

# Finger weg von der Staatskasse!

## Zur Wirkungsweise von Umsatzsteuerkarussellgeschäften

Von Dr. Susana Campos Nave

Unser Alltag ist durchdrungen von Lieferungen und Leistungen und damit auch von Steuergesetzen. Die wichtigste Steuerart für den Fiskus und für Unternehmer ist die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, deren Ziel es ist, lediglich den Endverbraucher zu belasten. Die Unternehmer können die Steuer daher auf ihre Leistungsempfänger abwälzen. Stellt ein Unternehmer einem anderen Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung, so kann dieser sich durch den sogenannten Vorsteuerabzug entlasten. Er bekommt dann die gezahlte Umsatzsteuer erstattet. Die Umsatzsteuer wird durch diesen Vorgang zu dem Endverbraucher „durchgereicht“.

### Ausgangslage

Diese Umsatzsteuerkarussellgeschäfte verursachen als eine Form des Umsatzsteuerbetrugs in der gesamten Europäischen Union jährlich Steuerausfälle in Milliardenhöhe. Der Europäische Gerichtshof hat die EU-Mitgliedstaaten zum energischen Einschreiten gegen entsprechende Betrugssysteme aufgefordert und entschieden, dass die nationalen Behörden und Gerichte einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung versagen müssen, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Ver-

sagung vorsehen. Dies hat zu erfolgen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat. National hat der Bundesgerichtshof (BGH) diese Vorgaben bereits aufgegriffen.

### Risiko des Umsatzsteuersystems

Die Umsatzsteuer eignet sich aufgrund ihrer systembedingten Schwächen in besonderem Maße für Hinterziehungsdelikte. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass im Erhebungsverfahren eine Zweiteilung zwischen Steuerschuld und Vorsteuerabzug liegt. Der Vorsteuerabzug bewirkt, dass zur Besteuerung von Waren und Dienstleistungen jeweils alle Glieder der Unternehmerkette herangezogen werden, jeder einzelne Unternehmer aber nur die Steuer abführen muss, die auf seine Menge – den von ihm erwirtschafteten Mehrwert – entfällt.



Quirlig und verlockend, aber illegal: Das Geschäft mit dem Umsatzsteuerkarussell verursacht Steuerausfälle in Milliardenhöhe.

Das Recht zum Vorsteuerabzug ergibt sich aus § 15 Abs. 1 UStG. Nicht Voraussetzung ist, dass der Unternehmer die erhaltene Rechnung auch bezahlt hat, und ebenfalls nicht, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wurde. Der BGH beschreibt diese Situation sehr plastisch als einen „Griff in die Kasse“ des Staates, weil die Tat zu einer Erstattung eines (tatsächlich nicht bestehenden) Steuerguthabens oder zum (scheinbaren) Erlöschen einer bestehenden Steuerforderung führen soll.

### Wirkungsweise von Umsatzsteuerkarussellgeschäften

Die Mitwirkenden eines Umsatzsteuerkarussells beabsichtigen die unberechtigte Erstattung von Vorsteu- ▶

erbeträgen. Dazu werden mindestens drei Unternehmen eingeschaltet, von denen eines mit ordnungsgemäßen Voranmeldungen hohe Vorsteuerüberhänge erklärt. Die anderen Beteiligten geben teilweise unrichtige oder gar keine Voranmeldungen ab.

Das erste Glied in der Kette ist ein inländisches Unternehmen A. Dieses liefert meist kleine, aber sehr hochpreisige Waren, wie etwa Spirituosen, an den ebenfalls im Inland ansässigen Unternehmer B. Anschließend veräußert B die Waren an den sich im EU-Ausland befindlichen Unternehmer C. Von C werden die Wirtschaftsgüter zurück an A geliefert. Der Kreislauf wird beliebig fortgesetzt. Die erste Lieferung von A an B ist eine steuerpflichtige Lieferung in Deutschland, für die der Empfänger B eine ordnungsgemäße Rechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer erhält. Da die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung von B an den im EU-Ausland ansässigen C steuerbefreit ist, erklärt B regelmäßig hohe Verlustüberhänge, die ihm erstattet werden. Die ebenfalls steuerfreie Rückveräußerung der Waren von C an A wird ordnungsgemäß erklärt.

Der Gewinn der Beteiligten ergibt sich daraus, dass A die Lieferungen an B nicht in den Voranmeldungen erklärt und die entstandene Umsatzsteuer nicht abführt, während B sämtliche Vorsteuerbeträge vom Fiskus ausgezahlt werden. Durch die Wiederholung dieses Kreislaufs erlangen die Täter eine mehrfache Erstattung der Vorsteuern, die teilweise genutzt wird, die Waren endgültig an fremde Dritte zu konkurrenzlos günstigen Preisen verkaufen zu können.

Die Gefahr dieser speziellen Form des wirtschaftsdelinquenten Verhaltens liegt damit nicht nur in der Steuerhinterziehung an sich, sondern vor allem im

Schaffen einer parallelen Wirtschaftswelt mit den damit einhergehenden Strukturen von Einkaufskartellen und Monopolstellungen. Dementsprechend liegt ein doppelter volkswirtschaftlicher Schaden vor. Im Allgemeinen werden Umsatzsteuerkarussellgeschäfte in einem weitverzweigten Netz von nationalen und europäischen Unternehmen betrieben. Oftmals werden einzelne Unternehmen nur kurzzeitig gegründet, um als Scheinlieferfirma aufzutreten. Diese Firmen verschwinden innerhalb kürzester Zeit wieder aus dem Wirtschaftskreislauf.

### Steuerstrafrechtliche Einschätzung

Wird keine Ware geliefert oder eine sonstige Leistung erbracht, ist zu beachten, dass der Vorsteuerbetrag nur aufgrund von Rechnungen geltend gemacht werden kann, denen tatsächlich ausgeführte Lieferungen zugrunde liegen. Wer trotz vorliegender Scheingeschäfte aus solchen Rechnungen Vorsteuer geltend macht, täuscht die Finanzverwaltung wiederum über steuererhebliche Tatsachen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Hinsichtlich des Wissens oder Wissenmüssens um die Einbringung in ein Umsatzsteuerbetrugssystem kommt es nach Ansicht des BGH darauf an, ob dieses subjektive Element, namentlich die Täuschung, bei Bezug der Leistung vorliegt. Dies ist damit der maßgebliche Zeitpunkt. Eine spätere Bösgläubigkeit verhindert nicht die Berechtigung zur Geltendmachung von Vorsteuer und begründet somit keine Strafbarkeit nach § 370 AO. Auf die Frage, ob der Händler wissentlich oder unwissentlich an dem Umsatzsteuerkarussell teilgenommen hat, kommt es aber dann gar nicht mehr an.

Rein strafprozessual ist die Tatfrage bei Fällen der Umsatzsteuerkarusselle recht simpel: Es geht zumeist

lediglich um den Vorsatz der beteiligten Unternehmer. Aufgrund vielfältiger staatsanwaltschaftlicher Ermittlungsmaßnahmen, etwa Telefon- und Videoüberwachungen und oftmals sogar Einsatz von verdeckten Ermittlern, kann der objektive Tatnachweis relativ einfach geführt werden.

### Fazit

Die Spannung zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Strafverfahren liegt vor allem darin, dass der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren und mit besonderer Ausprägung während der Außenprüfung und der Umsatzsteuernachschauf zur Mitwirkung verpflichtet ist und dass diese auch zwangsweise durch die Finanzbehörde durchgesetzt werden kann. Da dies aber dem strafrechtlichen Grundsatz, dass sich niemand selbst belasten muss, widerspricht, bleibt zwar die Mitwirkungspflicht formal auch dann bestehen, wenn zusätzlich zum Besteuerungsverfahren ein Strafverfahren eingeleitet ist. Dieses kann dann allerdings nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Ein Schelm, wer Böses dabei denkt. ◀



**Dr. Susana Campos Nave,**  
Rechtsanwältin, Senior Associate,  
Rödl & Partner, Berlin

[susana.camposnave@roedl.de](mailto:susana.camposnave@roedl.de)  
[www.roedl.de](http://www.roedl.de)