

# Missbrauch im Umsatzsteuerrecht

von  
Markus Achatz, Michael Tumpel

2008

Linde Verlag Wien 2008

Verlag C.H. Beck im Internet:  
[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 7073 1375 8

# Inhaltsverzeichnis

## Rechtsgrundlagen und Rechtsfolgen des Missbrauchs im Umsatzsteuerrecht – eine Bestandsaufnahme zur ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Steuervorteilen

*Markus Achatz*

<b>1. Ausgangslage</b>	21
<b>2. Vorbemerkung zum Begriff des Missbrauchs</b>	21
<b>3. Rechtsmissbrauch in der Umsatzsteuer</b>	22
3.1. Die Rechtsprechung des EuGH	22
3.1.1. Grundsätze	22
3.1.2. Recht auf Vorsteuerabzug	24
3.1.3. Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen	25
3.1.4. Formelle Verpflichtungen im Zusammenhang mit Steuervorteilen	26
3.2. Folgerungen aus der EuGH-Rechtsprechung	26
<b>4. Das Problem der Steuerumgehung</b>	32
4.1. Zur Auslegung des § 22 BAO	32
4.2. Die traditionelle nationale Perspektive zum Missbrauch iSd § 22 BAO in der Umsatzsteuer	33
4.3. Die Rechtsprechung des EuGH	35
4.4. Zur gemeinschaftskonformen Auslegung des § 22 BAO	35
<b>5. Schlussbemerkung</b>	38

## Die Betrugsbekämpfung in der Umsatzsteuer

*Wolfgang Berger*

<b>1. Das derzeitige Mehrwertsteuersystem</b>	39
<b>2. Nachteile des derzeitigen Mehrwertsteuersystems</b>	39
<b>3. Betrugsbekämpfungsmaßnahmen der EU</b>	40
<b>4. Schlussfolgerungen der ATFS-Gruppe zur Verbesserung der „traditionellen“ Betrugsbekämpfungsmaßnahmen</b>	40
4.1. Zusammenfassende Meldungen	40
4.2. Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten	41
4.3. Strafverfahren gegen Betrüger	41
4.4. Allgemeine Standards für die Vergabe und den Entzug von UID bzw für die Registrierung und Deregistrierung von Unternehmen	42
4.5. Änderung der Beitreibungsrichtlinie	42
4.6. Gesamtschuldnerische Haftung	42

<b>5. Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs .....</b>	<b>43</b>
<b>6. Übergang der Steuerschuld (Reverse-Charge-System) .....</b>	<b>43</b>
6.1. Politische Entwicklung .....	43
6.2. Das vom BMF entwickelte System zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (RSS) .....	43
6.2.1. Grundidee .....	43
6.2.2. Grundprinzip des Systems .....	44
6.2.3. Zum System im Detail .....	45
6.2.3.1. Übergang der Steuerschuld .....	45
6.2.3.2. Feststellung des Unternehmerstatus des Leistungsempfängers .....	46
6.2.3.3. Weitere Überprüfungsmaßnahmen .....	46
6.2.3.4. Meldepflichten .....	47
6.2.3.5. Sonderfälle .....	47
6.2.3.6. Behandlung von Gebietsfremden .....	48
6.2.3.7. Als Erbringer von Leistungen an andere Unternehmer (B2B) .....	49
6.2.4. Nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage .....	50
6.2.5. Rückgängigmachung der Leistung .....	50
6.2.6. Voranmeldungen .....	50
6.3. Vorteile und Risiken von Reverse Charge .....	50
6.3.1. Vorteile von Reverse Charge .....	50
6.3.2. Das Insolvenzrisiko .....	51
6.3.3. Vorteil von Reverse Charge bei unterschiedlichen Versteuerungssystemen .....	52
6.3.4. Kosten der Administration des Systems durch den Unternehmer .....	52
6.3.5. Der „Ameisenbetrug“ .....	52
<b>7. Zusammenfassung .....</b>	<b>53</b>

### **Missbräuchliche Rechnungslegung gem § 11 Abs 12 und 14 UStG – umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen**

*Barbara Wisiak*

<b>1. Allgemeines .....</b>	<b>55</b>
<b>2. „Missbrauch“ iSd BAO und des UStG .....</b>	<b>55</b>
<b>3. Europarechtliche Grundlagen .....</b>	<b>56</b>
<b>4. Unrichtiger Steuerausweis gem § 11 Abs 12 UStG .....</b>	<b>57</b>
4.1. In der Rechnung ausgewiesene Steuer .....	58
4.2. Berichtigung .....	60
4.3. Vorsteuerabzug .....	61

<b>5. Unberechtigter Steuerausweis gem § 12 Abs 14 UStG .....</b>	<b>62</b>
5.1. Rechnung im Sinne des § 11 Abs 14 UStG .....	63
5.2. Ein Unternehmer erbringt keine Leistung .....	63
5.3. Ein Nichtunternehmer erbringt eine Leistung .....	64
5.4. Berichtigung .....	65
5.5. Vorsteuerabzug .....	65
<b>6. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen .....</b>	<b>66</b>
<b>7. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen beim Rechnungsaussteller ...</b>	<b>67</b>
7.1. Strafbarkeit des Rechnungsausstellers .....	67
7.2. Strafbarkeit des Rechnungsempfängers .....	68
7.3. Strafbarkeit des Rechnungsausstellers als Beitragstäter .....	70
<b>8. Zusammenfassung .....</b>	<b>70</b>

**Missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen im  
internationalen Warenverkehr – umsatzsteuerliche und  
finanzstrafrechtliche Konsequenzen**

*Werner Haslehner*

<b>1. Vorbemerkung .....</b>	<b>73</b>
<b>2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen .....</b>	<b>74</b>
2.1. Materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung .....	74
2.2. Formale Voraussetzungen .....	75
2.3. Konsequenzen des Nichtvorliegens der Voraussetzungen .....	76
<b>3. Zweck der Steuerbefreiungsvoraussetzungen .....</b>	<b>77</b>
3.1. Materielle Voraussetzungen .....	77
3.2. Formelle Voraussetzungen .....	77
<b>4. Missbrauch der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung .....</b>	<b>79</b>
4.1. Missbrauchsfälle bei innergemeinschaftlichen Lieferungen .....	79
4.1.1. Fall 1: Abnehmer führt die Erwerbsteuer nicht ab .....	79
4.1.2. Fall 2: Lieferung an einen Abnehmer im Inland, der die Waren entgegen seinen Angaben gegenüber dem Liefere- ranten nicht ins Ausland ausführt .....	80
4.1.3. Fall 3: Angabe einer falschen UID .....	80
4.2. Umsatzsteuerliche Konsequenzen des Missbrauchs .....	81
4.2.1. Fall 1 .....	81
4.2.2. Fall 2 .....	82
4.2.3. Fall 3 .....	83
4.3. Schutz des gutgläubigen Lieferanten .....	85
4.3.1. Regelung des Gutglaubensschutzes im österreichischen UStG (Art 7 Abs 4 UStG) .....	85

4.3.2. Gemeinschaftliche Rechtsgrundlage des Art 7 Abs 4 UStG ..	89
4.3.3. EuGH-Rechtsprechung zum Gutglaubensschutz .....	91
4.3.4. Anwendung der Gutglaubensschutzregelungen auf die untersuchten Missbrauchsfälle .....	97
4.4. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen des Missbrauchs .....	98
4.4.1. Fall 1 .....	98
4.4.2. Fall 2 .....	99
4.4.3. Fall 3 .....	100
4.5. Eignung der Formalerfordernisse zur Verhinderung von Missbrauch .....	100
<b>5. Schlussbetrachtung .....</b>	<b>102</b>

### **Steuershopping im Binnenmarkt**

*Michael Tumpel*

<b>1. Einleitung .....</b>	<b>105</b>
<b>2. Wettbewerbsrelevante Differenzierung bei der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt .....</b>	<b>105</b>
<b>3. Wer profitiert von Unterschieden bei der Auslegung und Anwendung der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt? .....</b>	<b>109</b>
<b>4. Erwerb durch nicht Erwerbsteuerpflichtige .....</b>	<b>110</b>
<b>5. Cross-Border-Leasing .....</b>	<b>113</b>
<b>6. Leistungsbezug durch steuerbefreite Unternehmer .....</b>	<b>115</b>
<b>7. Schlussfolgerungen .....</b>	<b>118</b>

### **Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen – Grenzen der Anerkennung**

*Thomas Pühringer*

<b>1. Einleitung und Themenabgrenzung .....</b>	<b>119</b>
<b>2. VwGH-Grundsätze zur Anerkennung von Familienverträgen .....</b>	<b>120</b>
2.1. Die Kriterien der VwGH Grundsätze im Einzelnen .....	121
2.2. Verbundenheit .....	121
2.3. Publizität .....	122
2.3.1. Unbeschränktheit der Beweismittel .....	123
2.4. Klarer und eindeutiger Inhalt .....	123
2.5. Fremdüblichkeit .....	124
2.6. Scheingeschäfte .....	125
<b>3. Anwendbarkeit der VwGH-Grundsätze zur Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen im Bereich Umsatzsteuer .....</b>	<b>125</b>

<b>4. Die objektiven Begriffe .....</b>	<b>126</b>
4.1. EuGH Enkler .....	127
4.2. EuGH Heerma .....	128
4.3. EuGH Central Property Ltd .....	129
4.4. EuGH Temco Europe SA .....	130
4.5. EuGH Skripalle .....	131
4.6. Zusammenfassung der Rechtsprechung des EuGH zu Umsätzen zwischen verbundenen Personen.....	132
<b>5. Verrechnungspreise und Umsatzsteuer .....</b>	<b>133</b>
<b>6. Richtlinienwahlrecht im Bereich Verrechnungspreise gemäß     Art 80 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....</b>	<b>135</b>

## **Karussellbetrug – Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen**

*Rainer Brandl*

<b>1. Charakteristika eines Umsatzsteuerkarussells .....</b>	<b>140</b>
1.1. Definition Umsatzsteuerkarussell .....	140
1.2. Anreiz für ein Umsatzsteuerkarussell .....	141
1.3. Kalkulationsbeispiel .....	141
<b>2. Umsatzsteuerliche Konsequenzen .....</b>	<b>143</b>
2.1. EuGH zu Umsatzsteuerkarussellen .....	143
2.1.1. Rs Optigen .....	144
2.1.2. Rs Kittel .....	144
2.2. Schlussfolgerung aus der EuGH-Rechtsprechung .....	145
2.2.1. Einzelfallbetrachtung .....	145
2.2.2. Gutgläubigkeit .....	145
2.2.3. Schlechtgläubigkeit .....	150
2.3. Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung im nationalen Recht .....	151
<b>3. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen .....</b>	<b>153</b>
3.1. Anwendbare Finanzvergehen .....	153
3.1.1. Umsatzsteuervorauszahlungsdelikte .....	153
3.1.2. Umsatzsteuerjahresdelikt .....	154
3.1.3. Umsatzsteuervorauszahlungsdelikte versus Umsatz- steuerjahresdelikt .....	155
3.2. Straftatbestände neben dem FinStrG .....	156
3.2.1. Urkundendelikte .....	156
3.2.2. Behördenbetrug .....	157
3.3. Finanzvergehen und Umsatzsteuerkarussellbetrug .....	158
3.3.1. Täterkreis .....	158

3.3.2. Grundsätzliche Ausführungen zur subjektiven Tatseite .....	159
3.3.3. Gemeinschaftsrechtliches Missbrauchsverbot .....	161
<b>4. Typische Fallkonstellation eines Umsatzsteuerkarussells .....</b>	<b>161</b>
4.1. Tatsächliche Lieferung der in Rechnung gestellten Waren .....	162
4.1.1. Ausgangsfall .....	162
4.1.2. Umsatzsteuerliche Beurteilung .....	162
4.1.3. Finanzstrafrechtliche Beurteilung .....	163
4.1.4. Bloße Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens .....	164
4.2. Scheinlieferungen .....	165
4.2.1. Ausgangsfall .....	165
4.2.2. Umsatzsteuerliche Beurteilung .....	165
4.2.3. Finanzstrafrechtliche Würdigung .....	166
4.3. Scheinunternehmer in der Lieferkette .....	167
4.3.1. Ausgangsfall .....	167
4.3.2. Umsatzsteuerliche Beurteilung .....	167
4.3.3. Finanzstrafrechtliche Beurteilung .....	167
<b>5. Zusammenfassende Bemerkungen aus finanzstrafrechtlicher     Sicht .....</b>	<b>168</b>
<b>Autorenverzeichnis .....</b>	<b>169</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>171</b>