

Umsatzsteuerkarussellgeschäfte (Umsatzsteuerstreckengeschäfte)

Ansprechpartner bei KONLUS:
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht Ingo Heuel
Rechtsanwältin, Steuerberaterin Roswitha Prowatke, LL.M.
02204/9508-100

Wir vertreten überwiegend Mandanten im Raum Bergisch Gladbach, Köln, Leverkusen,
Gummersbach, Bonn und Düsseldorf, sind aber auch überregional tätig.

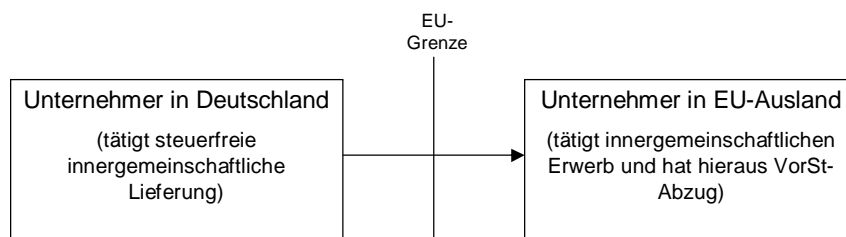
www.konlus.de info@konlus.de

© KONLUS (alle Rechte vorbehalten)

Grundlagen Umsatzsteuer

Grundlagen Umsatzsteuer

- Seit 1.1.1993: Zwischen Unternehmen in der EU gilt das Bestimmungslandprinzip
- Innegemeinschaftliche Umsätze unterliegen der USt im Bestimmungsland
- Folge: steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb durch Empfänger im Bestimmungsland und gleichzeitiger VorSt-Abzug für Erwerber durch den Erwerb
- anfällig für betrügerische Zwecke



Überblick

Grundfall Umsatzsteuerkarussell

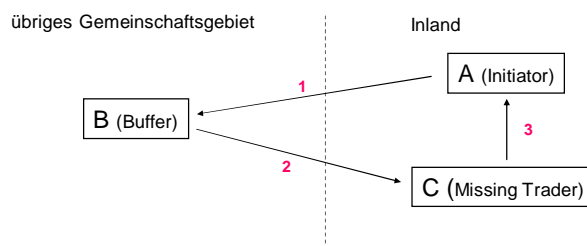
Aufbau von grenzüberschreitenden Lieferketten zur Nutzung der Regelungen für die Umsatzbesteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferungen und Erwerbe

- Geltendmachung Vorsteuerabzug
- ohne Anmeldung / Entrichtung der entstehenden Umsatzsteuer

Zweck

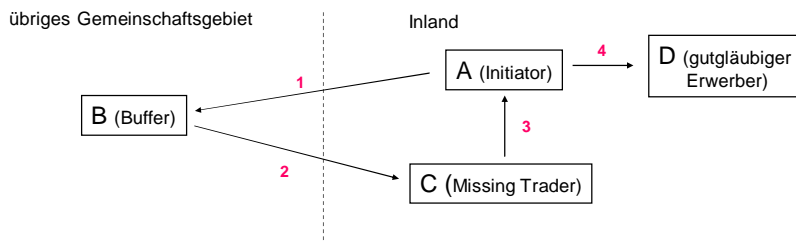
Gewinnerzielung durch nicht abgeführte Umsatzsteuer
Ware wird um die herausgerechnete Umsatzsteuer billiger und kann günstig weiterveräußert werden => hohe Umsätze in kurzer Zeit möglich

Grundfall



- 1 A tätigt innergemeinschaftliche Lieferung an B = umsatzsteuerfrei
B tätigt innergemeinschaftlichen Erwerb von A = keine Umsatzsteuerbelastung (VSt-Anspruch)
Warenwert 100.000 = „netto“Verkaufspreis
- 2 B tätigt innergemeinschaftliche Lieferung an C = umsatzsteuerfrei
C tätigt innergemeinschaftlichen Erwerb von B = keine Umsatzsteuerbelastung (VSt-Anspruch)
Warenwert 100.000 = „netto“Verkaufspreis
- 3 C liefert umsatzsteuerpflichtig mit Rechnung an A, ohne USt abzuführen
Warenwert 84.033,91 netto / brutto 100.000 → **Ware wird um heraus gerechnete USt billiger**
A zieht Vorsteuer aus Rechnung des C und kann Ware billiger weiterverkaufen

Weiterführung Grundfall



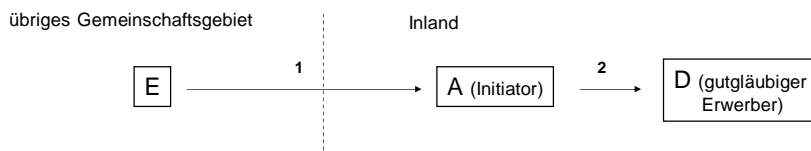
- 3 C liefert umsatzsteuerpflichtig mit Rechnung an A, ohne USt abzuführen
Warenwert 84.033,91 netto / brutto 100.000
A zieht Vorsteuer aus Rechnung des C und kann Ware billiger weiterverkaufen
- 4 A liefert konkurrenzlos günstig an D als gutgläubigen Erwerber und führt USt ab
Warenwert z.B. 95.000 netto / brutto 113.050
D zieht Vorsteuer aus Rechnung des A

Bei mehrmaliger „Drehung“ des Karussells kann der Verkaufspreis vor Weiterveräußerung an Dritte um die jeweils neu herauszurechnende USt noch weiter „heruntergeschleust“ werden.

Umsatzsteuerkarussellgeschäfte

KONLUS 5

Sonderfall Wareneinkauf



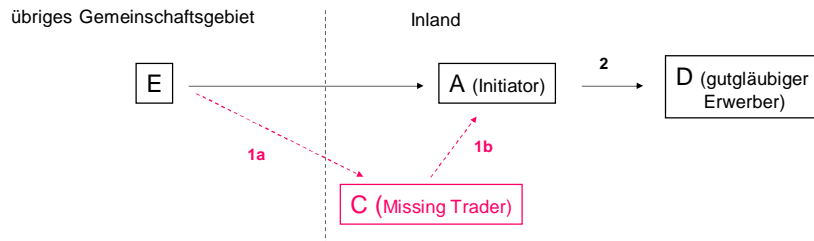
„Normalfall“

- 1 E tätigt innergemeinschaftliche Lieferung an A = umsatzsteuerfrei
A tätigt innergemeinschaftlichen Erwerb von E = keine Umsatzsteuerbelastung (VSt-Anspruch)
Warenwert 100.000 = „netto“ Verkaufspreis
- 2 Weiterveräußerung an D, Versteuerung

Umsatzsteuerkarussellgeschäfte

KONLUS 6

Sonderfall Wareneinkauf




Zwischenschaltung des Scheinunternehmers C


- 1a** E tätigt innergemeinschaftliche Lieferung an C = umsatzsteuerfrei
C tätigt innergemeinschaftlichen Erwerb von B = keine Umsatzsteuerbelastung (VSt-Anspruch)
Warenwert 100.000 = „netto“ Verkaufspreis
- 1b** C liefert umsatzsteuerpflichtig mit Rechnung an A, ohne USt abzuführen
Warenwert 84.033,91 netto / brutto 100.000 → **Ware wird um heraus gerechnete USt billiger**
A zieht Vorsteuer aus Rechnung des C und verkauft Ware billiger an, als bei Direktkauf von E

Umsatzsteuerbetrug

Verdachtsmomente

- Handel mit großen Mengen kleiner Teile
- außergewöhnlich hohe Umsätze in kurzer Zeit mit einem Lieferanten, der vorher nicht geliefert hat und seinen steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen ist
- Umsätze mit Lieferanten, welche die Steuerfahndung als Scheinunternehmer ansieht
- viele Käufe von einem einzigen Lieferanten und Wiederverkäufer an eine beschränkte Zahl von Abnehmern
- Lieferanten und Abnehmer bereits im Vorfeld festgelegt
- keine Erkennbarkeit von ernsthaften Preisverhandlungen
- keine Werbemaßnahmen
- keine Preiskalkulationen
- ungeachtet großer Stückzahlen keine Reklamationskorrespondenz mit Lieferanten oder Abnehmern
- Vorliegen persönlicher Kontakte zum Importeur
- Vornahme von für den Betrieb bisher nicht typischen Geschäften

Steuerliche Problemfelder	
Vorsteuerabzug	Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung
Geltendmachung des Vorsteuerabzuges, obwohl der Steuerpflichtige die Ware (möglicherweise) von einem „missing trader“ erhalten hat?	Erhalt der Steuerfreiheit, obwohl die Ware tatsächlich nicht ins Ausland oder an einen „missing trader“ geliefert wurde?
Umsatzsteuerkarussellgeschäfte KONLUS  9	

Problemfeld Vorsteuerabzug				
Voraussetzungen				
Rechnungsaussteller und Leistender sind identisch	Lieferant ist Unternehmer	kein Scheingeschäft	Empfänger der Ware muss die Verfügungsmacht erlangen	Versagung des Vorsteuerabzugs aus anderen Gründen (Rechnungserfordernisse)
Beweislast				
Unternehmer trägt die steuerliche Feststellungslast für die o.g. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs			FA trägt steuerliche Feststellungslast (objektive Verdachtsgründe) dafür, dass Unternehmer wissentlich an einem Karussell beteiligt war und deswegen Vorsteuerabzug zu versagen ist	
			Unternehmer trifft dann Feststellungslast für diejenigen Tatsachen, die die objektiven Verdachtsgründe entkräften	
Umsatzsteuerkarussellgeschäfte KONLUS  10				

Problemfeld Vorsteuerabzug

Rechnungsaussteller und Leistender müssen identisch sein

- Leistender ist derjenige, der die Lieferungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten durchführt.
- maßgebend: Zivilrechtslage, d.h. schuldrechtliche Vertragsverhältnisse
Ausnahme: Erbringung der Leistung unter Missachtung der Zivilrechtslage
- Lieferant tritt erkennbar (im Namen eines anderen) als Vertreter auf
→ Lieferung wird dem Vertretenen zugerechnet
- Lieferant tritt verdeckt für Dritten auf (Handeln unter fremdem Namen)
→ Lieferung wird dem Auftretenden / Strohmännchen zugerechnet

Entscheidend ist das Auftreten nach außen und die für den Abnehmer erkennbaren objektiven Umstände

Problemfeld Vorsteuerabzug

Lieferant ist Unternehmer

Unternehmer ist jede Person, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausführt. => i.d.R. liegt Unternehmereigenschaft vor

Abnehmer trägt Ermittlungs-Risiko, ob der Lieferer Unternehmer oder Nichtunternehmer (Scheinunternehmer) ist.

juristische Person → Unternehmereigenschaft wird unterstellt

natürliche Person → Auftreten nach Außen entscheidend

Maßnahmen bei Geschäftsanbahnung

- (1) Vorlage Personalausweis
- (2) Vorlage Gewerbeanmeldung
- (3) Handelsregisterauszug anfordern
- (4) (nachweisbar) überprüfen, ob Lieferer äußerlich ordentlich eingerichteten Betrieb hat

Problemfeld Vorsteuerabzug

Rechtsprechungstendenzen

NEU EuGH-Rechtsprechung gewährt Vertrauensschutz für Unternehmer

Sind alle erforderlichen Maßnahmen getroffen, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen werden, darf der Unternehmer auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen.

Voraussetzungen → Erfüllung objektiver Kriterien : Lieferung und Unternehmer-eigenschaft

→ Leistungsempfänger kann nicht nachgewiesen werden, dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass eine Steuerhinterziehung betrieben wird

Keine Versagung des Vorsteuerabzuges!

Problemfeld Vorsteuerabzug

Kein Scheingeschäft

Haben Parteien einen Vertrag nur zum Schein abgeschlossen, ist der Vertrag für die Besteuerung unerheblich, § 41 Abs. 2 AO.

Merkmal Scheingeschäft → vorsätzliches gemeinsames Handeln

Indizien:

- Verkauf der Ware unter Marktpreis
- Ware durchläuft Händlerkette in kürzester Zeit
- dieselbe Ware taucht bei einem Händler mehrmals auf
- Ausstellung der Rechnung von einem Büroserviceunternehmen

Problemfeld Vorsteuerabzug

Empfänger der Ware muss die Verfügungsmacht erlangen

Versagung Vorsteuerabzug, wenn Verfügungsmacht über Ware nicht erlangt

Verfügungsmacht fehlt → bei geplanter Zurückerlieferung der Ware in einer Lieferkette

→ Unternehmer führt kein Eigengeschäft durch

Problemfeld Vorsteuerabzug

Versagung des Vorsteuerabzugs aus anderen Gründen

allgemeine Versagungsgründe aus § 15 UStG

Beispiel Nichterfüllung der erforderlichen Rechnungsmerkmale des § 14 Abs. 4 UStG (siehe Folie „ordnungsgemäße Rechnung“)

Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung

Tatbestandsvoraussetzungen

- Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet
- Abnehmer erwirbt den Gegenstand für sein Unternehmen
- der Erwerb des Liefergegenstandes unterliegt im anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung

Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung

Nachweisvoraussetzungen

<p align="center">Belegnachweis (dass Gegenstand tatsächlich ins Ausland gelangt)</p>			<p align="center">Buchnachweis (Umsatz in Buchführung aufzeichnen und nachweisen)</p>
<p align="center">Fall 1: Beförderung durch den leistenden Unternehmer (Lieferfall)</p>	<p align="center">Fall 2: Beförderung durch den Leistungsempfänger oder seine Angestellten (Abholfall)</p>	<p align="center">Fall 3: Beförderung durch einen beauftragten Unternehmer (Versendungsfall)</p>	

Belegnachweis - Lieferfall

Fall 1: Beförderung durch den leistenden Unternehmer (Lieferfall)

Regelung in § 17a Abs. 2 Nr. 1 – 3 UStDV

- Rechnungsdoppel
- Rechnung muss den Anforderungen des §§14, 14a UStG genügen (Hinweis auf Steuerfreiheit)
- handelsüblicher Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt z.B. Lieferschein
- Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten
 - ausreichend ist Unterschrift auf Übergabedokument
 - Abgleich der Unterschrift mit anderen Dokumenten erforderlich
 - sofern Beauftragter bestätigt, muss sich Bevollmächtigung aus den Unterlagen ergeben

Belegnachweis kann nachgeholt werden

→ bis spätestens Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG

Belegnachweis - Abholfall

Fall 2: Beförderung durch den Leistungsempfänger (Abholfall)

Regelung in § 17a Abs. 2 Nr. 1 – 4 UStDV

- Rechnungsdoppel
- Rechnung muss den Anforderungen des §§14, 14a UStG genügen (Hinweis auf Steuerfreiheit)
- handelsüblicher Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt z.B. Lieferschein
- Empfangsbestätigung des Abholers oder seines Beauftragten
 - ausreichend ist Unterschrift auf Übergabedokument
 - Abgleich der Unterschrift mit Personalausweis/Reisepass erforderlich
 - sofern Beauftragter abholt, muss er Vollmacht vorlegen (Kopie zu den Akten nehmen)
- Abnehmer muss bei Abholung schriftliche Versicherung vorlegen, dass Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt (Kopie zu den Akten nehmen)

Belegnachweis kann (mit Ausnahme der Versicherung) nachgeholt werden

→ bis spätestens Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG

Belegnachweis - Versandungsfall

Fall 3: Beförderung durch einen beauftragten Unternehmer (Versendungsfall)

Regelung in § 17a Abs. 4 UStDV

- Rechnungsdoppel
- Rechnung muss den Anforderungen des §§14, 14a UStG genügen (Hinweis auf Steuerfreiheit)
- Versendungsbeleg
 - Frachtbrief
 - Posteinlieferungsschein
 - Spediteursbescheinigung
 - Fotokopie des CMR Frachtbriefes mit Empfangsbestätigung des Abnehmers bzw. ausgefülltem Feld 24

Hilfsweise kann der Belegnachweis auch wie beim Liefer- oder Abholfall erfolgen (§ 17a Abs. 2 UStDV) wenn der Abnehmer den Spediteur beauftragt hat.

Belegnachweis kann nachgeholt werden

→ bis spätestens Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG

Buchnachweis

Liefer-, Abhol- und Versandungsfall

Regelung in § 17c UStDV

- Buchmäßiger Nachweis der USt-IdNr. des Abnehmers durch qualifizierte Bestätigung des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) – Außenstelle Saarlouis
 - Onlineabfrage möglich www.bzst.bund.de – Bildschirmausdruck fertigen
 - (dennoch) immer offizielle Bestätigung des BZSt verlangen
- Aufzeichnungen
 - Name und Anschrift des Abnehmers (Kopie Personalausweis/Reisepass und ggf. Vollmacht)
 - Gewerbezug/Beruf Abnehmer (Registerauszug)
 - handelsübliche Bezeichnung und Menge der Lieferung
 - Tag der Lieferung
 - vereinbartes Entgelt (bei „Ist-Besteuerung“ auch Tag der Zahlung)
 - Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet (Übernahmebestätigung des Käufers)
 - Bestimmungsort

Buchnachweis muss unmittelbar nach Ausführung erfolgen - keine Nachholung
aber: EuGH-Urteil vom 27.9.2007 beachten. Strenge formale Voraussetzungen an den Buchnachweis sind gelockert. Grundsatz der steuerlichen Neutralität!

Steuerliche Vorschriften

§ 160 AO Benennungsverlangen der Finanzbehörde bzgl. Empfänger

- Verlangen ist rechtmäßig, wenn Vermutung nahe liegt, dass Empfänger den Bezug nicht versteuert hat (**Auswahlermessen**)
- Benennungsverlangen muss **verhältnismäßig** sein (Zumutbarkeit für Unternehmer sich über die Identität zu vergewissern)
- Nichtbenennung allein führt **nicht** zum **Verdacht** der **Steuerhinterziehung**
- Versagung BA-Abzug hat grds. keine **strafrechtliche Wirkung** (setzt Vorhandensein Aufwendung voraus)
Ausnahme: wenn dem Verlangen nicht nachgekommen wird, um Einnahme bei Empfänger zu verschleiern (Beihilfe zur Steuerhinterziehung oder Begünstigung)

Beweislast nach § 90 Abs. 2 AO

- Sachverhalt mit **Auslandsbezug**
- Unternehmer muss **Beweisvorsorge** treffen
- „aufzuklärender Sachverhalt“ geht weiter als Benennungsverlangen nach § 160 AO
 - Aufklärungspflicht
 - Aufklärungsvorsorgepflicht
 - Beweismittelbeschaffungspflicht
 - Beweismittelbeschaffungsvorsorgepflicht (bei Geschäftsabschluss)

Steuerliche Vorschriften

§ 25d UStG Haftung

Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer aus dem vorangegangenen Umsatz, soweit

- dieser in einer Rechnung nach § 14 UStG ausgewiesen wurde und
- der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die Steuer nicht entrichtet hat und
- der Unternehmer bei Abschluss des Vertrages davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen

Nach § 25d Abs. 2 UStG wird eine Kenntnis oder ein Kennenmüssen vermutet, wenn der in Rechnung gestellte Preis zum Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt.

Gegenbeweis → betriebswirtschaftliche Begründung der Preisbemessung