.2006, C-439/04, C-440/04, „Kittel/ Recolta“, UR 2006, S. 594 (598) Rn. 47.

C. Prognose für die Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung für den Emissionshandel

Die Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung für den Emissionshandel ist zwar gegenwärtig bis zu, 31.12.2018 befristet,⁸²⁹ eine Verlängerung hat es bereits einmal ab dem 30.06.2015 gegeben, so dass eine weitere Verlängerung nicht ausgeschlossen ist. Grundsätzlich soll die Reverse-Charge Regelung jedoch eine Ausnahme darstellen und aus diesem Grund keine Dauerlösung sein. Die Praxis der gesetzgeberischen Möglichkeiten entwickelt sich hingegen in eine gegenläufige Richtung, hin zu einer Dauerlösung der Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung, insbesondere durch die Möglichkeit des Schnellreaktionsmechanismus.

Die Reverse-Charge Regelung, durch die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger verlagert wird, ist ein bereits in anderen Bereichen bewährtes Mittel zur Betrugsbekämpfung.⁸³⁰ Dies wird häufiger als problematisch angesehen, weil so die Grundregel der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehöhlt wird und die Ausnahmeregelung einen zunehmend wachsenden Anwendungsbereich erhält.⁸³¹

Systematisch wäre mE die Einführung einer Umsatzsteuerbefreiung notwendig und geboten, da die umweltpolitische Zielsetzung einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund für eine Umsatzsteuerbefreiung darstellt und eine Steuerbefreiung dieselbe Ausgangslage wie die Anwendbarkeit der Reverse-Charge Regelung herbeiführt.

Das Risiko, dass die Übertragung von CO₂-Zertifikaten mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet wird, bleibt bei der Anwendung der Reverse-Charge Regelung ebenso wie bei der Anwendbarkeit einer Umsatzsteuerbefreiung.

Einen Mehrwert für die Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten gegenüber einer Umsatzsteuerbefreiung bietet die Reverse-Charge Regelung daher nicht.

Gegen die Einführung einer Umsatzsteuerbefreiung für den Emissionshandel spricht höchstens die zunehmende Anzahl an Steuerbefreiungen; derselbe Vorhalt ist aber auch den zunehmenden Anwendungsfällen der Reverse-Charge Regelung zu machen.

Andererseits gliche sich durch eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Reverse-Charge Regelung die Behandlung der innerstaatlichen Umsätze derjenigen der grenzüberschreitenden

⁸²⁹ Eingeführt mit der Änderungsrichtlinie 2010/23/EU vom 16.03.2010 ABl. EU L 72 vom 20.03.2010, (Inkrafttreten am 09.04.2010 (siehe Art. 3), Gültigkeit bis 30.06.2015 (siehe Art. 4)); Verlängerung bis zum 31.12.2018 durch Art. 1 Nr. 2 Buchst a) EU-RL 2013/43/EU vom 22.07.2013, ABl. EU L 201/4 vom 26.07.2013.

⁸³⁰ BT-Drucks. 17/813 vom 24.02.2010, Stellungnahme des BR zum StEUVUmsG, BT-Drucks. 17/506, S. 5.

⁸³¹ Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme vom 04.02.2010 zum StEUVUmsG, BT-Drucks. 17/506, S. 8, zu Art. 5 Nr. 3.

an. Ein Gleichlauf zu der Entwicklung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist nicht allzu fernliegend. Denn seit knapp 20 Jahren, nämlich seit dem 1.1.1993,⁸³² wird bei Lieferungen zwischen Unternehmern in unterschiedlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union die Umsatzbesteuerung nach einer Methode gesichert, die zwar nicht so heißt, aber eine Reverse-Charge Regelung ist.⁸³³

D. Fazit

Weil der deutsche Emissionshandelsmarkt in den grenzüberschreitend regulierten EU-Emissionshandel eingebunden ist, ist der Spielraum für nationales Handeln hier nur gering. Das Gleiche gilt für die Einbindung der nationalen Umsatzbesteuerung in den europäischen Kontext. Es ist jedoch kein Grund, stoisch auf die jeweils beschlossenen Mittel- bis Langfristziele zu verweisen. Ein ebenso wenig unumstößliches Argument ist daneben die insgesamt begrenzte Handlungsmacht der Mitgliedstaaten der EU. Dies gilt vornehmlich, solange die bestehenden Möglichkeiten nicht genutzt oder nicht in vollem Umfang des ihnen innewohnenden Potentials ausgeschöpft werden.

Alternativ zur Anwendung der Reverse-Charge Regelung für die Übertragung der CO₂-Zertifikate könnte auch die Einführung eines umweltpolitischen Steuerbefreiungstatbestandes in Betracht gezogen werden. Damit wäre jedenfalls der Übergangslösung der Reverse-Charge Regelung begegnet und der Parallelität der Steuerschuldnerschaften eine Begrenzung gesetzt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in mehreren Bereichen auf nationaler und europäischer Ebene die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung noch über ungenutztes Potential verfügt. Die Frage, ob es zur Ausschöpfung dieses Potentials der Einwirkung des Gesetzgebers bedarf, kann nicht pauschal beantwortet werden. Einen präventiven Lösungsansatz gegen den Umsatzsteuerkarussellbetrug können Kontrollmaßnahmen nur darstellen, wenn sie mit entsprechender Geschwindigkeit einsetzbar sind. Dies setzt mE den Einsatz sowohl die Ausschöpfung der möglichen Informationsquellen (bspw. Emissionshandelsregisterdaten) und den Einsatz technischer Unterstützung voraus.

Dem Kernproblem des nicht gedeckten Vorsteuerabzugs könnte auch begegnet werden, wenn eine zeitliche Verschiebung des Vergütungsanspruchs aus der Vorsteuerabzugsberechtigung in Betracht gezogen würde.

Nach mE wird die Diskussion über mögliche weitere Maßnahmen präventiver oder anderer Art erst wieder beginnen, sobald ein Ende der befristeten Anwendbarkeit der Reverse-Charge

⁸³² Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25.08.1992, BGBl. I 1992, S. 1548; Übergangs-Richtlinie vom 16.12.1991, ABl. EG L 376/1991, S. 1.

⁸³³ Ammann, UR 2009, S. 372 (373).

Regelung bevorsteht oder aber die Berichte über die zeitweise Anwendung veröffentlicht werden.

SCHLUSSBETRACHTUNG

Im Kern befasst sich diese Arbeit mit der Analyse des Umgangs der nationalen und europäischen Rechtsprechung mit den Fällen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs, mit der Funktionsweise des und der Betrugsbekämpfung gegen den Umsatzsteuerkarussellbetrug. Die Ergebnisse der Analyse zeigen, dass es jedenfalls theoretische möglich gewesen wäre, unter Berücksichtigung der bekannten Kontrollmechanismen des Umsatzsteuerrechts und der Ausgestaltung des Emissionshandels, ein Betrugsgeschäft mit diesem exorbitanten Volumen zu vermeiden. Auf Basis dieser Erkenntnisse kann die eingangs aufgeworfene Frage, ob die Problematik des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem CO₂-Zertifikatehandel hausgemacht ist, mE bejaht werden.

Die Erkenntnisse dieser Arbeit lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Grundlagen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs und des CO₂-Zertifikatehandels

Umsatzsteuerkarussellbetrug ist eine Form der Steuerhinterziehung, die den grenzüberschreitenden Handel nutzt, um einen möglichst hohen Hinterziehungsbetrag zu erzielen, und zugleich, um das kriminelle Vorgehen zu verschleiern. Dabei ist der Karussellbetrug anhand einer bestimmten Konstellation von eingebundenen Personen zu identifizieren, die charakteristische Merkmale aufweisen, die durch ihre Aufgabe im Karussell bestimmt wird. Diese Beteiligten sind der Missing Trader, der Buffer und der Distributor. Der Distributor ist für den grenzüberschreitenden Handel verantwortlich. Der Buffer wird zur Verschleierung des Vorgehens eingesetzt, er zahlt den Umsatzsteuerbetrag an den Missing Trader und macht diesen Betrag als Vorsteuer geltend. Ein Buffer ist zwar in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug eingebunden, an dem Kern des betrügerischen Vorgehens jedoch regelmäßig nicht beteiligt. Der Missing Trader ist der Steuerhinterzieher, der Betrüger, der schadensstiftende Unternehmer, der keinen seiner vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge an den Staat abführt. Da der Staat die Umsatzsteuerbeträge nicht vom Missing Trader erhält, die er als Vorsteuer an den oder die Buffer auszahlt, entsteht der Betrugsschaden.

Der CO₂-Zertifikatehandel ist ein Instrument des Klimaschutzes, das aufgrund seiner Ausgestaltung als Marktmechanismus der Umsatzbesteuerung unterfällt. Eine Umsatzsteuerbefreiung ist nicht anwendbar und wurde bisher auch nicht erwogen. Es ist jedoch eine andere Ausnahme des Umsatzsteuerrechts, die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, anwendbar (sog. Reverse-Charge Regelung). Dies gilt gleichermaßen (aufgrund gesonderter Regelung auch für Inlandsfälle), so dass sowohl bei grenzüberschreitenden als auch bei inländischen Umsätzen der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist.

2. Unterscheidung zwischen „echtem“ und „unechtem“ Umsatzsteuerkarussellbetrug

Auf Basis der Analyse der Fälle des Umsatzsteuerkarussellbetrugs die bisher Gegenstand der nationalen und europäischen Rechtsprechung waren, lassen sich zwei Fallgruppen unterscheiden. Es ist mE angezeigt zwischen dem „echten“ und „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugsfällen zu differenzieren. Die Unterteilung richtet sich danach, ob es sich um einen Fall handelt, in dem der Leistende Unternehmer („echt“) oder Nichtunternehmer („unecht“) ist.

3. Ergebnisse der Analyse der Rechtsprechung und der gesetzlichen Regelungen in Bezug auf den Umsatzsteuerkarussellbetrug

Die überwiegende Anzahl der Entscheidungen ist zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ergangen, der wissentlich oder unwissentlich in ein Umsatzsteuerkarussellbetrug eingebunden war. Die Frage nach dem rechtmäßigen Vorsteuerabzug umfasst dabei unter anderem die Unternehmereigenschaft des Leistenden und des Leistungsempfängers sowie die Sorgfaltpflichten, die anzuwenden sind, um die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell zu erkennen. Soweit es sich um einen Fall des „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs handelt, ist der Vorsteuerabzug bereits aufgrund des Fehlens der Unternehmereigenschaft des Leistenden zu versagen. Die Kriterien, wonach diese zu bestimmen ist, sind hinlänglich durch verschiedene Entwicklungsstufen der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bestimmt worden. Noch nicht abschließend geklärt ist hingegen die Frage, ob einem gutgläubigen Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug aus Vertrauensschutzgründen zu gewähren ist.

Für die Fälle des „echten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs hat der EuGH ein eigenständiges Kriterium zur Versagung des Vorsteuerabzugs entwickelt, das auf die Kenntnis bzw. das Kennen-Müssen der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell abstellt.

Bei der Frage, wem insoweit die Beweislast obliegt, kommt die Rechtsprechung des EuGH zu anderen Ergebnissen als die des BFH und die Finanzverwaltung. Wobei der Ansicht des EuGH, die auf die Einschränkung des Vorsteuerabzugs abstellt und damit die Obliegenheit, den Nachweis zu führen, auf Seiten der Finanzverwaltung sieht, mE vorzugswürdig ist, weil nur so der Beweislastverteilung genüge getan wird.

Insgesamt ist das Kriterium auf die Kenntnis bzw. ein Kennen-Müssen der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell an sich der richtige Ansatz um dem Umsatzsteuerkarussellbetrug zu begegnen. Der Ansatz des EuGH, dies im Rahmen der Versagung des Vorsteuerabzugs unterzubringen, konkurriert mit und widerspricht – jedenfalls teilweise – dem Anwendungsbereich des Haftungstatbestandes des § 25d UStG, der eigens für die Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs eingeführt wurde. Gesetzessystematisch sollte mE die Anwendung des Tatbestandes des § 25d UStG vorrangig vor der Entwicklung und Anwendung einer auf Rechtsfortbildung beruhenden Lösung sein.

4. Steuerstrafrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten

Die steuerstrafrechtliche Würdigung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten zeigt wiederum, dass vermehrt der Leistungsempfänger aufgrund seines zu Unrecht beanspruchten Vorsteuerabzugs im Fokus steht. Richtigerweise wäre derjenige, der die geschuldete Umsatzsteuer nicht entrichtet und damit den Schaden für den Fiskus verursacht, der wichtigere Ansatzpunkt.

Diese Nichtentrichtung der geschuldeten Umsatzsteuer ist nicht von dem Tatbestand der Steuerhinterziehung des § 370 AO erfasst, sondern Tatbestandsmerkmal der umsatzsteuerrechtlichen Sondertatbestände der §§ 26b, c UStG. Die bisherigen strafrechtlichen Entscheidungen hatten überwiegend jedoch nicht über Fälle des „echten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs zu entscheiden, sondern über die Fälle des „unechten“ Umsatzsteuerkarussellbetrugs. Handelnder und Steuersubjekt ist in diesen Fällen ein Nichtunternehmer, die entweder aufgrund seines unberechtigten Vorsteuerabzugs oder aufgrund der nicht erklärten, aber nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldeten Steuer in den Anwendungsbereich des § 370 AO fällt. Insbesondere die Beteiligungsverhältnisse können sich im Einzelfall als schwierig erweisen, insbesondere wenn Angehörige steuerberatender Berufe im Fokus einer etwaigen Beteiligung stehen.

5. Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Zertifikaten

Der Betrugserfolg und zugleich der Schaden dieser Betrugsform werden von verschiedenen Prinzipien des Umsatzsteuersystems begünstigt. Zunächst funktioniert diese Betrugsvariante nur, weil das Neutralitätsprinzip konstatiert, dass die Zahlung der Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug voneinander unabhängig sind. Zudem maximiert das Bestimmungslandprinzip den Betrugserfolg, weil hierdurch ein grenzüberschreitender Handel zunächst ohne Umsatzsteuerbelastung, mithin steuerneutral, möglich ist. Der Umsatzsteuerkarussellbetrug macht sich die Wechselwirkung dieser Prinzipien zunutze.

Die weiteren Faktoren, die Steuerhinterziehung in Form des Umsatzsteuerkarussellbetrugs begünstigen oder gar ermöglichen, sind teilweise dem System der Umsatzsteuer an sich, teilweise der Kontrollintensität innerhalb der EU-Staaten und vielmehr aber den europäischen Wurzeln der Mehrwertsteuer und der Kooperation der EU-Mitgliedstaaten geschuldet.

Die Kontrollmechanismen auf nationaler und europäischer Ebene haben sich bisher jedenfalls nicht als derart funktionsfähig und effizient erweisen, dass der Umsatzsteuerkarussellbetrug zu verhindern gewesen wäre. Dennoch wohnt den vorhandenen Mechanismen ein noch auszuschöpfendes Potential inne.

Auch auf europäischer Ebene zeigt sich bei der Analyse der Zusammenarbeit, dass der Informationsaustausch von wesentlicher Bedeutung ist. Festzustellen ist hier aber auch, dass das Betrugsrisiko unterschätzt wurde und die möglichen Kooperationsmaßnahmen nicht und vor

allem nicht zeitnah ausgeschöpft wurden. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist aber das Bewusstsein für Umsatzsteuerbetrugsfälle präsenter, und die Notwendigkeit gemeinsamer Maßnahmen trifft auf immer breitere Zustimmung. Wenn auch eine gemeinsame Lösung zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs nicht angestrebt wird, so besteht jedenfalls Einigkeit darüber, dass die Reaktionsgeschwindigkeit bei festgestellten Betrugskonstellationen von entscheidendem Einfluss auf das Schadensvolumen ist. Auf diesem Konsens wird gegenwärtig der Schnellreaktionsmechanismus als Handlungsoption auf europäischer Ebene vorangetrieben.

6. Lösungsansätze

Die scheinbar naheliegende Lösung, zur Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetruges den Missing Trader habhaft zu machen, ist eher theoretischer Natur. Wie sich aus dem Namen ableiten lässt, ist der als Missing Trader identifizierte Teilnehmer des Umsatzsteuerkarussells entweder tatsächlich nicht auffindbar oder jedenfalls zahlungsunfähig.

Sämtliche Ansätze können aber lediglich einen bereits eingetretenen Schaden kompensieren. Der Ansatz der Betrugsbekämpfung sollte aber präventiver Natur sein. Hierunter fallen insbesondere Kontrollmechanismen und Kooperationsmaßnahmen, die als konventionelle Maßnahmen bezeichnet werden.

Für den Fall des Handels mit CO₂-Emissionszertifikaten kommt hinzu, dass dieser auf einem rein elektronischen System aufgebaut ist. Aufgrund dessen kann der Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten besonders schnell und nahezu anonym durchgeführt werden. Diese Kombination kann jedenfalls als eine Ursache für das erreichte Schadensvolumen bei dem Umsatzsteuerkarussellbetrug bei dem Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten festgestellt werden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Emissionshandel aus Gründen seiner Funktionsfähigkeit der staatlichen Kontrolle unterliegt, verwundert die Schadenshöhe des Umsatzsteuerkarussellbetrugs jedoch zunächst. Die Überwachung des Emissionshandels war und ist jedoch nicht mit den Kontrollsystemen der Umsatzsteuer verknüpft. Eine solche Verknüpfung kann bereits als ein Punkt, einen Synergieeffekt beider Systeme zu erzielen, festgehalten werden.

Darüber hinaus sollte die Abgrenzung zwischen der Anwendung und Einführung einer Steuerbefreiung für den Emissionshandel gegenüber der Reverse-Charge Regelung Gegenstand politischer Diskussion werden. Für eine Steuerbefreiung sprechen mE die systematischeren Gründe, da neben dem Effekt der Betrugsbekämpfung ein Rechtfertigungsgrund für die Steuerbefreiung in Form der Klimaschutzes besteht.

Jede zusätzliche Anwendung der Reverse-Charge Regelung lässt das Gesetz von seinem allgemeinen Tatbestand zu einer Einzelfallregelung verkommen, die an Unübersichtlichkeit kaum zu übertreffen sein wird.

Seit der Implementierung der Regelungen über den Schnellreaktionsmechanismus hat sich jedoch abgezeichnet, dass die Lösung Reverse-Charge für zukünftige Karussellbetrugsfälle – jedenfalls mangels gleich wirksamer Alternativlösungen nicht nur zugelassen, sondern mangels vergleichbarer Alternativen auch bevorzugt wird.

LITERATURVERZEICHNIS

- Adam, Michael/ Hentschke, Helmar/ Kopp-Assenmacher, Stefan
Adick, Markus Handbuch des Emissionshandelsrechts; Springer Verlag; Auflage: 2006
zit. als: Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher: Hdb. d. Emissionshandelsrechts, Kap.
- Altenschmidt, Stefan/ Lohmann, Stefan Umsatzsteuerkarussell: Darum durfte das Finanzamt den Vorsteuerabzug versagen;
PStR 2010, S. 264-265
- Seminar B: Emissionshandel und Steuerrecht, IStR 2007, S. 574 - 576
- Alvermann, Jörg Fahndungsbrennpunkt Umsatzsteuer, StBg 2011, S. 351-356
- Ammann, Gunter Hundertmilliarden schwerer Umsatzsteuerbetrug europaweit ohne zielführende Eindämmung,
UR 2009, S. 372 -380
- Ammann, Gunter Betrugsresistenz der Umsatzsteuer sowie Vertrauensschutz für Steuerfreiheit und Vorsteuerabzug
sind gleichzeitig möglich, UR 2005, S. 533-542
- Ammann, Gunter Fortschritte bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, UR 2003, S. 332- 342
- Ammann, Gunter Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand, UR 2002,
S. 258-263
- Ates, Aynur Der Handel mit Emissionszertifikaten; Reihe: Europäisches Wirtschaftsrecht : Jean-Monnet-Schriftenreihe.
- Lohmar : Eul-Verl.,2011
zit. als: Ates, Diss. 2011
- Bathe, Hans Jürgen Praxis-Leitfaden zur Umsatzsteuer-Sonderprüfung, BC 09/2008, S. 234-240
- Becker, Felix Neue Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ab 1.7.2011 (Teil I) |
UStB 2011, S. 144-157
- Beck'scher Onlinekommentar Umsatzsteuergesetz - Hrsg.: Rainer Weymüller; Verlag C. H. Beck München 8. Aufl.
Dezember 2015
zit. als: Autor in: BeckOK § ... UStG Rn. ...
- Beer, Everline/ Streit, Thomas Anmerkung zum EuGH, Urteil vom 06. September 2012 – C-273/11 (Nachweis der Steuerfreiheit
innergemeinschaftlicher Lieferungen), DStR 2012, S. 1917-1922
- Beermann, Albert/ Gosch, Dietmar Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 121. Aktualisierung, Stand: November
2015
zit. als: Autor in:Beermann/Gosch AO/FGO
- Bergmann, Mario Problemlösung Umsatzsteuerbetrug
Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG oder Systemwechsel zur Reverse-Charge, Verlag
Dr. Kovac, 2008
zit. als: Bergmann, Diss. 2008
- Bielefeld, Franz Schützen §§ 26b, 26c UStG das Umsatzsteueraufkommen gegen Karussellgeschäfte?, BB
2004, S. 2441-2443
- Bielefeld, Franz Fortbildung des Umsatzsteuerstrafrechts durch den EuGH? - Auswirkungen der Entscheidungen
des EuGH v 12.01.2006, 11.05.2006 und 06.07.2006 auf das Umsatzsteuerstrafrecht -, wistra
2007, S. 9-13
- Billig, Hildegard Auslegung der 6. EG-Richtlinie und die Auswirkungen auf § 42 AO, UR 2005, S. 530 -
532
- Birgel, Karl Umsatzsteuerliche Betrachtung des Handels mit Zertifikaten zur Treibhausgas-Emission,
UVR 2005, S. 229-232
- Birkenfeld, Wolfram, Wäger, Christoph Das große Umsatzsteuerhandbuch, Loseblattwerk, Stand: Dezember 2013
zit. als: Autor in: Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § ...
- Blotta, Bianca/ Sotiriu, Julia Teil I: Betrugsbekämpfung durch Systemwandel
Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung auf europäischer Ebene - Bisherige Entwicklungen und
mögliche zukünftige Maßnahmen, Steuer & Studium 2010, S. 256 -261
- BMF soweit ohne amtliche Veröffentlichung: *siehe Internetquellen*
- BMU soweit ohne amtliche Veröffentlichung: *siehe Internetquellen*
- Braun, Michael Als Fahrgast im UmsatzsteuerKarussell, PStR 2005, S. 58-59
- Büchter-Hole, Claudia Anmerkung zum Urteil des FG Hannover vom 09.10.2013 – 5 K 319/12 - Unberechtigter
Ausweis von USt in Gutschriften, EFG 2014, S.162-164

Bundesrechnungshof	soweit ohne amtliche Veröffentlichung sowie ausgewählte Publikationen: <i>siehe Internetquellen</i>
Bunjes, Johann (Hrsg.), Geist, Reinhold (Hrsg.), Burgi, Martin	Umsatzsteuergesetz (UStG), 14. Auflage, München 2015 <i>zit. als: Bearbeiter in: Bunjes/Geist § UStG</i>
Burgi, Martin	Grundprobleme des deutschen Emissionshandelssystems: Zuteilungskonzept und Rechtsschutz, NVwZ 2004, S. 1162-1168
Burgi, Martin	Die Rechtsstellung der Unternehmen im Emissionshandelssystem, NJW 2003, S. 2486-2492,
Burkhard, Jörg Buse, Johannes W.	Fragebogen zur Scheinunternehmer-Erklärung, StB 2005, 131-136 Der Umfang der Außenprüfung nach § 194 (Teil II) - Zum zeitlichen Umfang, AO-StB 2008, S. 341 -347
Cnossen, Sijbren	German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud, ECTaxReview Vol. 18, No. 4, 2009, S. 192
Drüen, Klaus-Dieter	Zur Konkurrenz gesetzlicher und richterrechtlicher Instrumente im Kampf gegen Umsatzsteuer-Karusselle, MwStR 2015, S. 841-855
Dürr, Dietmar (Inag/en/do)	Der europäische Emissionshandel: <i>siehe Internetquellen</i>
Ehlscheid, Dirk, Pfeiffer, Brigitte	Handbuch Geldwäscheprävention, Verschleierungstechniken - Normen und Institutionen – Länderrisiken, Erich Schmidt Verlag 2012; <i>zit. als: Ehlscheid/Pfeiffer, Hdb. Geldwäsche</i>
Ehricke, Ulrich/ Köhn, Kai	Die Regelungen über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen, WM 2004, S. 1903-1912
Elspas, Maximilian/Salje, Peter/Stewing, Clemens	Emissionshandel: Ein Praxishandbuch, Carl Heymanns 1. Auflage 2005 <i>zit. als: Emissionshandel: Ein Praxishandbuch Kap. Rn.</i>
Esskandari, Manzur /Bick, Daniela	Organisierte Umsatzsteuerhinterziehung im Emissionszertifikatehandel - LG Frankfurt/M. v. 21.12.2011 - 5/2 KLs 4/11 7510 Js 258673/09 WI, UStB 2013, S. 115-118
EU Kommission	soweit ohne amtliche Veröffentlichung und einige ausgewählte Fundstellen, <i>siehe Internetquellen</i>
Eversloh, Udo Eversloh, Udo	Vorsteuerabzug aus Lieferungen in sog. „Karussellen“, jurisPR-SteuerR 23/2005 Anm. 6 Kein Vorsteuerabzug bei Leistungen im „Umsatzsteuerkarussell“ - Aussetzung eines finanzgerichtlichen Klageverfahrens wegen eines Strafverfahrens - Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei fehlenden Angaben auf der Rechnung - Anmerkung zu FG Hessen/Kassel Beschluss vom 30.06.2004 – 6 K 4328/01, jurisPR-SteuerR 12/2005 Anm. 6
Filtzinger, Stephan	Schnellreaktionsmechanismus als Hebel zur Schubumkehr bei der Mehrwertsteuerharmonisierung, UR 2013, S. 136-148
Fischer, Thomas Forster, Eduard	Strafgesetzbuch Kommentar, Verlag C. H. Beck München, 60. Auflage 2013 Die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG - Praktische Konsequenzen - insbesondere für Grundstücksumsätze, UStB 2004, S. 124-129
Frenz, Walter	Emissionshandelsrecht; Kommentar zum TEHG und ZuG, 2. Auflage, Berlin, Heidelberg 2008
Fritsch, Frank	Umsatzsteuerkarussell - Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - Anmerkung zum FG Hessen Urteil vom 30.6.2004 - 6 K 4328/01, UStB 2005, S. 4-5
Fritsch, Frank	Vorsteuerabzug im Umsatzsteuer-Karussell - Anmerkung zum FG Baden-Württemberg Beschluss vom 17.05.2004, 12 V 10/04, UStB 2004, S. 404
Fritsch, Frank	Umsatzsteuerrechtliche Probleme im Zusammenhang mit "Scheingeschäften" und "Strohmanngeschäften", UR 1996, S. 317 -326
Frunza, Marius-Cristian/ Guegan, Dominique/ Thiebaut, Fabrice	Missing Trader fraud on the emission market, CES Working Paper Université Paris 1, 2010.71
Füllsack, Markus	Klarstellung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Umsatzsteuerkarussellen - Anmerkung zum Urteil vom 12.1.2006, DStR 2006, S. 456-459
Fumi, Horst-Dieter	Vorsteuerabzug bei "missing trader" - Anmerkung zum Beschluss des Hessischen FG vom 05.01.2001 - 6 V 4543/00, EFG 2003, S. 891-892
Gehm, Matthias	Umsatzsteuerliches Karussellgeschäft und seine Zurückdrängung durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, BuW 2002, S. 893 - 900

- Gehm, Matthias H. Das Umsatzsteuer-Karussellgeschäft im Licht der aktuellen Rechtsprechung - Aktuelle Entwicklung der Judikatur zum Umsatzsteuerbetrug, NWB 2012, S. 3237-3246
- Gehm, Matthias H. Steuerliche und strafrechtliche Aspekte des Umsatzsteuerkarussells, NJW 2012, S. 1257-1262
- Gehm, Matthias H. Umsatzsteuerkaruselle mit CO₂-Emissionszertifikaten, StBW 2015, S. 826-829
- Gräber, Fritz Finanzgerichtsordnung: mit Nebengesetzen, C.H. Beck Verlag, 7. Auflage 2010, *zit. als: Bearbeiter in: Gräber § ... FGO*
- Grube, Friederike Darstellung und Analyse der neueren Rechtsprechung zum innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerkarussell, MwStR 2013, S. 8-13
- Grube, Friederike Gewährung von Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren bei unzutreffenden Rechnungsangaben (BFH 5. Senat, Urteil vom 30.04.2009 - V R 15/07), jurisPR-SteuerR 33/2009 Anm. 6
- Hagège, Sophie / Zitouni, Naima/ Harris, Vandana Jones Day - Pressemitteilung vom 13.04.2010: EU approves regulation to fight VAT "carousel fraud" in carbon markets, *siehe Internetquellen*
- Hahn, Hartmut Kein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Missbrauchs- bzw. Umgehungsverbots - Anmerkung zum EuGH Urteil vom 21.02.2005, C-255/02 Halifax, jurisPR-SteuerR 15/2006 Anm. 1
- Hahne, Klaus D. Gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der Umsatzsteuer und Sicherheitsleistungen für die von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer geschuldete Umsatzsteuer als nationale Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung, UR 2006, S. 416 - 418
- Hartmann, Alfred (Hrsg.), Metzelmacher, Wilhelm (Hrsg.) Umsatzsteuergesetz mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Umsatzsteuer-Richtlinien, Verwaltungsanweisungen, Nebengesetzen, Verordnungen sowie den einschlägigen internationalen Verträgen und Abkommen; Loseblattwerk, Stand: Februar 2016
zit. als: Autor in: Hartmann/Metzelmacher E. §...
- Hassa, Markus Vertrauensschutz im Mehrwertsteuerrecht – Grundlagen und Entwicklungen im Bereich der innergemeinschaftlichen Dienstleistungen – UR 2015, . 809-821
- Haumann, Christian Steuerhinterziehung mit Emissionszertifikaten, Anmerkung zu LG Frankfurt, Urt. V. 21.12.2011 und BGH Beschl. vom 21.11.2012, AO-StB 2014, S. 188-192
- Heinrichshofen, Stefan Versagung des Vorsteuerabzugs bei ordnungswidrigem Verhalten des Vorlieferanten (Rs. C-80/11), EU-UStB 2012, S. 58-60
- Heinrichshofen, Stefan Zur Unternehmereigenschaft eines Strohmanns beim Umsatzsteuernetzgeschäft - Anmerkung zum BGH Beschluss vom 08.02.2011 - I StR 24/10, wistra 2011, S. 310
- Heinrichshofen, Stefan Missbräuchlicher Vorsteuerabzug II - Anmerkung zum EuGH Urteil vom 21.2.2006, C 223/03 University of Huddersfield High Education Corporation, IStR 2006, S. 279
- Heinrichshofen, Stefan Strafbarkeit bei Umsatzsteuerkarussellen (BGH Urteil vom 11.07.2002, 5 StR 516/01), UStB 2002, S. 314
- Heldrich, Andreas Festschrift für Canaris siehe: Peter Marburger, Verlag C.H.Beck München 2007
zit. als: Marburger in: Heldrich Festschrift für Canaris
- Hentschel, Carsten Neue und erweiterte Befugnisse der Finanzämter durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, NJW 2002, S. 1703-1705
- Herberger, Maximilian/ Martinek, Michael/ Rüßmann, Helmut/ Weth, Stephan juris PraxisKommentar BGB, Band 2, 6. Aufl. 2012
zit. als: Martinek in: jurisPK-BGB
- Herzig, Norbert Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhaus-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerrecht, FR 2006, S. 109-121
- Jensen-Nissen, Lars Koch, Simone
- Heuermann, Bernd Mit Italmoda auf den Schultern von Larenz, DStR 2015, S. 1416-1420
- Himsel, Gabriele Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels – Sicht des Bundesministeriums der Finanzen -, UR 2002, S. 593-597
- Hohmuth, Timo Emissionshandel und deutsches Anlagenrecht, Carl Heymanns Verlag Band 101, 2006
zit. als: Hohmuth, Emissionshandel und dt. Anlagenrecht
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin/Söhn, Hartmut Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Bd. 4 und 6/15, Otto Schmidt Verlag Stand: August 2013
zit. als: Autor in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO/FGO, ...

Hulot, Yannic	Prevention and Detection of VAT Fraud: The EUROCANET Project (European Carousel Network) – Tax Tribune 2006/2 – Issue 23 S. 23-26 Magazine of the Inta-European Organisation of Tax Administrations I.O.T.A., <i>siehe Internetquellen</i>
Hummel, David	Anmerkung zum EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-131/13, C-163/13 und C-164/13: Bei MwSt-Hinterziehung im Bestimmungsmitgliedstaat ist das Recht auf Abzug, Befreiung oder Erstattung im Versandmitgliedstaat zu versagen, auch wenn keine nationalen Vorschriften hierfür bestehen, BB. 2015, S. 549
Hummel, David	Umgang mit „betrugsbehafteten Umsätzen“ im Umsatzsteuerrecht – Zu den aktuellen Versuchen der Finanzverwaltung, das Umsatzsteueraufkommen nach einem Betrugsfall nicht nur zu sichern, sondern zu vervielfachen –, UR 2014, S. 256-264
Hummel, David	Rückwirkende Rechnungsberichtigung oder auflösend bedingter Vorsteuervergütungsanspruch nach § 15 UStG?, Zugleich Anmerkung zum Beschluss des Niedersächsischen FG v. 01.10.2013 – 5 V 217/13, BB 2014, 102 m. BB-Komm. Slapio, BB 2014, S. 343-346
Hummel, David	Anmerkung zum EuGH Urteil vom 13.02.2014 C-18/13: Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers kann nicht von der über den Erhalt einer ordnungsgemäßen Rechnung hinausgehenden Beachtung oder Nichtbeachtung buchführungsrechtlicher Erfordernisse des Leistenden abhängen, BB 2014, S. 268
Hummel, David	Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines Widerspruchs zu einer Gutschrift – Gebot einer verfassungskonformen teleologischen Reduktion des § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG – UR 2012, S. 497-505
Hundt-Eßwein, Hans U.	Eingangs- und Ausgangsleistungen rund um das „Karussell“ – ein Sachstandsbericht, DStR 2007, S. 422-427
Hundt-Eßwein, Hans U.	Vorsteuerabzug bei Strohmanngeschäften – Eine Bestandsaufnahme auf Grund aktueller Rechtsprechung, UStB 2002, S. 262-264
Huschens, Ferdinand	Rechtsmissbrauch zur Erlangung des Vorsteuerabzugs?, EU-UStB 2006, S. 3 -5
Joecks, Wolfgang/ Jäger, Markus/ Rand, Karsten	Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, §§ 369–412 AO, § 32 ZollVG; Verlag C. H. Beck München, 8. Auflage 2015; <i>zit. als: Joecks/Jäger/Randt, §...</i> <i>Hinweis: 7. Auflage 2009 noch als Franzen/Gast/Joecks</i>
Jorczyk, Volker/ Rütth, Henning H.	Die Angabe der IMEI-Nummer in Rechnungen – Effizienz einer neuen „Rechnungsangabe“?, UStB 2006, 103-108
Kaiser, Daniel	Umsatzsteuerbetrug: Finanzverwaltung setzt Merkblatt zur Bekämpfung ein, nwb 2014, S. 3056-3057
Keil, Christian	KONSENS Lehrgang 2012 – Seminar vom 15.-17.10.2012, Seminarbericht
Keil, Thomas	Mehrwertsteuersystem und ökologische Steuerreform – Versuch einer konzeptionellen Verbindung –, UR 1996, S. 247 -256
Kellersmann, Dierich	Wirtschaftliche Tätigkeit eines gutgläubig an einer dem Umsatzsteuerkarussellbetrug dienenden Lieferkette beteiligten Unternehmers – Anmerkung zum EuGH Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen u.a., UR 2006, S.164-166
Kemper, Jutta/ Rolletschke, Stefan	Steuerverfehlungen : Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren (RiStBV), Carl Heymanns Verlag 2012
Kemper, Martin	Mehr als 15 Jahre Umsatzsteuerbinnenmarkt und die Umsatzsteuer-Karusselle – Entwicklung des Umsatzsteuerbetrugs im Binnenmarkt, seine Auswirkungen und Abhilfemöglichkeiten -, UR 2009, S. 751-758
Kemper, Martin	Umsatzsteuerkarusselle als besondere Begehungsform der schweren Steuerhinterziehung, ZRP 2006, S. 205-208
Kemper, Martin	Umsatzsteuerkarussellbetrug – Organisierte Kriminalität und ihre wirtschaftlichen Zusammenhänge –, UR 2005, S. 1-4
Keuchel, Jan	Auch andere Länder wollen handeln :Wie NRW gegen Steuerbetrüger vorgeht, <i>siehe Internetquellen</i>
Klawikowski, Petra /Leitmeier, Silvia /Zühlke, Roland	Umsatzsteuerkarussellgeschäfte –Nationale Ohnmacht – internationaler Umsatzsteuerbetrug?, StBP 2002, S. 121-134
Klünemann, Martin	Kein Pauschalverdacht bei Handel mit missing tradern – Anmerkung zu FG Kassel Urteil vom 05.01.2001- 6 V 4543/00, UStB 2003, S. 264/265
Kobes, Stefan	Das Zuteilungsgesetz 2007, NVwZ 2004, S. 1153-1161

- Kohlmann, Günther Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Loseblattwerk, Stand: Dezember 2012; Band 1: Kommentar zu den §§ 369 – 377 AO 1977; Band 2: Kommentar zu den §§ 378 – 412 AO 1977
zit. als: Autor in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § ...
- Körner, Raimund / Vierhaus, Hand-Peter (Hrsg.) Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz Zuteilungsgesetz 2007, Verlag C. H. Beck München, 1. Auflage 2005
zit. als: Autor in: Körner/Vierhaus, TEHG
- Küffner, Thomas Vorsicht bei vermeintlichen Schnäppchen – zur Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer (§ 25d UStG) – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 29.3.2004, IV B 7 – S 7429 – 1/04, DStR 2004, S. 766 – 768
- Küffner, Thomas/ Zugmaier, Oliver Unwissentlich im Umsatzsteuerkarussell – Bundesfinanzhof gewährt Gutgläubenschutz -, UVR 2008, S. 30-32
Lackner, Karl/ Straßengesetzbuch Kommentar, Verlag C. H. Beck München 27. Auflage 2011
Kühl, Kristian *zit. als: Autor in: Lackner/Kühl §... StGB, Rn. ...*
- Landmann, Robert Umweltrecht – Band IV – Sonstiges Umweltrecht, Verlag C.H. Beck Stand 01.04.2014
von /Rohmer Gustav *zit. als: Landmann/Rohmer, UmweltR Bd. 4, Abschn.*
- Leber, Susanne Handel mit CO₂-Emissionsrechten – Praxisänderung per 1. Juli 2010 (Stand: 26.07.2010), *siehe Internetquellen*
- Leingang-Ludolph, Beate/ Wiese, Gabriele Der neue Haftungstatbestand des § 25d UStG – Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer, DB 2002, S. 1472-1475
- Leitl, Heiko Maßnahmen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, Verlag Dr. Kovac, 2010
Eine Untersuchung zur Reformbedürftigkeit und Reformfähigkeit des gegenwärtigen Systems der Umsatzsteuererhebung in Deutschland im europäischen Kontext
zit. als: Leitl, Diss. 2010
- Leitmeier, Silvia/ Zühlke, Roland Umsatzsteuerkarussellgeschäfte – Finanzrechtsprechung verschärft Anforderungen an die Bezeichnung des Liefergegenstandes, StBp 2003, S. 290-295
- Leitmeier, Silvia/ Zühlke, Roland Umsatzsteuerkarussellgeschäfte – Was gehört zur handelsüblichen Bezeichnung? -, StBp 2005, S. 170-171
- Liebau, Tobias Die Versagung des Vorsteuerabzugs im „Umsatzsteuerkarussell“, BB 2005, S. 415 -420
Lippross, Otto- Basiskommentar Steuerrecht (u.a. AO, UStG), Otto Schmidt 1. Aufl. 1999/ 2008, 79. Lieferung September 2013
Gerd/Seibel, Wolfgang *zit. als: Autor in: Lippross, § ...*
- Lippross, Otto-Gerd Grüne Reihe: Steuerrecht für Studium und Praxis, Umsatzsteuer, 23. Aufl. 2012
List, Heinrich Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts aus Sicht des § 42 AO und des Gemeinschaftsrechts - Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 9.11.2006- V R 43/04-, DB 2007, S. 131-133
- Lohse, Christian Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung und Missbrauch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2006, S. 2222-2227
- Lohse, Christian MwSt.-Schein- und Karussellgeschäfte im Gemeinschaftsrecht, IStR 2005, S. 300-303
- Lohse, Christian Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht – am Beispiel von Steuerbetrug, -umgehung und -missbrauch sowie ähnlichen Begriffen, Festschrift für W. Reiß zum 65. Geburtstag (2008), S. 645-664
- Ma Anmerkung zu: BFH, Urteil vom 12.05.2011 – V R 25/10 (FG Baden-Württemberg 22. 7. 2009 12 K 445/06), Leistungsbeziehungen zwischen „Strohmann“ und „Hintermann“; inhaltliche Bestimmtheit des Änderungsbescheides, DStRE 2011, S.1326 -1329
- Mann, Peter Gutgläubigkeit beim Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, UStB 2011, S. 216-223
- Marburger, Peter Gutgläubiger Erwerb von Emissionsberechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), Festschrift für Canaris zum 70. Geburtstag, Band I, S. 1421-1438
- Maunz, Stefan Anmerkung 2: Unionsrechtswidrige Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch eine nationale Steuerbehörde bei vorschriftswidrigem Verhalten des Ausstellers der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird – Pflicht des Steuerpflichtigen zur Vergewisserung über das vorschriftsgemäße Verhalten des Rechnungsausstellers und Beweislast der Finanzverwaltung, UR 2012, S. 591-602
- Merkt, Albrecht Die Haftung beim Mehrwertsteuerbetrug – Wer aus der Lieferkette kann in Anspruch genommen und wie kann eine Überkompensation vermieden werden? -, AO-StB 2009, S. 81-87

Merkt, Albrecht	Mehrwertsteuerbetrug des innergemeinschaftlichen Erwerbers, UR 2008, S. 757-774
Meyer-Burow, Jochen/ Connemann, Michael	Sorgfaltspflichten des Unternehmers zur Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots; Anmerkungen zum „Merkblatt zur Umsatzsteuer“ zur „Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots“ der Finanzverwaltung, UStB 2014, S. 356-364
Meyer-Burow, Jochen/ Connemann, Michael	Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Betrugsabsicht des Leistenden (Teil 1) – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 7.2.2014, UStB 2014, S. 204-212
Meyer-Burow, Jochen/ Connemann, Michael	Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Betrugsabsicht des Leistenden (Teil 2) – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 7.2.2014, UStB 2014, S. 255-265
Muhler, Manfred	Die Umsatzsteuerhinterziehung, wistra 2009, S. 1-10
Müller, Arnold	Die Umsatzsteuerhinterziehung, AO-StB 2008, S. 80-86
Müller, Arnold	Die Akzessorietät der Haftung – Wie kann der Haftungsschuldner in welchem Stadium seine Rechte wahren?, AO-StB 2006, S. 153-158
Münch, Lukas	Finanzbehördliches Risikomanagement im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, DStR 2013, S. 212-215
Nieskens, Hans	Status, Eigenschaft und Ort des Dienstleistungsempfängers, -Ein Beitrag zur Anwendung der VO (EU) 282/2011 vom 15.3.2011 (AbIEU Nr. L 2011/77 S.1) und zum BMF-Schreiben vom 10.6.2011 (DB0423378) zum 1.7.2011-, DB 2011, S. 1470-1477
Nieskens, Hans	Gutgläubensschutz bei nachträglich ungültiger Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, UR 2008, S. 812-815
Nieskens, Hans	Missbrauch in der Umsatzsteuer und seine Folgen – Rs. C-354/03 – Optigen Ltd., Rs. C-355/03 – Fulcrum Electronics Ltd., Rs. C-484/03 – Bond House Systems Ltd., EU-UStB 2006, S. 19/20
Nieuwenhuis, Helmut	Umsatzsteuerkaruselle – Eine Zusammenfassung der Rechtslage, zugleich Anmerkung zum Urteil des Hessischen Finanzgerichts zum „Buffer II“, UR 2005, S. 177-180
Nöhren, Dorothee	Die Hinterziehung von Umsatzsteuer, Verlag Dr. Kovac, 2005 <i>zit. als: Nöhren, Diss. 2005</i>
o.V.	Datev Informationsbüro Brüssel vom 08.02.2013, Datev - Dok.-Nr.: 0938431
o.V.- Presse	<i>siehe Internetquellen</i>
Oellerich, Ingo	Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, Nomos Verlag, 2008 <i>zit. als: Oellerich Diss. 2008</i>
Offerhaus, Klaus von/ Söhn, Hartmut/ Lange, Hans-Friedrich	Umsatzsteuer : Kommentar, Forkel Verlag, 284. Aktualisierung 2016.
Oswald, Jan	Die Haftung nach § 25d UStG (Teil II) – Ein wirksamer Beitrag zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs?, UStB 2005, S. 115-121
Oswald, Jan	Die Haftung nach § 25d UStG (Teil I) – Ein wirksamer Betrag zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs?, UStB 2005, S. 85-92
Pahlke, Armin/ Koenig, Ulrich	Abgabenordnung §§ 1- 368, Verlag C.H. Beck München 2. Auflage 2009 <i>zit. als: Autor in: Pahlke/Koenig</i>
Pelz, Christian	Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei Umsatzsteuerkarussellen, Anmerkung zum BGH Urteil vom 22.07.2015, 1 StR 447/14, jurisPR-Compl 4/2015 Anm. 5
Plikat, Marc R.	Der Emissionshandel – die Vergangenheit und Neuerungen, Der Umsatzsteuerbetrug mit Emissionszertifikaten und § 13b UStG, UStB 2010, S. 155-162
Pörksen, Til	Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze aus Umtausch von Bitcoins, jurisPR-ITR 5/2016 Anm. 5
Prätzler, Robert	Versagung der Steuerbefreiung wegen fehlender Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers („VSTR“), jurisPR-SteuerR 47/2012 Anm. 6
Prätzler, Robert	Steuerbefreiung trotz rückwirkender Löschung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers („Mecsek-Gabona“), jurisPR-SteuerR 46/2012, Anm. 6
Prätzler, Robert	Gewährung von Vorsteuerabzug bei unzutreffender Rechnungsanschrift nur im Billigkeitsverfahren – Anmerkung zum Urteil BFH 08.07.2009 – XI R 51/07, jurisPR-SteuerR 12/2010 Anm. 6
Prätzler, Robert C./ Stuber, Jürgen	Nachweis der Unternehmereigenschaft und des unternehmerischen Bezugs bei Empfängern sonstiger Leistungen – Übertragbarkeit der Grundsätze der EuGH-Rs. VSTR, BB 2013, S. 475-479

- Price Waterhouse Coopers Studie betreffend die Einführung eines fakultativen ‚Reverse Charge‘ Mechanismus, Studie vom 20.07.2007 im Auftrag der EU-Kommission (Order no. TAXUD/2007/DE/305), *siehe Internetquellen*
- Pump, Hermann/
Fittkau, Herbert Luftrechnungen des Lieferanten als Ursache seines finanziellen Ruins und seiner Bestrafung wegen Steuerhinterziehung (Teil I), Strafrechtliche, umsatzsteuerliche und finanzielle Risiken am Beispiel des Graumarkts bei Pkw, UStB 2008, S.112-121
- Pump, Hermann/
Fittkau, Herbert Luftrechnungen des Lieferanten als Ursache seines finanziellen Ruins und seiner Bestrafung wegen Steuerhinterziehung (Teil II) – Strafrechtliche, umsatzsteuerliche und finanzielle Risiken am Beispiel des Graumarkts bei Pkw, UStB 2008, S. 143-147
- Rau, Günther,
Dürrwächter, Erich
Flick, Hans,
Geist, Reinhold Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Otto Schmidt Loseblattwerk, Stand: Dezember 2015
zit. als: Autor in: Rau/Dürrwächter §... UStG
- Rebentisch, Manfred Rechtsfragen der kostenlosen Zuteilung von Berechtigungen im Rahmen des Emissionshandelsrechts, NVwZ 2006, S. 747-753
- Reiß, Wolfram
(Hrsg.),
Kraeusel, Jörg (Hrsg.),
Langer, Michael
(Hrsg.)
Reiß, Wolfram Umsatzsteuergesetz, UStG mit Nebenbestimmungen, Gemeinschaftsrecht, Stollfuß Verlag, Loseblattwerk, 124. Aufl. Stand: Dezember 2015
zit. als: Autor in: Reiß/Kräusel/Langer, UStG Bd. ... § ...
- Reiß, Wolfram Vorsteuerabzug - Achillesferse der Mehrwertsteuer?
UR 2002, S. 561- 576
- Rolletschke, Stefan Karussellprobleme – Anmerkungen zum EuGH-Urteil in den Rechtssachen Optigen u.a. vom 12.1.2006 – , UR 2006, S. 189-193
- Rothenberger, Franz Haftung des Leistung empfangenden Unternehmers für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer – Anmerkung zum BMF Schreiben vom 29.03.2004 Az.:IV B 2 – S 7429 – 1/04, UStB 2004, S. 153
- Rüping, Heike Die Umsatzsteuer-Nachsicht nach § 27b UStG, Bochumer Schriften zum Steuerrecht, Nr. 11, Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag Der Wissenschaften 2008
zit. als: Rüping, Diss. 2008
- Ruppert, Gregor Handelsplätze für Emissionszertifikate – eine vergleichende Bewertung- TU Darmstadt (via Internet) 2010
zit. als: Ruppert, TU Darmstadt, Handelsplätze für Emissionszertifikate
- Rüth, Henning
H./Ziche, Heidrun Die Folgen missbräuchlichen Verhaltens in der Umsatzsteuer – Eine Analyse nationalen und europäischen Rechts, EU-UStB 2006, S. 25-29
- Schaefer, Torsten Das Umsatzsteuerkarussell, NJW-Spezial 2007, S. 231-232
- Schiessl, Martin/
Krüger, Alexander
Schmidt, Eckehard Rechtssicherheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen ‚Scheinunternehmer‘?, BB 2003, S. 1468-1472
- Schmidt, Eckehard
Schmitt, Michael Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug Steuervollzug im Rechtsstaat: 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007; S. 37-58 – Dr. Schmidt Köln, 2008
zit. als: Schmidt, DStJG 31 (2008)
- Schmidt, Eckehard/
Schmitt, Michael Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung der Verwaltung?
Steuerrecht im Rechtsstaat : Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, S. 529-547; Dr. Otto Schmidt Köln, 2011
- Schülke, Axel Anlage zum Umdruck 16/4087 vom 23.03.2009 des Schleswig-Holsteinischen Landtags: Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 28.01.2008 VI 3210/3410 – Maßnahmenkatalog zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, *siehe Internetquellen*
- Schuska, Frederek
Schulz, Jan Die gesamtschuldnerische Haftung nach § 25d UStG, MwStR 2015, S. 323 -329
Einfluss der Politik und Finanzverwaltung auf die steuerliche Deliktsbekämpfung am Beispiel der Umsatzsteuer, Logos Verlag, 2011
zit. als: Schulz, Diss. 2011
- Schultz, Stefan
Böcking,David Spiegel-Online vom 20.12.2012: Razzien bei der Deutschen Bank, *siehe Internetquellen*
- Schwarz, Bernard
Pahlke, Armin Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 166. Ergänzungslieferung, Stand: September 2015,
zit. als: Autor in: Schwarz / Pahlke, AO/FGO

Schwarz, Bernhard / Widmann, Werner / Radeisen, Rolf-Rüdi- ger	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (UStG), Praxiskommentar Loseblattwerk, Stand: September 2015, <i>zit. als: Autor in: Schwarz / Widmann / Radeisen § ...UStG</i> <i>Vorher geführt unter: Vogel/Schwarz und Plückerbaum/Widmann, Kommentar zum UStG</i>
Schweer, Carl-Ste- phan/ von Hammer- stein, Christian	Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), Kommentar, Heymanns, 2008 <i>zit. als: Schweer/v. Hammerstein, TEHG</i>
Sölch, Otto (Hrsg.), Ringleb, Karl (Hrsg.)	Umsatzsteuergesetz: mit Durchführungsbestimmungen und Ergänzungsvorschriften, C.H. Beck Verlag Loseblattwerk, 75. Auflage 2015 <i>zit. als: Bearbeiter in: Sölch/Ringleb</i>
Sommer, Erik	Die zivilrechtliche Ausgestaltung des Emissionsrechtehandels, WM 2006, S. 2029-2036
Spatscheck, Rainer, Ehnert, Manja	Erste Erfahrungen mit der Umsatzsteuer-Nachschaue – Übersicht über ihre Durchführung und Folgen, AO-StB 2003, S. 304-308
Stadie, Holger	Umsatzsteuergesetz: UStG ,3. Auflage Köln 2015
Stahl, Rudolf	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz: Umsatzsteuerhaftung, Nachschau, Steuerhinterziehung als Verbrechenstatbestand, KÖSDI 2002, Nr. 3, S. 13204-13212
Stapperfend, Thomas	Schutz des guten Glaubens im Umsatzsteuerrecht, UR 2013, S. 321-327
Sterzinger, Christian	Gutgläubiger Vorsteuerabzug bei Leistungsbezügen von Scheinunternehmen?, UStB 2015, S. 78-84
Sterzinger, Christian	Anmerkung 1: Unionsrechtswidrige Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch eine nationale Steuerbehörde bei vorschriftswidrigem Verhalten des Ausstellers der Rechnung über die Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird – Pflicht des Steuerpflichtigen zur Vergewisserung über das vorschriftsgemäße Verhalten des Rechnungsausstellers und Beweislast der Finanzverwaltung, UR 2012, S. 591-603
Struck, Hans-Martin	Vortrag über Emissionshandel vom 07.01.2009 <i>zit. als: Struck, Vortrag Emissionshandel –siehe Internetquellen</i>
Tehler, Hermann-Josef	Verzögerte Erstattung von Vorsteuerüberschüssen – Anmerkung EuGH – vom 18.10.2012 Rs. C-525/11 (Mednis SIA), EU-UStB 2012, S. 96-97
Tiedtke, Walter	Umsatzsteuerbetrug in Theorie und Praxis – von Karussellen, Schwindeleien und Gesetzgebungsarbeiten –, UR 2004, S. 6-12
Tiedtke, Walter	Die Rechnung im Umsatzsteuerrecht – Fetisch oder Mittel zum Zweck? –, UR 2005, S. 237-243
Thietz-Bartram, Jochim	Die dolosen Gesamtschuldner in der USt-Kette bzw. im USt-Karussell, DB 2013, S. 418-423
Tipke, Klaus, Kruse, Heinrich Wil- helm	Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblattwerk, Stand: November 2015 <i>zit. als: Autor in: Tipke/Kruse, AO/FGO</i>
Tormöhlen, Helmut	Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht - EuGH-, LG-, OLG- und BGH-Entscheidungen -, AO-StB 2015, S. 126-129
Tormöhlen, Helmut	Der besonders schwere Fall der Steuerhinterziehung – Indizwirkung der Regelbeispiele, AO-StB 2011, S. 153-157
Tormöhlen, Helmut	Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG –Eine Gegenmaßnahme zum grassierenden Umsatzsteuerbetrug, AO-StB 2009, S. 268-271
Tormöhlen, Helmut	Steuerverfahrensrechtliche, steuerstrafrechtliche und verfassungsrechtliche Problemfelder der Umsatzsteuer-Nachschaue, UVR 2006, S. 84-88
Treiber, Andreas	Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen als Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung nationaler umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften, MwStR 2015, S. 626- 635
Tripmaker, Stefan	Verhältnis und Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und Betrug, Schriften der Bucerius Law School, Nomos Verlag 2010, <i>zit. als: Tripmaker, Diss. 2010</i>
UBA – DEHSt	<i>siehe Internetquellen</i>
UBA – DEHSt	Broschüren und Pressemitteilungen, <i>siehe Internetquellen</i>
UBA – DEHSt	Internationaler Emissionshandel – Lösungsansatz für ein globales Problem (Stand: März 2010), <i>siehe Internetquellen</i>
Urbach, Annette Elisa- beth	Verwaltungskooperation und Wettbewerbsneutralität im Bereich der Umsatzsteuererhebung, Verlag Dr. Kovac, 2011, <i>zit. als: Urbach, Diss. 2011</i>

Vellen, Michael	Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-UStB 2015, S. 63-68
Vellen, Michael	Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-UStB 2013, S. 84-88
Vellen, Michael	Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-UStB 2012, S. 73-78
Vellen, Michael	Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-UStB 2012, S. 19-23
Vellen, Michael	Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen (2. Verordnungsvorschlag zur Neufassung der Zusammenarbeitsverordnung), EU-UStB 2010, S. 58-60
Vellen, Michael	Vorsteuerabzug in Ust-Karussell, FG Saarland vom 13.05.2003 – 1 V 22/03, UStB 2003, S. 293/294
von Detten, Jasper Till	Der Sekundärmarkt des Emissionshandels Rechtliche und tatsächliche Weiterentwicklungen eines noch neuen und besonderen Marktes, Friedrich-Schiller-Universität Jena; 28. Juni 2010, <i>zit. als: v. Detten, Diss. 2010</i>
von Streit, Georg /Korf, Ralph	Missbrauch von rechtlichen Gestattungsmöglichkeiten in der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum Mehrwertsteuerrecht, UR 2009, S. 509-524
von Streit, Georg von Wallis, Georg	Gewährung des Vertrauensschutzes im Mehrwertsteuerrecht, UStB 2012, S. 288-295 Umsatzsteuerliche Nachschau - Gesetzlicher Regelungszweck contra Verfassungsmäßigkeit?, UStB 2002, S. 123-124
Wäger, Christoph	Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung – Anmerkung zur Steuerpflicht innergemeinschaftlicher Lieferungen, bei denen der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist –, UR 2015, S. 81-99
Wäger, Christoph	In: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015: IV. Betrügerisches Verhalten als Vorsteuerversagungsgrund, 7. Generalthema: Umsatzsteuer: Vorrang der Richtlinie vor dem nationalen Recht, JbFfSt 2014/2015, S. 737-747
Wäger, Christoph	Versagung des Vorsteuerabzugs eines Leistungsempfängers bei seiner möglichen Kenntnis von der Einbeziehung des Eingangsumsatzes in eine Mehrwertsteuerhinterziehung des Leistenden, UR 2006, S. 599 - 601
Wäger, Christoph	Anmerkung zum EuGH Urteil vom 21.02.2006 Rs. C-255/02, Halifax - Kein Vorsteuerabzug aus einem rechtsmissbräuchlich zum alleinigen Zweck des Erlangens eines Steuervorteils gestalteten Umsatz, UR 2006, S. 239-242
Wagner, Gerhard Wagner, Siegfried	Handel mit Emissionsrechten - Die privatrechtliche Dimension, ZBB 2003, S. 409-424 Die steuerliche Beurteilung des Emissionshandelssystems für Treibhausgase (TEHG), Stbg 2006, S. 423 -431
Wähnert, Andreas Wallat, Rita	Risikomanagement mit summarischen Methoden, Steuer-Consultant 03-2009, S. 27/28 Beaufsichtigung des organisierten Emissionshandels - KWG-rechtliche Erlaubnis-pflicht bei der professionellen Vermittlung, Verwaltung oder dem Handel mit Emissionszertifikaten, et 2003, S. 180-184
Walkenhorst, Ralf Weber, Christian	Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Karussellgeschäften, UStB 2007, S. 276-277 Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, UVR 2010, S. 139-144
Weber, Christian	Der lange Weg zum Ursprungslandprinzip – Die Ära des Karussellbetrugs –, UR 2003, S. 422-427
Weber, Till	Die Schuld im Umsatzsteuerkarussell und im Kettengeschäft, BB 2012, S. 2540-2545
Weimann, Rüdiger	Das neue „Bundeszentralamt für Steuern – BZSt“: Zentrale Aufgaben bei der Umsatzsteuer, UStB 2006, S. 86-87
Weimann, Rüdiger	Umsatzsteuer in der Praxis - Die wichtigsten Fragen und Fälle (2008), Haufe-Lexware, 6. Auflage München 2008
Weimann, Rüdiger	Umsatzsteuer-Sonderprüfungen mit WinIDEA, UStB 2003, S. 89-90
Weimann, Rüdiger Eichmann, Paul	Umsatzsteuer(Sonder-)prüfungen Prüfungen der Finanzverwaltung souverän bestehen, Schäffer-Poeschel Verlag, 2003, <i>zit. als: Weimann/Eichmann, Umsatzsteuer (-Sonder) prüfungen</i>
Weiss, Eberhard	Weitere Ausweitung der Steuerhinterziehung gegenüber dem Betrugstatbestand - Urteilsanmerkung zum BGH Beschluss vom 23.03.1994, 5 StR 91/94, UR 1994, S. 365-367
Wenning, Jochen	Karussellgeschäfte – Von Exporteuren, Pufferfirmen, Missing Tradern - Risiken bei der Anbahnung neuer Geschäftsbeziehungen!, UStB 2002, 265-270
Widmann, Werner	30 Jahre UmsatzsteuerForum – 20 Jahre Umsatzsteuer-Binnenmarkt – eine kritische Analyse –, UR 2013, S. 15-24
Widmann, Werner	Besteuerung von Umsätzen im Rahmen von Umsatzsteuerkarussellen - Anmerkung zu EuGH. C-285/09, „R“, DB 2006, S. 318/319
Widmann, Werner	Das Mehrwertsteuersystem ist kein Selbstbedienungsladen - Zu den EuGH-Urteilen vom 21.2.2006 (BUPA, Halifax, University of Huddersfield), DStR 2006, S. 736 - 739

Widmann, Werner	Soll oder Ist - das ist jetzt nicht die Frage!, UR 2004, S. 177-180
Widmann, Werner	Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels – Vermeidung des Umsatzsteuerbetrugs durch das Mittler-Modell –, UR 2002, S. 588-593
Wihelm, Julia	Schutz des Umsatzsteueraufkommens durch §§ 26b, 26c UStG – Eine Zwischenbilanz –, UR 2005, S. 474-479
Winter, Matthias	Kumulierung von Sanktionen beim Umsatzsteuerkarussell Anmerkung zum EuGH Urteil vom 18.12.2014, C.131/13 „Italmoda“ – DStR 2015, S. 573 (578/579)
Witte, Jens	Spiegel-Online vom 28.04.2010: Großbrazzia: Steuerfahnder durchsuchen Zentrale der Deutschen Bank, <i>siehe Internetquellen</i>
Zaumseil, Peter André	Der Nachweis der Unternehmereigenschaft des Leistenden durch den Leistungsempfänger beim Vorsteuerabzug, UStB 2008, S.230-233
Zenke, Ines / Fuhr, Thomas	Handel mit CO2-Zertifikaten, Verlag C.H. Beck München 2006
Zugmaier, Oliver	Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO, SteuerStud 2012, S. 73
Zugmaier, Oliver/ Kaiser, Daniel	EuGH justiert die Beweislast beim Vorsteuerabzug neu, PStR 2012, S. 192

INTERNETQUELLEN

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen	PM vom 15.06.2007:Bayern: Organisatorische Maßnahmen gegen Umsatzsteuerausfälle: http://www.stmf.bayern.de/internet/stmf/aktuelles/pressemitteilungen/
Blickpunkt DSTG NRW	Mitteilungsblatt der Deutschen Steuer-Gewerkschaft Landesverband Nordrhein-Westfalen NR. 11 / November 2005: http://www.dstg-nrw.de/mitgliederbereich/blickpunkt/DSTG11_05.pdf
Blickpunkt DSTG NRW:	Mitteilungsblatt der Deutschen Steuer-Gewerkschaft Landesverband Nordrhein-Westfalen NR. 05 / Mai 2005: http://www.dstg-nrw.de/mitgliederbereich/blickpunkt/DSTG05_05.pdf
BMF-BZSt	Strukturentwicklung Bundesfinanzverwaltung Teil II 2004: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Dienstleistungen_fuer_die_Verwaltung/Strukturentwicklung_Bundesfinanzverwaltung_Teil_II_2004.pdf?__blob=publicationFile&v=2
BMU	Kurzinfo Emissionshandel: http://www.bmu.de/emissionshandel/kurzinfo/doc/4016.php
BMU	Veräußerung von Emissionsberechtigungen, Jahresbericht 2008 http://www.bmub.bund.de/fileadmin/bmu-import/files/pdfs/allgemein/application/pdf/jahresbericht_kwf_08.pdf
BMU	Veräußerung von Emissionsberechtigungen, Jahresbericht 2009 http://www.bmub.bund.de/fileadmin/bmu-import/files/pdfs/allgemein/application/pdf/jahresbericht_kfw_2009_bf.pdf
BMU - Erneuerbare Energien	Hintergrund: Aufteilung der EU-Klimaschutzziele 2020 („EU-Effort-Sharing“), Stand: 15. Dezember 2008: http://www.erneuerbare-energien.de/fileadmin/Daten_EE/Dokumente__PDFs_/hintergrund_aufteilung_ziele.pdf
BMU(B)	Pressemitteilung vom 26.04.2012, Nr. 057/12 - Emissionshandel - Deutsche Versteigerungsplattform nimmt wichtige Hürde: http://www.bmub.bund.de/bmub/presse-reden/pressemitteilungen/pm/artikel/emissionshandel-deutsche-versteigerungsplattform-nimmt-wichtige-huerde/
Boselli, Muriel/Szabor, Michael (Reuters)	Probe under way in alleged French CO ₂ VAT fraud: http://www.reuters.com/article/2009/06/11/us-france-probe-co-idUSTRE55A2EE20090611
Bremische Bürgerschaft, Landtag	Plenarprotokoll 61. Sitzung vom 24.02.2010: https://www.bremische-buergerschaft.de/fileadmin/volltext.php?look_for=1&buergerschaftart=1&dn=P17L0061.DAT&lp=17&format=pdf&ppnr=17/61
Bundeskartellamt	8. Beschlussabteilung B 8 – 88/05 – 1/2 vom 20.03.2006 - Sachstandspapier zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung in Sachen Emissionshandel und Strompreisbildung: http://www.energieverbraucher.de/files_db/dl_mg_1193411890.pdf
Bundesrechnungshof	Gemeinsamer Bericht des BRH und der Rechnungshöfe Belgiens u. Niederlanden, Sonderbericht vom 12.03.2009: Intra-Community VAT Fraud /Innergemeinschaftlicher Umsatzsteuerbetrug: http://www.sam-consulting.de:7070/Testportal/veroeffentlichungen/sonderberichte/vat-deutsch.pdf
Bundesrechnungshof	Chancen zur Entlastung und Modernisierung des Bundeshaushalts - Vorschläge des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV), Bericht vom 23.11.2009: https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/gutachten-berichte-bwv/berichte/sammlung/2009-bwv-bericht-chancen-zur-entlastung-und-modernisierung-des-bundeshaushalts/
Bundesrechnungshof	Gemeinsamer Bericht des BRH und der Rechnungshöfe Belgiens u. Niederlanden, Kontrollprüfung zum innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerbetrug, vom 27.09.2012: http://www.sam-consulting.de:7070/Testportal/veroeffentlichungen/sonderberichte/innergemeinschaftlicher-umsatzsteuerbetrug.pdf
Bundesrechnungshof	Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens - Vorschläge zur Umsetzung wichtiger Reformvorhaben bei der Umsatzsteuer, vom 16.01.2013: https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/sonderberichte/langfassungen-ab-2013/2013-sonderbericht-chancen-zur-sicherung-des-umsatzsteueraufkommens-vorschlaege-zur-umsetzung-wichtiger-reformvorhaben-bei-der-umsatzsteuer
Bundesrechnungshof	Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Jahresberichte 2000 -2013, abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte
Dürr, Dietmar (Inag/en/do)	Der europäische Emissionshandel: http://www.inagendo.com/res/doc/inagendo_ets_kompendum.pdf
Dutch Emission Authority	NEA-Report vom 30.09.2010: Study report - Risks of fraud in the emissions trading system: https://www.emissieautoriteit.nl/mediatheek/emissierechten/copy_of_publicaties/Onderzoeksrapport%20Fraude%20English.pdf

ECOFIN	Mitteilung abrufbar unter: http://www.consilium.europa.eu
Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung	Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF): http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/134008_de.htm
EU Kommission	Homepage der EU Kommission: http://ec.europa.eu/index_de.htm
EU Kommission	Pressemitteilungen abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/search.htm
EU Kommission	Kommissionsdokumente abrufbar unter: http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/index.cfm?fuseaction=search
EU Kommission	Übersicht der Jahresberichte zu Betrugsbekämpfung 1989-2013: http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/reports/communities-reports/index_en.htm
EU Kommission	EC Newsroom dated 20.06.2012: Emissions trading: single EU Registry activated, http://ec.europa.eu/clima/news/articles/news_2012062001_en.htm
EU Kommission	Entwicklung der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges durch die EU Kommission (Stand: 24.02.2014): http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_de.htm
EU Kommission	Leitfaden - Risikomanagement für Steuerverwaltungen, Fiscalis Projektgruppe Risikoanalyse, Version 1.2. (Februar 2006), Hrsg.: Generaldirektion Steuern und Zollunion der Europäischen Kommission: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_de.pdf
EU Kommission	FISCALIS-SEMINAR 23.01.2009 MwSt-Betrug: Ein gemeinsames Anliegen von Unternehmen und Steuerverwaltungen (Arbeitsunterlage für die Workshops) TAXUD D4/NB/bm D (2009) 29005 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/2009-01-23-workshop-document_de.pdf
EU Kommission - GD Steuern und Zoll	Broschüre über Fiscalis 2013 vom 20.09.2009: Participating in customs and Fiscalis cooperation programmes 2013 (090120-TAXUD_ContractFlyer_hochA5_vt.indd): http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/brochure.pdf
Europäischer Rat	Schlussfolgerungen vom 22.05.2013, DOC/13/4: http://europa.eu/rapid/press-release_DOC-13-4_de.htm
EU Rechnungshof	Stellungnahme Nr. 06/2011, Dritter Vorschlag Änderung OLAF: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:254:0001:0008:DE:PDF
EU Rechnungshof	Sonderbericht Nr. 13/2011: "Lässt sich MwSt.-Hinterziehung durch die Kontrolle des Zollverfahrens 42 verhindern und aufdecken?" (Stand: Dezember 2011): http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/cont/dv/eca_sr132011/_eca_sr132011_de.pdf
Europol	Pressemitteilung vom 09.12.2009: Carbon-credit-fraud causes more 5 billion euros damage european taxpayer: https://www.europol.europa.eu/content/press/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer-1265
Europol	Pressebericht vom 28.12.2010: Further investigation in VAT fraud linked to the carbon emission trading system: https://www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbon-emissions-trading-system-641
Europol	Review Jahresbericht 2010, Überblick über die Allgemeinen Tätigkeiten von Europol - Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2010: https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/de_europolreview.pdf
Finanzamt Trier	Jahresbericht 2009: https://finanzamt-trier.fin-rlp.de/fileadmin/user_upload/Finanzaemter/FA%20Trier/allgemein/Jahresbericht_2009.pdf
Finanzamt Trier	Jahresbericht 2012: https://finanzamt-trier.fin-rlp.de/fileadmin/user_upload/Finanzaemter/FA%20Trier/allgemein/Jahresbericht_2012.pdf
Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen	Information des Finanzministeriums vom 28.01.2005: Rede von Herrn Finanzminister Dieckmann anlässlich der Verabschiedung von Oberfinanzpräsidenten Rudolf Stadermann und gleichzeitiger Einführung des neuen Oberfinanzpräsidenten Hans-Georg Grigat in Münster: http://www.ppp-nrw.de/allgemein_fa/presse/pdf/01.pdf
Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern (FinMin M-V)	vom 24.04.2012, Aspekte einer verbesserten Unternehmens- und Bürgerorientierung der Steuerverwaltung: http://www.steuerportal-mv.de/cms2/Steuerportal_prod/Steuerportal/content_downloads/Diverses/120424_Dienstleistungskonzept_der_Steuerverwaltung_MV.pdf
Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holsteins (Pressestelle) (FinMin S-H)	Medien-Information vom 28.08.2008: Norddeutsche Finanzminister und -senatoren warnen Steuerbetrüger: „Wir kriegen Euch alle“ - Gemeinsame Lenkungsgruppe der Länder gegründet: http://www.schleswig-holstein.de/ArchivSH/PI/FM/PDF/2008/080828nord_fmkblob=publicationFile.pdf

Finanzministerkonferenz (FinMin Konferenz)	Berlin, 21.10.2004, Positionspapier "Besteuerungsverfahren effizient und bürgernah gestalten - Modernisierungsprogramm der Steuerverwaltungen der Länder": http://www.bundesrat.de/nn_8364/DE/foederalismus/bundesstaatskommission/unterlagen/AU-090,templateId=raw.property=publicationFile.pdf/AU-090.pdf
Französische Finanzverwaltung	Steuerbulletin No. 58 vom 10.06.2009, 3 L-1-09 - Originalsprache: Französisch:(Bulletin officiel des impôts - instruction du 10 Juin 2009): http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2009/3capub/textes/31109/31109.pdf
Gabler Wirtschaftslexikon, Gabler Verlag (Herausgeber) Hagège, Sophie / Zitouni, Naima/ Harris, Vandana (Jones Day) Herrmann, Klaus in Oberfinanzdirektion Koblenz	Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Handel, online: http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/55274/handel-v3.html Presse vom 13.04.2010: EU approves regulation to fight VAT "carousel fraud" in carbon markets: http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=4de1a23c-e9e2-48a1-81bf-f997104ba098 Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 07.02.2010, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU – Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften , BT - Drucksache 17/506 -, Aktenzeichen: S 1610 - St 43: http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2010/006/Stellungnahmen/35-OberfinanzD_Koblenz.pdf
HM Revenue & Customs	Brief 46/09 vom 30.07.2009: VAT: Zero rating of emissions allowances with effect from 31 July 2009: http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm
HM Revenue & Customs	Budget Note 49/10 vom 24.03.2010: VAT: Reverse Charge for Emission Allowances: http://www.hmrc.gov.uk/budget2010/march/bn49.pdf
HM Revenue & Customs	Brief 35/10 vom 20.08.2010: VAT: proposed reverse charge accounting for businesses trading in emissions allowances: http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief3510.htm
HM Revenue & Customs	Notice 741 Place of supply of services (before 1 January 2010) October 2010, Section 5.1. - Basic rule, Section 13.15 - Emission allowances: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HMCE_CL_000346
HM Revenue & Customs	Business Brief 28/04 vom 25.10.2004: 1)VAT – place of supply of trading allowances in greenhouse gas emissions: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageTravel_ShowContent&id=HMCE_PROD_011198&propertyType=document
HM Revenue & Customs House of Lords UK	Pressemitteilung vom 19.06.2012; £38m carbon credits VAT fraud gang jailed for 35 years: http://press.hmrc.gov.uk/content/detail.aspx?ReleaseID=424833&NewsAreaId=2 European Union - Minutes of Evidence, 06.02.2007, Annex H: UK INVOLVEMENT IN THE EU-ROCANET PROJECT: http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldselect/101/7020615.htm
Hulot, Yannic	Tax Tribune 2006/2 - Issue 23 S. 23-26, Magazine of the Intra-European Organisation of Tax Administrations I.O.T.A.: http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files/Tax%20Tribune%20Issue%2023.pdf
IHK München und Oberbayern	Positionspapier 2.; Stellungnahmen des BIHK Schnellreaktionsmechanismus EU bei Umsatzsteuerbetrug: http://www.bihk.de/bihk/Anhaenge/bihkrepository/Schnellreaktionsmechanismus-Positionspapier2.pdf
Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) Keuchel, Jan (Handelsblatt)	Erster Sachstandsbericht: First Assessment Report 1990: http://www.ipcc.ch/publications_and_data/publications_and_data_reports.shtml#1 Presse vom vom 22.03.2005: Auch andere Länder wollen handeln :Wie NRW gegen Steuerbetrüger vorgeht: http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/auch-andere-laender-wollen-handeln-wie-nrw-gegen-steuerbetrueger-vorgeht/2487136.html
Kyoto-Protokoll	Protokoll von Kyoto zum Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen über Klimaänderungen vom 11.12.1997: http://www.umweltbundesamt.de/energie/archiv/Kyoto_Protokoll.pdf
Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (LRH, S-H)	Bemerkungen 2008: http://www.landesrechnungshof-sh.de/index.php?getFile=bm2008.pdf
Landgericht Frankfurt	Pressemitteilungen aus 2011: Terminmitteilung 15.08.2011: http://www.lg-frankfurt.justiz.hessen.de/irj/LG_Frankfurt_Internet?cid=74d02f95925f9afb90646534fa22727b
Landgericht Frankfurt	Pressemitteilungen aus 2011; Pressekonferenz 2011, vom 21.06.2011: http://www.lg-frankfurt.justiz.hessen.de/irj/servlet/prt/portal/prtroot/slimp.CMReader/HMdJ_15/LG_Frankfurt_Internet/med/716/716012d7-34da-031f-012f-31e2389e4818,22222222-2222-2222-2222-222222222222,true

Leber, Susanne (Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen)	Aktuelles zur Mehrwertsteuer: Handel mit CO2-Emissionsrechten - Praxisänderung per 1. Juli 2010, (Stand: 26.07.2010): http://www.strom.ch/uploads/media/VSE_Internet_07-2010_MWST-Praxis%C3%A4nderung.pdf
Ministerium der Finanzen Land Brandenburg	Presseinformation vom 20.07.2011: Brandenburg bündelt Kräfte im Kampf gegen den Umsatzsteuerbetrug, Finanzstaatssekretärin Trochowski: Neue Einheit wird in Cottbus angesiedelt: http://www.mdf.brandenburg.de/sixcms/media.php/4055/PM_Brandenburg_b%C3%BCndelt_in_Cottbus_Kr%C3%A4fte_gegen_Umsatzsteuerbetrug.pdf
Ministerium der Finanzen Sachsen-Anhalt	Broschüre: Finanzverwaltung, des Landes Sachsen-Anhalt: http://www.sachsen-anhalt.de/fileadmin/Elementbibliothek/Bibliothek_Politik_und_Verwaltung/Bibliothek_Ministerium_der_Finanzen/Dokumente/Publikationen/Broschuere_Finanzverwaltung_LSA.pdf
o. V. - (Business Green)	Presse vom 04.01.2012: BlueNext agrees €32m carbon fraud settlement: http://www.businessgreen.com/bg/news/2135206/blunext-agrees-eur32m-carbon-fraud-settlement
o.V.- Efeverde.de (Presse Spanien)	Presse vom 26.03.2010: prision para 2 acusados de fraude en compra-venta de derechos de emision co2 : http://www.efeverde.com/contenidos/noticias/prision-para-2-acusados-de-fraude-en-compra-venta-de-derechos-de-emision-co2
o.V.- Elmundo.es (Presse Spanien)	Presse vom 30.03.2010: DELINCUENCIA En la operación han sido detenidas nueve personas: Fraude de 50 millones en el IVA de la venta de derechos de emisión de gases : http://www.elmundo.es/elmundo/2010/03/30/espana/1269936921.html
o.V.- Factor CO2.Ideas (Presse Spanien)	Presse vom 31.03.2010: Reino Unido avisó en Málaga del fraude masivo en la venta de CO2: http://www.factorco2.com/ing/site/actualidad-noticia.asp?id=731
o.V.- FAZ (faz-net)	Presse vom 15.08.2011: Mammutprozess wegen Umsatzsteuer-Betrugs: http://www.faz.net/aktuell/rhein-main/frankfurt/emissionshandel-mammutprozess-wegen-umsatzsteuer-betrugs-11114714.html
o.v. FAZ (faz-net)	Presse vom 12.12.2012: Staatsanwaltschaft ermittelt gegen Deutsche-Bank-Chef http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/fuenf-mitarbeiter-nach-razzia-verhaftet-staatsanwaltschaft-ermittelt-gegen-deutsche-bank-chef-11990922.html
o.V.- Malagahoy.es (Presse Spanien)	Presse vom 31.03.2010: Reino Unido avisó en Málaga del fraude masivo en la venta de CO2: http://www.malagahoy.es/article/malaga/667034/reino/unido/aviso/malaga/fraude/masivo/la/venta/co.html
o.V.- QUE! (Presse Spanien)	Presse vom: 30.03.2010: Dos brokers de bonos de emisión de CO2 implicados en un fraude de 50 millones : http://www.que.es/ultimas-noticias/sucesos/201003301709-brokers-bonos-emision-implicados-fraude.html
o.V., Financial Times Deutschland	Presse vom 28.04.2010: Bundesweite Großrazzia: Ermittler jagen Umsatzsteuerhinterzieher: http://www.ftd.de/politik/deutschland/:bundesweite-grossrazzia-ermittler-jagen-umsatzsteuerhinterzieher/50107059.html
OFD Koblenz	Jahresbericht der Finanzverwaltung Rheinland-Pfalz 2008: http://www.fin-rlp.de/fileadmin/user_upload/Steuer/Wir_ueber_uns/Jahresbericht_2008.pdf
OFD Niedersachsen	Die Task-Force in der niedersächsischen Steuerverwaltung: http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17601&article_id=68030&psmand=110
OFD Niedersachsen	Pressemitteilung vom 29.10.2012: Zehn Jahre Task-Force bei der Oberfinanzdirektion Niedersachsen: http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17508&article_id=109983&psmand=110
Price Waterhouse Coopers (PwC)	Studie betreffend die Einführung eines fakultativen 'Reverse Charge' Mechanismus, Studie vom 20.07.2007 im Auftrag der EU-Kommission (Order no. TAXUD/2007/DE/305): http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf
Rat der Europäischen Union	Pressemitteilung vom 02.12.2009, 16898/09 (Presse 359): Combating tax fraud: reversal of VAT liability for CO2 emission allowances: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/111704.pdf
Rat der Europäischen Union	Bericht der Ad-Hoc Arbeitsgruppe "Bekämpfung des Steuerbetrugs", (Ratsdokument 8668/00 - FISC 67 - CRIMORG 83), (Report: Fight against fraud): http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/00/st08/st08668.en00.pdf
Rat der Europäischen Union - Gruppe "Steuerfragen" - Indirekte Besteuerung	Eurofisc Dok. 11714/08 FISC 91, Vermerk des Vorsitzes der Arbeitsgruppe "Steuerfragen" — Indirekte Besteuerung, Combating VAT fraud — Eurofisc: http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/08/st11/st11714.en08.pdf
Rat der Europäischen Union - Gruppe "Steuerfragen" - Indirekte Besteuerung	Vermerk vom 25.08.2008, 12494/08 FISC 105: Bekämpfung des Steuerbetrugs: Entwurf Schlussfolgerungen des Rates: http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=DE&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%2012494%202008%20INIT

Ringsrevisionen, national audit agency of Denmark	Report of the Danish Emission Trading Registry (Stand : März 2012): http://www.eurosaigwgea.org/Environmental%20audits/Air/Documents/2012%20-%20Denmark%20Danish%20Emission%20Trading%20Registry%20f_eng.pdf
Robert, Aline (La Tribune)	Presse vom 28.09.2011: Le procès de la fraude à la TVA sur le CO2 révèle des dysfonctionnements : http://www.latribune.fr/actualites/economie/france/20110928trib000652502/le-proces-de-la-fraude-a-la-tva-sur-le-co2-revele-des-dysfonctionnements.html
Robert, Aline (La Tribune)	Presse vom 26.11.2010: ENQUETE Arnaque au CO2 : les juges contre les mafias : http://www.latribune.fr/green-business/l-actualite/20101124trib000575933/enquete-arnaque-au-co2-les-juges-contre-les-mafias.html
Robert, Aline (La Tribune)	Presse vom 26.11.2010 englische Übersetzung: Scam CO2: Judges against mafias: http://www.rumoursandfacts.com/2010/12/09/vat-fraud-in-france-la-tribune/
Sanchidrián, Vanesa, Vozpópuli (Presse Spanien)	Presse vom 19.01.2012: La Audiencia Nacional investiga a Gas Natural por fraude de IVA en la venta de bonos de CO2 : http://www.vozpopuli.com/nacional/8632-la-audiencia-nacional-investiga-a-gas-natural-por-fraude-de-iva-en-la-venta-de-bonos-de-co2
Schülke, Axel	Anlage zum Umdruck 16/4087 vom 23.03.2009 des Schleswig-Holsteinischen Landtags: http://www.landtag.ltsh.de/infotek/wahl16/umdrucke/4000/umdruck-16-4087.pdf
Schultz, Stefan Böcking,David	Spiegel-Online vom 20.12.2012: Razzien bei der Deutschen Bank: Fahnder sollen Zufallsfund zu Kirch gemacht haben http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/kirch-verfahren-staatsanwaelte-suchen-beweise-gegen-deutsche-bank-a-874188.html
Senatorin für Finanzen Bremen – Southwark Crown Court Judge Peter Testar	Jahresbericht 2009 der Steuerverwaltung des Landes Bremen: http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Jahresbericht_2009_der_Steuerabteilung_bremen.pdf Southwark Crown Court 18.06.2012; T20117046, Judge Peter Testar, Defendants: Dosanjh, Gill; Chahal: http://www.thelawpages.com/court-cases/Navdeep-Singh-Gill-8347-1.law
Struck, Hans-Martin	European Federation of Energy Traders- Vortrag über Emissionshandel vom 07.01.2009: http://www.wiwi.uni-muenster.de/vwt/Veranstaltungen/IDEM/EFET/Struck_Emissionshandel.pdf
UBA - DEHSt	Unionsregister: Aufbau-Registerarchitektur: http://www.dehst.de/DE/Service/Unionsregister/Aufbau/Aufbau.html;jsessionid=1CD370F3315AAF18988A57047EF5C26A.2_cid284
UBA - DEHSt	Emissionszertifikate - Aktualisierte Fassung mit den neuen EU-Berechtigungen ab 2012 - Stand: 28.09.2012: http://www.dehst.de/SharedDocs/Downloads/Archiv/Register/REG_Emissionszertifikate.pdf?__blob=publicationFile
UBA - DEHSt	Europäischer Emissionshandel 2013-2020 Stand: Januar 2013: http://www.dehst.de/SharedDocs/Downloads/DE/Publikationen/Fact_Sheet_EH_2013-2020.pdf?__blob=publicationFile
UBA - DEHSt	Deutsches Emissionshandelsregister-Nutzerhandbuch (Stand: Februar 2012): http://www.dehst.de/SharedDocs/Downloads/Archiv/Register/REG_Nutzerhandbuch.pdf?__blob=publicationFile
UBA - DEHSt	Internationaler Emissionshandel – Lösungsansatz für ein globales Problem (Stand: März 2010): www.DEHSt.de
UBA - DEHSt	Glossar-S- Sekundärmarkt (Secondary Market), Glossar-P- Primärmarkt (Primary Market), (Stand: Juli 2012): http://www.dehst.de/DE/Serviceseiten/Glossar/Functions/_glossar.html?lv2=3559132&lv3=2188066
UBA - DEHSt	VET-Bericht, Kohlendioxidemissionen der emissionshandelspflichtigen stationären Anlagen und im Luftverkehr in Deutschland im Jahr 2012 (Stand: 15.05.2013): https://www.dehst.de/SharedDocs/Downloads/DE/Publikationen/VET-Bericht_2012.pdf?__blob=publicationFile
UBA - DEHSt	Auktionierung – Versteigerung von Emissionsberechtigungen in Deutschland Periodischer Bericht 3. Quartal 2011 (Stand: Oktober 2011): http://www.dehst.de/SharedDocs/Downloads/Archiv/Auktionierung/Auktionierung_2011_Quartal_03.pdf?__blob=publicationFile
UBA-DEHSt	UBA-DEHSt: Mailings vom 22.10.2012 - laufende Nummer: 32, Emissionshandel: Das nationale Register wird endgültig abgeschaltet: http://www.dehst.de/SharedDocs/Mailings/DE/2012/12-10-22_Register-wird-abgeschaltet_mail.html
UNFCC (United Nations Framework Convention on Climate Change)	Rahmenübereinkommen der UNFCC vom 09.05.1992: http://unfccc.int/resource/docs/convkp/convger.pdf
UNFCCC	Status der Ratifikation des Kyoto-Protokolls: http://unfccc.int/kyoto_protocol/status_of_ratification/items/2613.php
UNFCCC	Conferences of Parties COP – historische Übersicht der Vertragskonferenzen: https://unfccc.int/meetings/items/6240.php
UNFCCC	Registerübersicht nach UNFCCC: http://unfccc.int/kyoto_protocol/registry_systems/items/2723.php

UNFCCC Technical Specifications for Data Exchange, Version <1.1.8>, 16 December 2010: http://unfccc.int/files/kyoto_mechanisms/registry_systems/application/pdf/des_full_ver_1.1.8.pdf

UNFCCC Report of the Conference of the Parties serving as the meeting of the Parties to the Kyoto Protocol on its seventh session, held in Durban from 28 November to 11 December 2011 - dated 15.03.2012 (FCCC/KP/CMP/2011/10/Add.1): <http://unfccc.int/resource/docs/2011/cmp7/eng/10a01.pdf>

UN-UFCCC Pressemitteilung vom 18.11.2004: Kyoto-Protokoll tritt am 16.02.2005 In Kraft: http://unfccc.int/files/press/news_room/press_releases_and_advisories/application/pdf/press041118_deu.pdf

Witte, Jens (Spiegel Online) Presse vom 28.04.2010: Großrazzia: Steuerfahnder durchsuchen Zentrale der Deutschen Bank: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/grossrazzia-steuerfahnder-durchsuchen-zentrale-der-deutschen-bank-a-691767.html>

ANHANG I

4.2 Origin: France

References: Article 4(5) and Article 9

Subject: Greenhouse gas emission allowances

(Document TAXUD/1625/04 Rev.1 - Working paper n° 443 Rev.1)

The delegations agreed unanimously that the transfer of greenhouse gas emission allowances as described in Article 12 of Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003, when made for consideration by a taxable person is a taxable supply of services falling within the scope of Article 9(2)(e) of Directive 77/388/EEC. None of the exemptions provided for in Article 13 of Directive 77/388/EEC can be applied to these transfers of allowances.

4.2 Origine: France

Références: Article 4 paragraphe 5 et Article 9

Objet: Quotas d'émission de gaz à effet de serre

(Document TAXUD/1625/04 Rev.1 - Document de travail n° 443 Rev.1)

Les délégations conviennent à l'unanimité que les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre, mentionnés à l'article 12 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003, qui sont effectués à titre onéreux par un assujetti, constituent des prestations de services imposables à la TVA qui relèvent de l'article 9, paragraphe 2, point e), de la directive 77/388/CEE. Aucune des exonérations prévues à l'article 13 de la directive 77/388/CEE n'est applicable à ces transferts de quotas.

4.2 Ursprung : Frankreich

Bezug : Artikel 4 Absatz 5 und 9

Gegenstand : Treibhausgasemissionszertifikate

(Dokument TAXUD/1625/04 Rev.1 - Arbeitsunterlage n° 443 Rev.1)

Die Delegationen vereinbarten einstimmig, dass die Übertragungen von Treibhausgasemissionszertifikaten, die in Artikel 12 der Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 beschrieben sind, die entgeltlich durch einen Steuerpflichtigen durchgeführt werden, eine steuerbare Erbringung von Dienstleistungen darstellen, die unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) der Richtlinie 77/388/EWG fallen. Eine Befreiung gemäß Artikel 13 der Richtlinie 77/388/EWG ist auf diese Übertragungen von Treibhausgasemissionszertifikaten nicht anwendbar.

ANHANG II

5/2 KLS 4/11

7510 Js 258673/09 WI

7 ER 515/09 (GstA)



Landgericht Frankfurt am Main

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Strafsache

gegen

1. **Claude B**, [...]
französischer Staatsangehöriger, verheiratet
2. **Robert P**, [...]
deutscher Staatsangehöriger, verheiratet
3. **Wayne Stewart Br**, [...]
britischer Staatsangehöriger, geschieden
4. **Björn P**, [...]
deutscher Staatsangehöriger, ledig
5. **Irfan Musa P**, [...]
britischer Staatsangehöriger, verheiratet
6. **Fraz M**, [...]
britischer Staatsangehöriger, ledig

wegen

Verstoßes gegen die AO

hat die 2. große Strafkammer des Landgerichts Frankfurt am Main aufgrund der am 15.08.2011 begonnenen Hauptverhandlung, an der teilgenommen haben:

...

am 21.12.2011 für R e c h t erkannt:

...

Angewandte Vorschriften:

Sämtliche Angeklagte:

§§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 S. 2 Nr. 1, 34 Abs. 1, 149 Abs. 1 S. 1, 150 Abs. 1 u. 2 AO, 14c Abs. 2 S. 2 u. 3, 18 Abs. 1, 2, 4 a u. 4 b UStG, 53, 54 StGB.

Zusätzlich für Angeklagte P und M:

§§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 AO.

Gründe:

I.

...

II.

...(Allgemeine Ausführungen zum Emissionshandel) ...

...S. 18...

Obwohl damit die Gefahr bestand, dass sich die Tätergruppen einfach auf andere europäische Staaten verlagern würden, bestanden in Deutschland europarechtliche und grundsätzliche Bedenken, im Emissionshandel ebenfalls schon im Sommer 2009 eine Steuerbefreiung oder das Reverse-Charge-Verfahren einzuführen. Erst Anfang Dezember 2009 wurde vom Rat der europäischen Finanzminister die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf den Emissionshandel beschlossen, so dass die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens für den Emissionshandel im deutschen Umsatzsteuerrecht durch Gesetz vom 08.04.2010 zum 01.07.2010 erfolgte. Folge der späten Steueränderung war, dass nun Deutschland von Mitte 2009 bis zum 01.07.2010 das Angriffsziel von steuerbetrügerischen Emissionshändlern war. Nachdem es in den ersten fünf Monaten des Jahres 2009 über die bei der DEHSt geführten Handelskonten noch zu insgesamt 2500 Transaktionen vornehmlich auf Anlagenkonten gekommen war, ergaben sich nun allein für Juni und Juli 2009 weitere 2100 Transaktionen, die vornehmlich in schneller Abfolge mit Zertifikateblöcken im Hundertausenderbereich über neu eingerichtete Personenkonten liefen und die von der DEHSt mit den üblichen ökonomischen Mustern des Emissionshandels nicht in Einklang zu bringen waren.

...(Angeklagter P)...

...S. 23...

Sunny überließ P die Kontaktdaten des dänischen Emissionshandelsregisters, wo P ein Emissionshandelskonto für die L-360 GmbH zu eröffnen hatte. Auf Anweisung Sunnys ließ P über openaeuropeancompany.com zudem ein Handelskonto bei der DEHSt für die L-360 GmbH eröffnen. Mario erteilte außerdem die Anweisung, für die neue GmbH möglichst viele Bankkonten zu eröffnen, woraufhin P in Frankfurt am Main Geschäftskonten bei der H-Bank und der Frankfurter V-Bank eröffnete. Die D-Bank lehnte eine Konteneröffnung unter Hinweis darauf ab, dass P Ausländer war. Sunny wies P an, sich über ein Internetverzeichnis einen Überblick über die Marktteilnehmer im Emissionshandel zu verschaffen. P fand dort etwa 400 deutsche Unternehmen, die er nun wegen einer Handelsaufnahme kontaktieren sollte. Sunny forderte P dazu auf, sich dabei auch an die D-Bank zu wenden. Diese war P beim Einlesen in den Emissionshandel als wichtige Marktteilnehmerin bekannt geworden, erschien ihm

aber für eine Handelsanfrage der L-360 GmbH eigentlich zu groß zu sein. Sunny nannte P dennoch eine bestimmte Telefonnummer der D-Bank und gab ihm vor, wie er sich dort präsentieren sollte. Zu seiner Überraschung bat die D-Bank P daraufhin um Vorlage seiner Unternehmensunterlagen. P hatte zwar Bedenken, weil der offizielle Geschäftszweck der GmbH laut Gesellschaftsvertrag noch im Möbelhandel lag und die L-360 GmbH schon mit der Eröffnung des Geschäftskontos bei der D-Bank gescheitert war. Sunny zerstreute dies aber damit, dass er zuvor über seine Kontakte bei der D-Bank in London sicherstellen würde, dass die D-Bank P als Handelspartner akzeptieren würde.

...S. 26ff....

Für die registermäßige Übertragung der Zertifikate vom Registerkonto der L-360 GmbH auf die Registerkonten der Abnehmer sowie für die Weiterleitung der vereinnahmten Kaufpreise war nach den Absprachen mit Sunny und Mutmalla grundsätzlich P zuständig. Zugleich hatten Sunny und Mutmalla, denen P die entsprechenden Zugangsdaten überlassen hatte, Zugriff auf die Bank- und Registerkonten der L-360 GmbH. Außerdem hatten Sunny und Mutmalla mittels einer Remoteschaltung auch über den Laptop Ps Zugang zum Onlinebanking der L-360 GmbH. Umgekehrt hatte auch P vereinzelt Zugang zu Registerkonten der Lieferanten, die Sunny und Mutmalla für die Belieferung der L-360 GmbH nutzten, damit P bei Verhinderung von Sunny oder Mutmalla die Zertifikate selbst auf das Registerkonto der L-360 GmbH leiten konnte. Sunny hatte weiter hinsichtlich bestimmter Lieferanten vorgegeben, dass P nach Abzug seiner Marge nicht an diese weiterüberweisen sollte, sondern an das Unternehmen G.R.P. Für die Geschäfte der L-360 GmbH war P monatlich immer nur für wenige Tage in Frankfurt am Main, wobei er Hotelzimmer bezog. Für die Abwicklung der täglichen CO₂-Geschäfte mitsamt Registerverkehr, Kontrolle, Abrechnung und Überweisungen benötigte P jeweils etwa 2 Stunden.

Die von Sunny und Mutmalla gesteuerten Gesellschaften, von deren Registerkonten die L-360 GmbH die Emissionszertifikate erhielt, hatten die Zertifikate mittelbar über inländische Zwischenerwerber aus dem Ausland bezogen. Die L-360 GmbH hatte weder Vorkasse noch Sicherheiten zu leisten, sondern zahlte für die Zertifikate erst, nachdem sie aus dem Weiterverkauf ihrerseits den Erlös erhalten hatte. Dabei sorgten Sunny und Mutmalla zum Zwecke der steuerlichen Unauffälligkeit dafür, dass die L-360 GmbH jeweils Rechnungen der ihr unmittelbar vorgehenden Zertifikateinhaber mit ausgewiesener Umsatzsteuer erhielt, wobei die der L-360 GmbH berechneten Preise den Margenabzug Ps von 0,5 % auf dessen Verkaufspreis berücksichtigten. P war es bewusst, dass die L-360 GmbH bei dieser Geschäftsgestaltung keine kaufmännischen Abnahme- oder Absatzrisiken hatte, weil die Belieferung, der sofortige Weiterverkauf der selbst immer nur für kurze Zeit erworbenen Zertifikate und seine dabei erzielte Marge feststanden. Von den Käufern D-Bank, N-GmbH und B-AG erhielt die L-360 GmbH über die Weiterverkäufe Gutschriften mit ausgewiesener Umsatzsteuer. Den anderen Abnehmern erteilte die L-360 GmbH Ausgangsrechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer.

Die von der L-360 GmbH bezogenen und weiterverkauften Zertifikate waren in Leistungsketten übertragen worden, bei denen die ersten inländischen Erwerber ihren inländischen Abnehmern Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt, dann aber entweder keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, die Umsätze in eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen verschwiegen oder durch Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus Abdeckrechnungen (Scheinrechnungen) insoweit ihre Umsatzsteuerschuld vollständig neutralisiert hatten, wobei die Aussteller der Abdeckrechnungen ihrerseits die abgerechneten Umsätze nicht angemeldet hatten.

P hielt nach eigener Einschätzung von vornherein 95 % des Zertifikatehandels für betrugsbehaftet. Aufgrund der ihm bekannten auffälligen Umstände der Gründung, der Geschäftsaufnahme und des Betriebs der L-360 GmbH, die keiner gewöhnlichen kaufmännischen Handelstätigkeit entsprachen, war er sich vom ersten Handelsgeschäft der L-360 GmbH an sicher, dass er dabei in die ihm aus einer noch vor Geschäftsaufnahme ausgeführten Internetrecherche zum Emissionshandel bekannten, auf Umsatzsteuerhinterziehungen angelegte Muster eingebunden war. Damit fand P sich aber ab, weil er aufgrund der schwierigen Situation

der Reisebranche dringend auf die ihm in Aussicht gestellten und ohne großen Aufwand erzielbaren Einnahmen aus dem Zertifikatehandel angewiesen war.

III.

...

Diese Feststellungen beruhen auf den Angaben der Angeklagten, soweit diesen gefolgt werden konnte, sowie den weiteren ausweislich der Sitzungsniederschrift in der Hauptverhandlung erhobenen Beweisen.

...S. 82ff...

Der Zeuge (Dr. S.), der bei seiner sehr detailreichen Aussage seine beeindruckenden Kenntnisse des europäischen Emissionshandels mitgeteilt hat, hat angegeben, dass er seit 2004 als Leiter des Fachgebiets „zentrale Registerfragen“ bei der dem Umweltbundesamt angegliederten DEHSt damit befasst ist, in Deutschland das nationale TEHG und damit letztlich das Kyotoprotokoll umzusetzen.

...

Der Zeuge Dr. S. hat weiter berichtet, dass er über den Erfahrungsaustausch von den Kollegen der Registerstellen Frankreichs, Großbritanniens und der Niederlande erfahren habe, dass es dort etwa ab Anfang 2009 ungewöhnliche starke Handelsbewegungen mit auffällig hohen und glatten Zertifikatemengen mit Werten von mehreren Millionen Euro gegeben habe, die regelmäßig schnell und vollständig wieder weiterübertragen wurden. Diese Handelsbewegungen seien von bekannten Handelszyklen auffällig abgewichen und hätten ganz überwiegend kurz zuvor eröffnete Personenkonten neu gegründeter Unternehmen betroffen. Bis dahin, so der Zeuge Dr. S., hätten erfahrungsgemäß aber immer nur einzelne Anlagenbetreiber viele Zertifikate zukaufen müssen. Erhöhte Umsätze habe es sonst auch nur zu bestimmten Zeiten, typischerweise im engen Zusammenhang mit den Aus- und Rückgabezeitpunkten sowie bei Verfallstagen im Terminhandel, gegeben. In den betroffenen Ländern sei daher der Verdacht aufgekommen, dass die auffälligen Handelsbewegungen auf Umsatzsteuerkarusselle zurückzuführen sein könnten. Der Zeuge Dr. S. hat dann weiter berichtet, dass er im Laufe des Frühjahrs 2009, als in Großbritannien, den Niederlanden und Frankreich deshalb eine Änderung der Umsatzbesteuerung bevorstand, plötzlich auch auf dem deutschen Register genau solche Besonderheiten festgestellt habe, von denen die europäischen Kollegen immer berichtet hätten. Dies hat der Zeuge Dr. S. damit erläutert, dass in den ersten fünf Monaten des Jahres 2009 bei der DEHSt insgesamt 2500 Transaktionen vornehmlich über Anlagenkonten erfolgt seien, dann aber allein im Juni und Juli 2009 weitere 2100 Transaktionen vornehmlich auf jungen Personenkonten neu gegründeter Unternehmen. Auffällig sei insofern gewesen, dass nun über immer wieder dieselben Personenkonten mehrfach täglich hohe und glatte Zertifikatemengen im Hunderttausenderbereich gehandelt worden seien, wobei die Konten bei schnellem Durchlauf vor und nach den Transaktionen regelmäßig ohne Bestand gewesen seien. Für einzelne Personenkonten seien jetzt Buchungen feststellbar gewesen, bei denen der Zeuge Dr. S. ausgehend von längerfristig durchschnittlichen Börsenpreisen überschlägig monatliche Umsätze von bis zu 70.000.000 € errechnet hat.

...S. 84...

Die Angaben des Zeugen Dr. S. zu den im Jahre 2009 bemerkten Auffälligkeiten im europäischen Emissionshandel werden gestützt durch die Aussage des Zeugen Sch., der sich seinen Angaben zufolge als Steuerfahndungsbeamter seit 1996 mit der Bekämpfung grenzüberschreitender Umsatzsteuer-Karusselle befasst und derzeit als Sachgebietsleiter in der Ermittlungsgruppe ODIN tätig ist, die für die Ermittlungen im vorliegenden Verfahrenskomplex unter der Führung der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt am Main gebildet wurde. Der Zeuge Sch. hat insofern berichtet, dass im Laufe des Frühjahrs 2009 die deutschen Finanzbehörden erste Hinweise der Finanzbehörden Frankreichs und Großbritanniens erhalten hätten, dass dort der Verdacht auf Umsatzsteuer-Karusselle im Zusammenhang mit dem Handel von CO₂-Zertifikaten bestand. Eine verstärkte Handelstätigkeit in

diesem Bereich auch für Deutschland sei ab Mitte 2009 parallel zur Umstellung des Besteuerungsverfahrens in Frankreich und Großbritannien zu verzeichnen gewesen. Über den Sommer bis in den Herbst 2009 hinein sei dann auch anhand der laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen festzustellen gewesen, dass eine Vielzahl neu gegründeter Emissionshandelsunternehmen in Deutschland auftraten, deren Umsätze sich schlagartig kurz nach ihrer Gründung in Millionenhöhe bewegt hätten.

...S. 85ff...

Die Feststellungen zum Verlauf der Ermittlungen, der dabei verfolgten Ermittlungstaktik sowie zum Umfang der Durchsuchungs- und Festnahmeaktion vom 28.04.2010 beruhen ebenfalls auf der entsprechenden Aussage des Zeugen Sch., der der Ermittlungsgruppe ODIN seit ihrer Gründung angehört. Der Zeuge hat weiter berichtet, dass sich aus den auszuwertenden Transaktionsdaten ein immer größer werdendes System beteiligter Firmen gezeigt hätte, weshalb die Entscheidungsträger der Ermittlungsgruppe ODIN ein Einschreiten vor April 2009 bei dem verfolgten Ermittlungsansatz als ausgeschlossen angesehen hätten. Denn als Ziel der Ermittlungen sei von den beteiligten Behörden vorgegeben gewesen, das Betrugssystem möglichst nachhaltig zu ermitteln, um es insgesamt zu zerschlagen. Isolierte und frühe Maßnahmen gegen nur einzelne Beteiligte – selbst wenn auf den einzelnen Fall konkretisierte Verdachtsmomente vorgelegen hätten – wären hiernach ausgeschlossen, da dies – ähnlich wie zuvor die Umstellung des Steuersystems in anderen Ländern – nur dazu geführt hätte, dass die Täter aufgescheucht worden und auf andere europäische Länder ausgewichen wären.

Die Bekundungen des Zeugen Sch. zum Verlauf der Ermittlungen und zur Ermittlungstaktik wurden durch die Aussage des Zeugen G., der bei der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main als Referatsleiter unter anderem für die Steuerfahndung zuständig ist, gestützt. Der Zeuge G. hat dabei bestätigt, dass die Generalstaatsanwaltschaft und die Ermittlungsgruppe ODIN im Einvernehmen mit den Finanzbehörden entschieden hätten, dass seitens der Finanzämter in der laufenden Verwaltung nichts habe entschieden und veranlasst werden sollen, was das Ermittlungsziel der möglichst weitgehenden Zerschlagung der Täterstrukturen hätte gefährden können.

Der Zeuge Sch. hat weiter berichtet, dass die Auswertung der geradezu gigantisch umfangreichen Transaktionsdaten, die die Ermittlungsgruppe ODIN von den Registerstellen erhalten habe, schon personell und zeitlich einen in der deutschen Finanzverwaltung bisher einmaligen Ermittlungsaufwand bedeutet hätte. Hierdurch sei es der Ermittlungstaktik entsprechend möglich gewesen, die Handelswege der gehandelten Zertifikate und die Strukturen der auftretenden Unternehmen nachzuvollziehen. Dabei habe sich der Emissionshandel als besonders geeignetes Vehikel für Umsatzsteuerhinterziehungen über groß angelegte betrügerische Leistungsketten gezeigt. Denn anders als bei den bis dahin bekanntgewordenen Umsatzsteuerkarussellen seien hier keine umständlichen Warenbewegungen über Ländergrenzen mehr erforderlich. Vielmehr hätten das elektronische Emissionshandelssystem und die leicht zu eröffnenden Konten die schnelle Übertragung und die Einschaltung vieler Buffer in die Leistungsketten besonders einfach gemacht. Die für die Leistungsketten benötigten Zertifikate hätten außerdem leicht über Börsen beschafft werden können. Kennzeichnend für die auffällig gewordenen Unternehmen sei regelmäßig gewesen, dass sie aus Vorratsgesellschaften hervorgegangen oder neu gegründet worden seien, von Ausländern geführt worden seien und bei Servicegesellschaften residiert hätten. Diese Unternehmen hätten geradezu aus dem Stand heraus immer wieder auffallend große Umsätze in kurzen Zeitabständen getätigt.

Aufgrund des besonderen Umfangs der Transaktionsdaten und der Vielzahl der ermittelten Firmen hätten sich die notwendigen Auswertungen bis in den April 2010 hinein gezogen. Dabei – so der Zeuge Sch. – hätten die Angehörigen der Ermittlungsgruppe ODIN auch am Wochenende und an Feiertagen „rund um die Uhr“ an den Ermittlungen gearbeitet, bevor es zu der europaweit koordinierten Aktion vom 28.04.2010 gekommen sei.

...S. 168 ff...

IV.

Die Angeklagten haben sich wegen Steuerhinterziehung in einer Mehrzahl von Fällen – wie tenoriert – nach den §§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, 53 StGB strafbar gemacht. Sie waren als Geschäftsführer der ihnen zugeordneten Gesellschaften nach § 34 AO verpflichtet, für diese zutreffende und vollständige Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben (§§ 149, 150 AO, 18 Abs. 1, 2, 4a, 4b UStG).

Die abgegebenen Voranmeldungen waren falsch, weil sie nicht dem Umstand Rechnung trugen, dass die Gesellschaften nicht unternehmerisch tätig waren. Die Unternehmereigenschaft war zu verneinen, weil die Gesellschaften mit ihrem geschäftlichen Handeln zu Verschleierungszwecken in betrügerische Leistungsketten eingebunden waren und zur Generierung von dem Mehrwertsteuersystem widersprechenden Umsatzsteuergewinnen in den auf sie zulaufenden Leistungsketten beitrugen.

Die Gesellschaften waren als Nichtunternehmer nicht zum Vorsteuerabzug im Sinne von § 15 UStG zugelassen. Bei der B GmbH kommt hinzu, dass sie infolge der Verwendung von Scheinrechnungen nicht einmal die Rechnungsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach §§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 14 UStG erfüllte.

Die durch unzulässige Vorsteuerverrechnung ungerechtfertigt erlangten Steuervorteile sind nicht mit Umsatzsteuerverbindlichkeiten zu saldieren, die in Wegfall geraten. Es sind hier nämlich keine Umsatzsteuerverbindlichkeiten in Wegfall geraten. Die Verneinung der Unternehmereigenschaft hat zwar zur Folge, dass die Ausgangsumsätze der Gesellschaften nicht im Sinne von § 1 Nr. 1 UStG steuerpflichtig sind. Der hier ausnahmslos erfolgte Steuerausweis in den Abrechnungen der Gesellschaften über ihre Ausgangsleistungen bewirkt aber entsprechende Steuerschulden nach § 14 c Abs. 2 UStG, denen hier die Vorsteueransprüche zu Unrecht gegenüber gestellt worden sind.

Die Angeklagten handelten vorsätzlich, weil sie als im Wirtschaftsleben qualifizierte und erfahrene Personen aufgrund der wahrgenommenen Ungereimtheiten der Geschäftsumstände vor dem Hintergrund der ihnen bekannten Risikolage im Emissionshandel (Angeklagte P, P, M und Br) beziehungsweise aufgrund der erkannten Strohmanneinsatzung (B) mit unrechtmäßigen Steuerverkürzungen im ursächlichen Zusammenhang mit ihren gesellschaftsbezogenen Aktivitäten rechneten und sich mit diesen zur Erreichung ihrer persönlichen Ziele abfanden.

...S. 170 ff...

V.

Die Strafe war in allen Fällen dem Strafraumen des § 370 Abs. 3 S. 1 AO für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung zu entnehmen, der Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren umfasst. In allen Fällen, in denen nicht bestehende Vorsteueransprüche geltend gemacht wurden, lag ein „großes Ausmaß“ der Steuerverkürzung im Sinne von § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO vor, wobei die Wertgrenze von € 50.000,- um ein Vielfaches, teilweise sogar um mehr als das Hundertfache, überschritten wurde. Bei den Angeklagten P und M ergab sich der Strafraumen des § 370 Abs. 3 S. 1 AO zudem daraus, dass nach den getroffenen Feststellungen beide jeweils bandenmäßig im Sinne von § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO gehandelt haben.

Bei der Zumessung aller Einzelstrafen hat die Kammer strafmildernd berücksichtigt, dass die Angeklagten – bis auf eine nicht einschlägige, geringfügige Vorbelastung bei P – nicht vorbestraft sind.

...S. 181...

VI.

Die Anrechnung der Untersuchungshaft auf die verhängten Gesamtfreiheitsstrafen folgt aus § 51 Abs. 1 StGB.

...

Die Kostenentscheidung beruht auf § 465 StPO.

Bach

Kurtbasan

Reuhl