

CB-BEITRAG

Dr. Susana Campos Nave, RAin

Einsteigen, bitte: Wie sich das Umsatzsteuerkarussell immer weiter dreht

Die beliebteste Form wirtschaftskrimineller Handlungen im Bereich des Umsatzsteuerrechts stellen die sog. Umsatzsteuerkarussellgeschäfte dar. Der nachfolgende Beitrag erläutert die Wirkungsweise von Umsatzsteuerkarussellgeschäften, skizziert Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung sowie strafprozessuale Auswirkungen und zeigt schließlich Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafverfahren auf.

I. Ausgangslage

Der Fiskus möchte seinen Anteil am wohl verdienten Geld des Unternehmers abbekommen. Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine allgemeine Verbrauchssteuer, deren Ziel es ist, lediglich den Endverbraucher zu belasten. Es findet allerdings keine direkte Besteuerung des Endverbrauchers statt, sondern dieser wird nur indirekt belastet, indem die Umsatzsteuer ein Bestandteil des Preises ist, den der Endverbraucher zu zahlen hat. Grundsätzlich haben die Unternehmer auch Umsatzsteuer zu zahlen. Diese können die Steuer aber auf ihre Leistungsempfänger abwälzen. Stellt ein Unternehmer einem anderen Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung, so kann dieser sich durch den sog. Vorsteuerabzug entlasten. Er bekommt dann die gezahlte Umsatzsteuer erstattet. Die Umsatzsteuer wird durch diesen Vorgang zu dem Endverbraucher „durchgereicht“.¹

Es besteht im Prinzip ein „Leistungspar“: ein leistendes Unternehmen und ein Leistungsempfänger. Dieses Modell lässt sich beliebig oft variieren, indem weitere Unternehmen als Leistungserbringer und Leistungsempfänger dazwischen geschaltet werden.

Umsatzsteuerkarussellgeschäfte verursachen als eine Form des Umsatzsteuerbetruges in der gesamten Europäischen Union jährlich Steuerausfälle in Milliardenhöhe.² So hat der Europäische Gerichtshof im Fall *Italmoda*³ 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 Versagung vorsehen. Dies 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.⁴ National hat der BGH diese Vorgaben bereits aufgegriffen.⁵

II. Risiko des Umsatzsteuersystems

Die Umsatzsteuer eignet sich aufgrund ihrer systembedingten Schwächen in besonderem Maße für Hinterziehungsdelikte. Dieses

Erhebungssystem mittels Vorsteuerabzug bewirkt, dass zur Besteuerung von Waren und Dienstleistungen jeweils alle Glieder der Unternehmernetze herangezogen werden, jeder einzelne Unternehmer aber nur die Steuer abführen muss, die auf seine Menge – den von ihm erwirtschafteten Mehrwert – entfällt. Das systembedingte Risiko, dass die Umsatzsteuer von anderen Steuern unterscheidet, liegt demnach im Vorsteuerabzug.⁶

Das Recht zum Vorsteuerabzug ergibt sich aus § 15 Abs. 1 UStG. Zu den formalen Voraussetzungen gehört, dass der steuerpflichtige Unternehmer eine steuerpflichtige Leistung und eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis hierüber erhalten hat. Nicht Voraussetzung ist hingegen, dass der Unternehmer die erhaltene Rechnung auch bezahlt hat und auch nicht, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wurde. Hintergrund der gesetzlichen Regelung ist, dass nur so der reibungslose Fluss von Waren und Dienstleistungen in der Wirtschaft gewährleistet werden kann.

Kommt der jeweils leistende Unternehmer seinen Pflichten gegenüber dem Finanzamt nicht nach, wird die von ihm ausgestellte Rechnung mit Umsatzsteuerausweis in der Hand des jeweiligen Empfängers quasi zu einem ungedeckten Wechsel gezogen auf die Staatskasse. Der Fiskus kann die Anrechnung oder Erstattung der Vorsteuer auch dann nicht versagen, wenn er selbst die Steuer vom Rechnungsaussteller nie erhalten hat.⁷

Der BGH beschreibt diese Situation sehr plastisch und als denkbar verwerflichste Form des Steuerbetruges bzw. der Steuerhinterziehung. Wenn der Täter steuermindernde Umstände vortäuscht, indem er nicht bestehende Vorsteuerbeträge geltend macht, unternimmt er einen

1 Abrufbar unter www.rechtswörterbuch.de/recht/u/umsatzsteuer (Abruf: 26.2.2016).

2 S. NJW-aktuell 2010, 16; *Gehm*, *StraFo* 2015, 441.

3 EuGH, 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport „Italmoda“*, ECLI:EU:C:2014:2455, BB 2015, 544 m. BB-Komm. *Hummel*, *MwStR* 2015, 87.

4 EuGH, 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport „Italmoda“*, ECLI:EU:C:2014:2455, BB 2015, 544 m. BB-Komm. *Hummel*, *EUGH C-163/13*, 2. Leitsatz.

5 BGH, 2.9.2015 – 1 StR 239/15, *BeckRS* 2015.

6 *Falthäuser*, *ifo Schnelldienst* 2/2004, 15.

7 *Falthäuser*, *ifo Schnelldienst* 2/2004, 15.

„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.⁸

III. Wirkungsweise von Umsatzsteuerkarussellgeschäften

Die Mitwirkenden eines Umsatzsteuerkarussells beabsichtigen die unberechtigte Erstattung von Vorsteuerbeträgen. 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.⁹

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.¹⁰

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 (§§ 4 Nr. 1b, 6a UStG), erklärt B regelmäßig hohe Verlustüberhänge, die ihm erstattet werden (§ 15 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2, 3 Nr. 1a UStG). Die ebenfalls steuerfreie Rückveräußerung der Waren von C an A wird ordnungsgemäß erklärt.¹¹

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.¹²

Vom Umsatzsteuerkarussell unterscheidet sich die betrügerische Umsatzkette lediglich dadurch, dass die Ware nicht an ihren Ausgangsort zurückkehrt und sich damit der Kreislauf nicht zu einem Karussell schließt. Die rechtliche Würdigung ändert sich jedoch diesbezüglich nicht.¹³ Aufgrund der Tatsache, dass die Karusselle von den Strafverfolgungsbehörden gar nicht vollständig rekonstruierbar sind, kommen oftmals auch nur die Ketten als Segmente aus einem ggf. tatsächlich vorliegenden Karussell zur Anklage.¹⁴

Die Gefahr dieser speziellen Form des wirtschaftsdelinquenten Verhaltens liegt damit nicht nur in der Steuerhinterziehung an sich, sondern v. a. im Schaffen einer parallelen Wirtschaftswelt mit den damit einhergehenden Strukturen von Einkaufskartellen und Monopolstellungen. Im Allgemeinen werden Umsatzsteuerkarussellgeschäfte in einem weit verzweigten Netz von nationalen und europäischen Unternehmen betrieben.

IV. Steuerstrafrechtliche Einschätzung

Wird keine Ware geliefert bzw. sonstige Leistung gebracht, ist zu beachten, dass der Vorsteuerbetrag nur aufgrund von Rechnungen geltend gemacht werden kann, denen tatsächlich ausgeführte Lieferungen zu Grunde 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 bzw. Wissenmüssens um die Einbringung in ein Umsatzsteuerbetrugssystem kommt es nach Ansicht des Bundesgerichtshofs 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.¹⁵ Auf die Frage, ob der Händler wissentlich oder unwissentlich an dem Umsatzsteuerkarussell teilgenommen hat, kommt es aber dann gar nicht mehr an. Ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen ist schon aus dem Grunde zu versagen, dass diese eine Anschrift ausweisen, an der zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattgefunden haben oder wenn zum Nachteil des feststellungsbelasteten Unternehmens nicht feststeht, dass das in der Rechnung als leistende Unternehmen bezeichnete Unternehmen mit dem tatsächlich Leistenden identisch war.¹⁶

V. Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung

Der Wegfall der innergemeinschaftlichen Grenzkontrollen durch das Schengener Abkommen hat zur Folge, dass die Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats faktisch keine Nachprüfungsmöglichkeit für den Verbleib von Waren hat. Aus diesem Grund wird in einem Umsatzsteuerkarussell oder in einer betrügerischen Umsatzsteuerkette zumindest ein Unternehmen mit Sitz im EU-Ausland eingeschaltet, um so den Warenweg zu verschleiern. Besonders beliebt sind Wirtschaftsgüter, die relativ leicht zu transportieren sind und eine hohe Gewinnmarge bereithalten. Dies ist v. a. bei Spirituosen der Fall, bei denen neben der hinterzogenen Umsatzsteuer auch eine Hinterziehung von Branntweinsteuer vorliegt.

Großen Erfolg im Rahmen dieser Form der Verbrechensbekämpfung verspricht man sich von der verstärkten Zusammenarbeit der Behörden. In einem wie vorliegend beschriebenen Fall der Umsatzsteuerhinterziehung sind neben der Staatsanwaltschaft und dem Hauptzollamt auch die Bußgeld- und Strafsachenstellen der zuständigen Finanzämter involviert.¹⁷

VI. Strafprozessuale Auswirkungen

Rein strafprozessual ist die Tatfrage bei Fällen der Umsatzsteuerkarusselle recht simpel: es geht meist lediglich um den Vorsatz der

8 BGH, 15.12.2011 – 1 StR 579/11 (LG Essen), NJW 2012, 1015, Leitsatz Nr. 4.

9 S. dazu *Fumi*, in: Haas/Müller, Steuerstrafrecht und Strafverfahren, 2009, § 2, Rn. 156 ff.

10 *Rödl/Grube*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 141.

11 *Rödl/Grube*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 142.

12 *Rödl/Grube*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 143.

13 *Hummel*, UR 2014, 256, 258.

14 Vgl. *Gehm*, StraFo 11/2015, 441.

15 BGH, 2.9.2015 – 1 StR 239/15, BeckRS 2015.

16 FG Düsseldorf, 21.6.2013 – 1 K 2550/11.

17 *Rödl/Grube*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 150.

beteiligten Unternehmer. Aufgrund vielfältiger staatsanwaltschaftlicher Ermittlungsmaßnahmen wie etwa Telefon- und Videoüberwachungen und oftmals sogar dem Einsatz von Verdeckten Ermittlern, kann der objektive Tatnachweis relativ einfach geführt werden. Je verzweigter jedoch das internationale Firmennetz gesponnen wird, verwischen die Grenzen zwischen Kenntnis und Kennenmüssen der Tatbeteiligten. Bei der Ermittlung der Kenntnis soll es dabei nicht nur auf die der Organe einer steuerpflichtigen juristischen Person ankommen, sondern nach § 166 BGB analog auch auf das Wissen sonstiger Mitarbeiter der Gesellschaft, wenn diese das Wissen im Rahmen ihrer Zuständigkeit und Tätigkeit für die Gesellschaft erlangt haben.¹⁸ Die Gerichte gehen derweil davon aus, dass ohne Weiteres auch eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung möglich ist, und zwar schon dann, wenn derjenige, der in ein auf Hinterziehung von Umsatzsteuer ausgerichtetes Gesamtsystem integriert ist, von den Steuerhinterziehungen der anderen Mitglieder Kenntnis hat.¹⁹ Steuerrechtliche Folge davon ist, dass der Beteiligte nach § 71 AO auch für die verkürzten Steuern dieser Mitglieder haftet. Dabei braucht der Gehilfe auch keine Einzelheiten der Tat zu kennen, es reicht, wenn die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern und der Hilfeleistende dies weiß.²⁰ (Mit-)Täter einer Umsatzsteuerhinterziehung kann dagegen nur sein, wer die rechtliche Erklärungspflicht für die Voranmeldungen und die Jahreserklärungen zu erfüllen hat. Dies ist der gesetzliche Vertreter nach § 34 Abs. 1 AO oder der Verfügungsberechtigte nach § 35 AO.²¹ Ebenfalls Beihilfe begeht, wer eine Gutschrift für nicht erbrachte Leistungen erhält, wenn der Aussteller der Gutschrift aus der vorgeblichen Lieferung Vorsteuer geltend macht und der Gutschriftempfänger in seiner Umsatzsteueranmeldung die zum Vorsteuerabzug berechtigende Lieferungen anmeldet anstatt nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende andere Steuerbeträge.²²

VII. Rechte des Beschuldigten im Steuerstrafverfahren

Interessant sind die teilweise divergierenden Rechte des Beschuldigten im Spannungsfeld zwischen Strafprozessrecht und dem Steuerrecht. Gem. § 385 AO gelten für das Steuerstrafverfahren im Wesentlichen die allgemeinen Regeln des Strafprozessrechts, soweit sich aus den besonderen Vorschriften der Abgabenordnung nichts anderes ergibt. Der steuerpflichtige Beschuldigte bleibt trotz Einleitung des Strafverfahrens im Besteuerungsverfahren gem. § 393 Abs. 1 AO grundsätzlich weiterhin zur Mitwirkung verpflichtet. Dies folgt daraus, dass die für das jeweilige Verfahren anzuwendenden Vorschriften nebeneinander bestehen. Dies würde jedoch dazu führen, dass das Recht des Beschuldigten im Strafverfahren, die Aussage zu verweigern und sich nicht selbst zu belasten, ins Leere laufen würde. Daher kann die Finanzbehörde zur Durchsetzung der bestehenden Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren keine Zwangsmittel anwenden, wozu sie grundsätzlich nach § 328 AO berechtigt wäre. Dies gilt aber nur soweit, als der Beschuldigte durch die Mitwirkungspflicht gezwungen wäre, sich selbst zu belasten. Der Finanzbehörde ist es aber trotz dessen unbenommen, die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO zu schätzen, da der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht nachgekommen ist. Über das Zwangsmittelverbot ist der Steuerpflichtige nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO zu belehren, wie bereits oben dargestellt. Sollte eine

Belehrung nicht erfolgt sein, so hat dies aber wegen des nemo-teneur-Grundsatzes im Gegensatz zum Besteuerungsverfahren die Folge, dass die daraus unmittelbar erlangten Informationen im Steuerstrafverfahren unverwertbar sind.²³

Tatsachen oder Beweismittel, die der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten bekannt werden und die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen gem. § 393 Abs. 2 AO nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist. Diese Tatsachen unterliegen somit einem Verwertungsverbot. Die Vorschrift ist auch auf Polizeibehörden anzuwenden, da die Staatsanwaltschaft die Norm ansonsten durch deren Betrauung mit den Ermittlungen umgehen könnte.²⁴ Ein strafrechtliches Verwertungsverbot soll im Übrigen wohl auch dann bestehen, wenn die Behörde das Strafverfahren pflichtwidrig nicht einleitet, um die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen weiter zwangsweise durchsetzen zu können.²⁵

VIII. Fazit

Die Spannung zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Steuerstrafverfahren liegt v.a. darin, dass der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren und mit besonderer Ausprägung während der Außenprüfung und der Umsatzsteuer-Nachschaue zur Mitwirkung verpflichtet ist und 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.

AUTORIN



Dr. Susana Campos Nave, RAin, ist bei Rödl & Partner in Berlin als Strafverteidigerin auf dem Gebiet des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts tätig. Des Weiteren berät sie nationale und internationale Unternehmen in der strafrechtlichen Präventionspraxis (Corporate Compliance).

18 OLG Karlsruhe, 16.3.2015 – Ss 560/14, BKR 2015, 233; BFH, 19.5.2010 – XI R 78/07, DStRE 2010, 1263.

19 BGH, 22.7.2015 – 1 StR 447/14, BeckRS 2015, 14289.

20 BGH, 1.8.2000 – 5 StR 624/99, BB 2000, 2240 Ls m. BB-Komm. Behr, RIW 2001, 136, NJW 2000, 3010.

21 FG Hamburg, 12.12.2013 – 3 K 87/13, BeckRS 2014, 94321.

22 BGH, 3.12.2013 – 1 StR 579/13, BeckRS 2014, 03370.

23 BGH, 16.6.2005 – 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723.

24 Rogall, in: Hirsch/Wolter/Brauns (Hrsg.), FS Kohlmann, 2003, S. 465, 487.

25 Rüping, Die Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27 b UStG, 2008, S. 129; Bilsdorfer, Praxis Steuerstrafrecht, 11/2001, 238.