

Raoul Müller

## Im Zweifel für den Fiskus

Eine kritische Betrachtung des Umgangs der Strafverfolgungspraxis mit dem Straftatbestand der Steuerhinterziehung bei Umsatzsteuerkarussellen im Lichte des Bestimmtheitsgebots gemäß Art.103 Abs. 2 GG





Raoul Müller

## **Im Zweifel für den Fiskus**

Eine kritische Betrachtung des Umgangs der  
Strafverfolgungspraxis mit dem Straftatbestand der  
Steuerhinterziehung bei Umsatzsteuerkarussellen im Lichte  
des Bestimmtheitsgebots gemäß Art.103 Abs. 2 GG

Rechtswissenschaftliche Forschung und Entwicklung  
Band 833

Ebook (PDF)-Ausgabe:

ISBN 978-3-8316-7483-1 Version: 1 vom 05.08.2019

Copyright© utzverlag 2019

Alternative Ausgabe: Softcover

ISBN 978-3-8316-4764-4

Copyright© utzverlag 2019

Raoul Müller

## **Im Zweifel für den Fiskus**

Eine kritische Betrachtung des Umgangs der  
Strafverfolgungspraxis mit dem Straftatbestand  
der Steuerhinterziehung bei  
Umsatzsteuerkarussellen im Lichte des  
Bestimmtheitsgebots gemäß Art.103 Abs. 2 GG



## Rechtswissenschaftliche Forschung und Entwicklung

Herausgegeben von

Prof. Dr. jur. Michael Lehmann, Dipl.-Kfm.  
Universität München

Band 833



Zugl.: Diss., München, Univ., 2018

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt.  
Sämtliche, auch auszugsweise Verwertungen  
bleiben vorbehalten.

Copyright © utzverlag GmbH · 2019

ISBN 978-3-8316-4764-4

Printed in EU  
Herbert Utz Verlag GmbH, München  
089-277791-00 · [www.utzverlag.de](http://www.utzverlag.de)

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>A. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
I. AKTUELLE BRISANZ .....	1
II. PROBLEMAUFRISS.....	3
<b>B. UMSATZSTEUERRECHTLICHE GRUNDLAGEN</b> .....	<b>7</b>
I. EINORDNUNG DER DEUTSCHEN UMSATZSTEUER .....	7
II. BEGRIFFSBESTIMMUNG: MEHRWERTSTEUER, UMSATZSTEUER UND VORSTEUER .....	10
III. MODELLFALL EINER INNERDEUTSCHEN LIEFERKETTE.....	10
IV. ACHILLESFERSE DER UMSATZBESTEUERUNG IM EUROPÄISCHEN BINNENMARKT .....	12
1. BESONDERHEIT IM RAHMEN VON INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNGEN.....	13
2. VORAUSSETZUNGEN EINER INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNG IM DETAIL .....	15
3. ERHÖHUNG DER PROFITABILITÄT DURCH INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNGEN .....	16
V. GRUNDFUNKTIONSWEISE EINES GRENZÜBERSCHREITENDEN UMSATZSTEUERKARUSSELLS. 17	
1. ALLGEMEINES.....	19
2. INITIATOR .....	21
3. MISSING TRADER.....	23
4. BUFFER.....	26
5. DISTRIBUTOR .....	29
6. SCHAUBILD EINES UMSATZSTEUERKARUSSELLS .....	31
<b>C. STRAFBARKEIT DER TEILNEHMER GEMÄß § 370 ABS. 1 NR. 2 AO</b> .....	<b>32</b>
I. GESCHÜTZTES RECHTSGUT.....	32
II. OBJEKTIVER TATBESTAND .....	34
1. TÄTER .....	35
3. TATERFOLG – VERKÜRZUNG VON STEUERN.....	38
4. KAUSALITÄT .....	39
5. ZEITPUNKT .....	41
III. SUBJEKTIVER TATBESTAND .....	42
1. STEUERHINTERZIEHUNG ALS VORSATZTAT .....	42
2. KEINE KORREKTUR AUFGRUND STEUERRECHTLICHE BETRACHTUNG .....	45
IV. WÜRDIGUNG UNTER BEACHTUNG DER RECHTSPRECHUNG.....	46
<b>D. TANGIERTE VERFASSUNGSPRINZIPIEN</b> .....	<b>49</b>
I. „NULLA POENA SINE CULPA“ .....	49

II. „IN DUBIO PRO REO“ .....	54
III. „NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE“ .....	60
IV. „NULLA POENE SINE LEGE CERTA/STRICTA“, ART. 103 ABS. 2 GG .....	62
V. WEITERES VORGEHEN .....	65

**E. UNTERSUCHUNG DER VERWEISUNGSTECHNIK DES TATBESTANDS DER  
STEUERHINTERZIEHUNG GEMÄß § 370 ABS. 1 AO .....** 67

I. ERFORDERNIS DER VERWEISENDEN GESETZGEBUNG .....	68
1. „DELICTA MALA PER SE“ .....	69
2. „DELICTA MERE PROHIBITA“ .....	69
II. DIE VERSCHIEDENEN ARTEN DER VERWEISUNGSTECHNIK .....	70
1. BLANKETTNORMEN .....	71
(1) Öffnungsklauseln .....	77
(2) Dynamische Verweisung .....	79
2. TATBESTÄNDE MIT NORMATIVEN TATBESTANDSMERKMALEN .....	81
III. VERSCHIEDENE DOGMATISCHE ANSÄTZE ZUR ABGRENZUNG .....	82
1. FORMALE ABGRENZUNGSKRITERIEN .....	83
2. MATERIALE ABGRENZUNGSKRITERIEN .....	86
3. FAZIT .....	97
IV. KONSEQUENZEN UND NOTWENDIGKEIT DER EINORDNUNG .....	98
1. AUSWIRKUNGEN AUF DIE BEHANDLUNG VON IRRTUMSLAGEN .....	99
(1) Normative Tatbestandsmerkmale .....	101
(2) Blankettnormen .....	103
(3) Fazit .....	106
2. AUSWIRKUNGEN AUF DIE ANWENDBARKEIT DES LEX-MITIOR-GRUNDSATZES AUS § 2 ABS. 3 STGB .....	112
3. AUSWIRKUNGEN IM HINBLICK AUF ART. 103 ABS. 2 GG .....	117
(1) Blankettnormen .....	120
(2) Normative Tatbestandsmerkmale .....	121
(1) Gesetzlichkeitsprinzip für den Gesetzgeber .....	122
(2) Gesetzlichkeitsprinzip für die Gerichte .....	123
(1) „ <i>nullum crimen, nulla poena sine lege scripta</i> “ – der Gesetzesvorbehalt .....	126
(2) „ <i>nullum crimen, nulla poena sine lege parlamentaria</i> “ – der Parlamentsvorbehalt .....	126
(3) „ <i>nullum crimen, nulla poena sine lege praevia</i> “ – das Rückwirkungsverbot .....	127
(4) „ <i>nullum crimen, nulla poena sine lege stricta</i> “ – das Analogieverbot .....	128
(5) „ <i>nullum crimen, nulla poena sine lege certa</i> “ – der Bestimmtheitsgrundsatz .....	130
(a) Bestimmtheitsgrundsatz für den Gesetzgeber .....	130
((1)) Hoher Grad an Bestimmtheit im Strafrecht .....	131



((2))	Notwendigkeit der Schaffung abstrakter Tatbestände .....	132
((3))	Anforderungen durch das Bundesverfassungsgericht an den Gesetzgeber mit Hinblick auf die Schaffung abstrakter Tatbestände .....	135
((4))	Fazit.....	137
(b)	Bestimmtheitsgrundsatz für die Gerichte .....	139
(1)	Anforderungen aus dem Verschleifungsverbot an den Vermögensbegriff .....	143
(a)	Anwendung auf strafbarkeitseingrenzende Tatbestandsmerkmale.....	144
(b)	Eigener Bedeutungsgehalt .....	145
(c)	Präziserungsgebot .....	146
(d)	Erfordernis einer gefestigten Rechtsprechung .....	150
(e)	Fazit.....	150
(2)	Schlussfolgerungen für andere Straftatbestände .....	152
(a)	Übertragbarkeit auf andere Straftatbestände .....	152
(b)	Maßgebliche Kriterien im Hinblick auf das Verschleifungsverbot aus dem Untreue-Beschluss .....	154
(c)	Konsequenzen für die Umsatzsteuerhinterziehung .....	155
((1))	Gesamtschaden .....	157
((2))	Kompensationsverbot.....	159
((3))	Schätzungen .....	163
((4))	Steuerhinterziehung „auf Zeit“ .....	166
((5))	Zwischenfazit.....	167
<b>V.</b>	<b>KONSEQUENZEN FÜR DEN STRAFTATBESTAND DER (UMSATZ-) STEUERHINTERZIEHUNG... 169</b>	
<b>F.</b>	<b>EUROPÄISIERUNG DES NATIONALEN STRAFRECHTS .....</b>	<b>171</b>
<b>I.</b>	<b>RELEVANZ FÜR DIE UMSATZSTEUERHINTERZIEHUNG .....</b>	<b>171</b>
<b>II.</b>	<b>DIREKTE ODER INDIREKTE BEEINFLUSSUNG.....</b>	<b>172</b>
<b>III.</b>	<b>TECHNIKEN ZUR UMSETZUNG VON EU-RICHTLINIEN IN DAS NATIONALE UMSATZSTEUERSTRAFRECHT .....</b>	<b>173</b>
1.	UNMITTELBARE ANWENDUNG DER EU-RICHTLINIEN IN DEN EINZELNEN MITGLIEDSTAATEN.	174
2.	RICHTLINIENKONFORME AUSLEGUNG DES NATIONALEN RECHTS .....	179
3.	DER ANWENDUNGSVORRANG DES SEKUNDÄREN GEMEINSCHAFTSRECHTS .....	185
4.	FAZIT .....	187
<b>IV.</b>	<b>GRENZEN DER UNIONSRECHTSKONFORMEN AUSLEGUNG FÜR DAS STRAFRECHT.....</b>	<b>188</b>
1.	GELTUNG DES BESTIMMTHEITSGEBOTS AUS ART. 103 ABS. 2 GG .....	189
2.	GELTUNG DES PARLAMENTSVORBEHALTS AUS ART. 103 ABS. 2 GG.....	195
3.	GELTUNG DES MATERIELLEN SCHULDPRINZIPS – „NULLA POENA SINE CULPA“ .....	198
4.	GELTUNG DES RECHTSSICHERHEITSGEBOTS.....	204
5.	RECHTSFOLGEN EINER FEHLERHAFTEN ODER UNGENÜGENDEN UMSETZUNG EINER EU-	

RICHTLINIE IN DAS NATIONALE RECHT .....	208
<b>V. DER EINFLUSS EUROPAS IM RAHMEN DER DEUTSCHEN UMSATZSTEUERGESETZGEBUNG UND STEUERSTRAFGESETZGEBUNG.....</b>	<b>208</b>
1. EUROPÄISCHER GERICHTSHOF ALS SUPERREVISIONSINSTANZ.....	210
(1) Innerdeutsche Betrachtung .....	210
(2) Einfluss Europas.....	211
2. EUROPARECHTLICHE AUSPRÄGUNGEN ZUR BEACHTUNG IM RAHMEN DER UMSATZSTEUER	216
3. VERTRAUENSCHUTZ IM RAHMEN DER UMSATZBESTEUERUNG .....	222
4. BESPRECHUNG DES „ITALMODA“-URTEILS DES EUROPÄISCHEN GERICHTSHOFS.....	228
(1) Versagung des Steuerabzugs und der Mehrwertsteuerbefreiung bei betrügerischer Geltendmachung dieser Rechte .....	233
(2) 1. Neuheit: Versagung auch des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung.....	234
(3) Eigene Tatbegehung, Kenntnis sowie fahrlässige Unkenntnis.....	234
(4) Richtlinienkonforme Auslegung des vorhandenen nationalen Rechts .....	234
(5) Fehlen einer entsprechenden nationalen Regelung.....	235
(6) Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit sind bei betrügerischen Handlungen nicht anwendbar.....	236
(7) 2. Neuheit: Schutz auch der Steueransprüche anderer Mitgliedstaaten .....	237
5. KEINE BEFREIUNG DES FAHRLÄSSIGEN UNTERNEHMERS VON DER UMSATZSTEUERPFLICHT 239	
(1) Beachtung der Anforderungen aus Art. 103 Abs. 2 GG .....	242
(2) Normspaltung .....	245
<b><u>G. ZUSAMMENFASSUNG .....</u></b>	<b><u>249</u></b>

## A. Einleitung

### I. Aktuelle Brisanz

Durch nicht angemeldete und nicht abgeführte Umsatzsteuer entgehen dem deutschen Fiskus jährlich Steuereinnahmen im zweistelligen Milliardenbereich<sup>1</sup>, der Schaden innerhalb der Europäischen Union wird sogar auf ca. 105 Milliarden geschätzt<sup>2</sup>. Schon aus diesem Grund ziehen aufgedeckte Umsatzsteuerkarusselle immer wieder sehr großes mediales Interesse auf sich, aber auch wegen des häufig hohen Bekanntheitsgrades der Angeklagten, wie z.B. der Media-Saturn-Tochter Redcoon<sup>3</sup> oder der Deutschen Bank.<sup>4</sup>

Für ein Umsatzsteuerkarussell ist es charakteristisch, dass mindestens ein Beteiligten der Kette seiner Pflicht zur wahrheitsgemäßen Erklärung und Abführung der Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt nicht nachkommt, während sein Lieferant die aus dem Handelsgeschäft resultierende Vorsteuer geltend macht, und dem Finanzamt folglich ein Schaden in dieser Höhe entsteht.<sup>5</sup> Indem der letzte Beteiligte in der Kette die Ware wieder an den ersten Beteiligten weiterverkauft, schließt sich die

---

<sup>1</sup> Vgl. z.B. *Eder*, NZWiSt 2014, 90, 91; *Füllsack*, DStR 2006, 456, 457; *Schuska*, MwStR 2016, 786, 787; *Leonard*, in: Bunjes, UStG, §13b Rn. 95; EuGH NZWiSt 2017, 181, 181; *Madauß*, NZWiSt 2013, 386, 386.

<sup>2</sup> *Grube*, MwStR 2013, 8, 8 unter Verweis auf den gemeinsamen Bericht der Rechnungshöfe der Niederlande, Belgiens und Deutschlands vom 27.9.2012; *Treiber*, MwStR 2015, 626ff.; *Schuska*, MwStR 2016, 786, 787; *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 27; ferner *Dathe*, Umsatzsteuerhinterziehung, S. 51ff.; *Gehm*, NJW 2012, 1257ff.; *Hellmann*, wistra 2005, 161, 162; *Madauß*, NZWiSt 2013, 386ff.; *Muhler*, wistra 2009, 1ff.

<sup>3</sup> <http://www.spiegel.de/wirtschaft/media-saturn-tochter-redcoon-in-dubiose-warenschiebereien-verwickelt-a-1086214.html>.

<sup>4</sup> <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/deutsche-bank-mitarbeiter-wegen-umsatzsteuerbetrug-angeklagt-a-1047961.html>.

<sup>5</sup> *Pelz*, in: *Leitner/Rosenau*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 318; *Raum*, in: *Wabnitz/Janovsky*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerrecht, Kapitel 5 Rn. 178; BGH NJW 2011, 1616, 1618; ferner *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 165ff., 296.

Kette zu einem Kreislauf und man spricht von einem Umsatzsteuerkarussell.<sup>6</sup> Ein Umsatzsteuerkarussell generiert einen Gewinn für die Beteiligten indem einem erlangten Vorsteuerabzug, keine Umsatzsteuerzahlung durch den Rechnungsaussteller gegenübersteht.<sup>7</sup> Es handelt sich im Rahmen von Umsatzsteuerhinterziehungen meist um besonders hohe Schadenspositionen.<sup>8</sup> Pro Umsatzsteuerkarussell wird der Schaden, der dem Finanzamt und damit letztendlich der Gemeinschaft der Steuerzahler entsteht, in der Regel auf mehrere Millionen Euro beziffert.<sup>9</sup> Dass sich hieraus eine hohe Brisanz des Untersuchungsgegenstandes ableitet, liegt auf der Hand.

Denn wie bereits der chinesische Philosoph *Konfuzius* gesagt hat:

*„Wer einen Fehler gemacht hat und ihn nicht korrigiert, begeht einen zweiten.“*

Nachdem eingangs die Grundlagen der Umsatzbesteuerung dargestellt werden, die für das weitere Verständnis dieser Arbeit erforderlich sind (B.), wird die Strafbarkeit der einzelnen Teilnehmer eines Umsatzsteuerkarussells gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO untersucht (C.). Anschließend werden die durch die derzeitige Praxis im Umgang mit Umsatzsteuerkarussellen möglicherweise tangierten Verfassungsprinzipien kurz skizziert und der weitere Gang der Untersuchung festgelegt (D.). Das Kernstück der Arbeit stellt die Untersuchung der Verweisungstechnik des Straftat-

---

<sup>6</sup> *Pelz*, in: *Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 318; *Raum*, in: *Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerrecht*, Kapitel 5 Rn. 178, *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 354.

<sup>7</sup> So treffend *Bülte*, in: *Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 396.

<sup>8</sup> So *Kemper*, *MwStR* 2014, 640f.; zur steuerökonomischen Analyse *Nordhoff*, *Umsatzsteuererausfall und Umsatzsteuerbetrug*, S. 67ff.

<sup>9</sup> Im CO<sub>2</sub>-Zertifikate-Karussell der Deutschen Bank sollen beispielsweise 220 Millionen Euro hinterzogen worden sein, im Redcoon-Karussell soll es ebenfalls um hinterzogene Beträge in Millionenhöhe gehen.

bestands der Umsatzsteuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und die sich daraus ergebenden Folgen im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz gemäß Art. 103 Abs. 2 GG dar (E.) sowie eine kritische Betrachtung des Europäischen Einflusses auf die strafgerichtliche Judikatur im Zusammenhang mit Umsatzsteuerkarussellen (F.). Abschließend werden die Ergebnisse dieser Arbeit in Thesen zusammengefasst (G.).

## II. Problemaufriss

Anders als im Rahmen einer Einkommenssteuerhinterziehung bedarf es bei der Umsatzsteuerhinterziehung keiner realisierten Gewinne, sie kann auch alleine aufgrund von fingierten Umsätzen begangen werden.<sup>10</sup> Folglich ist es mit geringerem Aufwand möglich, Umsatzsteuer in großem Ausmaß zu hinterziehen.<sup>11</sup> Dies hat dazu geführt, dass die Umsatzsteuerhinterziehung längst ein beliebtes Betätigungsfeld der organisierten Kriminalität geworden ist.<sup>12</sup>

Die vergangenen Jahre haben gezeigt, dass der deutsche Staat – wie auch viele andere Staaten<sup>13</sup> der Europäischen Union – bei der Verhinderung von Umsatzsteuerkarussellen nur mäßig erfolgreich ist. Mit der hohen kriminellen Energie und dem Einfallsreichtum der Akteure, die die unterschiedlichsten Spielarten an Umsatzsteuerkarussellen hervorgebracht haben, konnte der deutsche Staat bisher nicht Schritt halten.

Vielmehr verblieb dem deutschen Staat bisher häufig nur die Möglichkeit der Nacheile und Korrektur durch eine Umkehrung der Steuerschuldner-

---

<sup>10</sup> Vgl. *Kemper*, ZRP 2006, 205, 207; *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 16ff.; *Gehm*, NJW 2012, 1257ff.; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 470ff.

<sup>11</sup> Vgl. hierzu *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 27ff.

<sup>12</sup> *Kemper*, NSTz 2006, 593, 594, *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 341; *Pflaum*, in: *Wabnitz/Janovsky*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 20 Rn. 89.

<sup>13</sup> Nach *Hentschel*, wistra 2005, 371, 371 auch Missing-Trader-Fraud genannt.

schaft<sup>14</sup>, mit der Folge, dass entgegen dem gesetzlichen Regelfall, Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzugsrecht in der Person des Leistungsempfängers zusammenfallen, was das System weniger anfällig für Betrug macht, da es keine Vorsteuererstattungen gibt.<sup>15</sup>

Die stetig weiter voranschreitende Vernetzung des Wirtschaftskreislaufs innerhalb der Europäischen Union und die damit verbundene Zunahme des freien Warenverkehrs sind mittlerweile zum Motor für das Entstehen von Umsatzsteuerkarussellen geworden.<sup>16</sup> Darüber hinaus stellen die mangelhafte Ausgestaltung der gegenseitigen Amtshilfe zwischen den Verwaltungen der einzelnen Mitgliedstaaten innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums sowie die fehlende oder nur beschränkt vorhandene Rechtshilfe in Fiskaldelikten durch viele Drittstaaten<sup>17</sup> weitere die Umsatzsteuerhinterziehung im innergemeinschaftlichen Verkehr begünstigende Faktoren dar. Durch den unzureichenden Informationsaustausch erhalten die hinterziehungswilligen Steuerpflichtigen erst den Informationsvorsprung und die Handlungsfreiheit, die zur Verschleierung ihrer Taten erforderlich sind.<sup>18</sup> Auch die erschwerte Nachweisbarkeit der Umsatzsteuerhinterziehung sorgt für eine rasante Zunahme von Steuerhinterziehungen in dieser Form.<sup>19</sup>

---

<sup>14</sup> Vgl. zum Reverse-Charge-Verfahren *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 13b Rn. 3ff., *Leonard*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 13b Rn. 140ff. und zu einzelnen Zweifelsfragen *Ebert/Thomsen*, DStR 2015, 145ff.; *Langer*, DStR 2011, 1988ff.

<sup>15</sup> *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 13b Rn. 1; *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 6a Rn. 3; *Maunz/Grimm*, MwStR 2015, 368, 368f.; *Kemper*, MwStR 2014, 640, 642; *Madauß*, NZWiSt 2013, 386, 386f.

<sup>16</sup> So auch *Grube*, MwStR 2013, 8, 9.

<sup>17</sup> *Kemper*, ZRP 2006, 205, 207.

<sup>18</sup> Vertiefend zur Verschleierung BGH NSTZ 2011, 407, 407; *Madauß*, NZWiSt 2017, 177, 178ff.; *Schuska*, MwStR 2016, 786, 787; *Eder*, NZWiSt 2014, 90, 91f.; *Gehm*, NJW 2012, 1257, 1257f.; *Rödl/Grube*, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 21 Rn. 144.

<sup>19</sup> *Kemper*, ZRP 2006, 205, 207f.

Um mit vergleichsweise geringem Aufwand hohe Beträge<sup>20</sup> hinterziehen zu können, erfolgt die Umsatzsteuerhinterziehung regelmäßig mit kleinteiligen, aber hochpreisigen Produkten, wie beispielsweise Computerchips oder Smartphones, aber auch mit Rechten wie CO<sub>2</sub>-Zertifikaten<sup>21</sup> oder mit teuren Luxusgütern wie Pkws<sup>22</sup>. Denn mit diesen Produkten kann mit einem überschaubaren Aufwand ein Umsatz im Bereich von mehreren Millionen Euro erzielt werden.<sup>23</sup> Der Zeit-, Kapital- und Arbeitseinsatz, um ein Unternehmen in die Gewinnzone im mehrstelligen Millionenbereich zu führen, ist deutlich höher. Im Ergebnis macht es für den Steuerhinterzieher sowie für den Fiskus aber keinen Unterschied, ob aus einem erzielten Gewinn Einkommenssteuer beziehungsweise Körperschaftsteuer hinterzogen wird oder aus einem erzielten Umsatz die darin enthaltene Umsatzsteuer.<sup>24</sup>

Darüber hinaus ist die Umsatzsteuer aus Sicht der potentiellen Straftäter auch noch aus weiteren Gründen für eine Steuerhinterziehung besonders geeignet.<sup>25</sup>

Zum einen ist sie strukturell eine Anmeldesteuer, die der Steuerpflichtige gemäß § 18 Abs. 1 und 3 UStG selbst zu berechnen und anzumelden hat, wobei der Erklärende in aller Regel keine Belege beim Finanzamt

---

<sup>20</sup> Rödl/Grube, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 178 sprechen von der schadensträchtesten Erscheinungsform der Steuerkriminalität.

<sup>21</sup> EuGH, v. 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (Optigen Ltd u.a.); Hellmann, wistra 2005, 161, 162; Gaede, Der Steuerbetrug, S. 166; ferner zu CO<sub>2</sub>-Zertifikaten Bülte, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 395; BGH NSZ 2016, 39ff. mAnm. Heine; BGH NZWiSt 2013, 235ff. mAnm. Gehm; vgl. ferner Gehm, StBW 2015, 826ff.; Karla, ZWH 2013, 102, 103f.; Wegner, PStR 2010, 89f.

<sup>22</sup> Nach Kemper, NSZ 2006, 593, 594 werden Pkw der Oberklasse gerne zur Umsatzsteuerhinterziehung verwendet; so auch Matheis/Krieg, BC 2007, 342, 343; Kemper, NZWiSt 2015, 441, 444; vgl. auch BFH DStRE 2011, 1533ff.; BGH DStR 2009, 577ff.; BGH JuS 2005, 81ff.

<sup>23</sup> Insbesondere durch den Einsatz hochpreisiger Produkte; vgl. auch Hellmann, wistra 2005, 161, 162; Muhler, wistra 2009, 1, 2; Schuska, MwStR 2016, 786, 787; Jäger, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 373.

<sup>24</sup> Vgl. BGH MwStR 2016, 808ff.

<sup>25</sup> So auch Gaede, Der Steuerbetrug, S. 403.

einreichen muss.<sup>26</sup> Zum anderen sind die Finanzämter – wie nahezu alle deutschen Behörden – personell chronisch unterbesetzt<sup>27</sup> und in der Folge nicht dazu in der Lage, die Umsatzsteuervoranmeldungen in der erforderlichen Häufigkeit genauestens auf ihre Richtigkeit zu überprüfen, sodass es lediglich zu Stichprobenprüfungen kommt.<sup>28</sup>

Im Rahmen von grenzüberschreitendem Warenverkehr wird eine effektive Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung durch das Fehlen ausreichender gesetzlicher Grundlagen für eine kooperative und erfolgversprechende Zusammenarbeit noch weiter erschwert.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 370; *Müller*, in: BeckOK UStG, § 16 Rn. 30; *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 18 Rn. 236; *Rolletschke*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 567.

<sup>27</sup> *Viskorf*, DStE 48, 2011, 102, 107; *Müller-Etienne/Doster*, DStR 2013, 1924, 1929.

<sup>28</sup> *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 370; ferner BMF-Schreiben 14.11.1985 IV A 3-S 7424-4/85.

<sup>29</sup> So auch *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 166; *Goger/Stock*, ZRP 2017, 10ff.



## **B. Umsatzsteuerrechtliche Grundlagen**

Zur Einführung in die Materie der Umsatzbesteuerung werden zunächst relevante Grundlagen dargestellt. Nach einer Einordnung der Umsatzsteuer in das deutsche Steuersystem (I.) folgen die weitere Klärung umsatzsteuerrechtlicher Begrifflichkeiten (II.) sowie eine Darstellung des Verfahrens der Vorsteuererstattung (III.). Im Anschluss werden die Schwachstelle in der Umsatzbesteuerung (IV.) sowie die Grundfunktionsweise eines Umsatzsteuerkarussells aufgezeigt (V.), wobei die Aufgaben der einzelnen Teilnehmer sowohl abstrakt beschrieben als auch im Rahmen eines vereinfachten Beispielsfalls skizziert werden.

### **I. Einordnung der deutschen Umsatzsteuer**

Die deutsche Umsatzsteuer ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG eine Steuer, die die Einkommensverwendung besteuert und damit auf das Entgelt für Lieferungen und sonstige Leistungen erhoben wird. Grundtatbestand ist folglich ein Leistungsaustausch durch einen Unternehmer als Leistenden im Sinne des § 2 UStG an einen steuerabzugsberechtigten Unternehmer im Sinne des Art. 9 MwStSystRL, der fordert, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausgeübt wird.<sup>30</sup> Der Leistungsaustausch muss aufgrund eines Rechtsverhältnisses vorgenommen werden, bei dem Entgelt und Leistung in einem unmittelbaren Kausalzusammen-

---

<sup>30</sup> Vgl. *Korn*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rn. 7; *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rn. 90ff.; *Müller*, in: BeckOK UStG, § 2 Rn. 39ff.; insbesondere die folgenden Merkmale sprechen für eine Nichtselbstständigkeit: persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall oder in sonstigen Ausfallzeiten, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolgs, Ausführung von einfachen weisungsgebundenen Tätigkeiten (vgl. BFH 30.5.1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493; BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730 und BFH 25.6.2009 – V R 37/08, BStBl. II 2009, 873).

hang stehen, so dass die Vergütung dem Gegenwert der Leistung entspricht.<sup>31</sup>

Sie wird definiert als sogenannte Gemeinschaftssteuer, die gemäß Art. 106abs. 3 GG dem Bund und den Ländern gemeinsam zusteht.<sup>32</sup> Richtigerweise<sup>33</sup> ist die Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer zu klassifizieren, denn sie stellt auf den Aufwand beim Endverbraucher ab.

Des Weiteren handelt es sich – wie schon der Begriff der Voranmeldung in § 18 Abs. 1 UStG nahelegt – um eine Anmeldesteuer<sup>34</sup>, die der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner Steuerschuld gemäß § 150 Abs. 1 S. 3 AO selbst zu berechnen und anzumelden hat, ohne dass er mit der Steueranmeldung die zugrundeliegenden Belege einzureichen hat.<sup>35</sup>

Die Umsatzsteuer gilt weiter als indirekte Steuer<sup>36</sup>, worunter Steuern zu verstehen sind, bei denen sich der Steuerschuldner vom Steuerbelasteten unterscheidet. Wirtschaftlich ist die Umsatzsteuer zwar vom Endverbraucher zu tragen, die Abführung an das zuständige Finanzamt schuldet dennoch der leistende Unternehmer.<sup>37</sup> Die Steueranmeldung durch den Steuerpflichtigen gilt gemäß § 168 S. 1 AO als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.

---

<sup>31</sup> Vgl. EuGH C-215/94, DStR 96, 421 (Mohr); EuGH C-277/05, IStR 2007, 667 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains) = UR 2007, 643ff.; BFH VR 133/9; EuGH DStR 2013, 411, 411.

<sup>32</sup> Vgl. *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 21 Rn. 3.

<sup>33</sup> So zutreffend *Schuster*, Das Verhältnis der Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten, S. 188; *Jakob*, Umsatzsteuer, Rn. 8, *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 21 Rn. 3; EuGH DStR 1995, 1709ff.

<sup>34</sup> Statt vieler *Wulf*, JuS 2008, 206, 208.

<sup>35</sup> Vgl. *Madauß*, ZWiSt 2013, 386, 386; *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 6a Rn. 72.

<sup>36</sup> Vgl. nur *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 1 Rn. 18, *Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht, Kapitel 1 Rn. 24; *Ismer*, MwStR 2017, 687, 688.

<sup>37</sup> *Jakob*, Umsatzsteuer, Rn. 3; *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 12a.

Das deutsche Umsatzsteuergesetz verfolgt traditionell das Konzept einer Allphasenumsatzsteuer.<sup>38</sup> Dies bedeutet, dass jeder Umsatz auf jeder Stufe steuerlich belastet wird und nicht nur der Umsatz an den Endverbraucher, auf den letztendlich – wirtschaftlich betrachtet – die Steuerschuld abgewälzt wird.<sup>39</sup> Heutzutage handelt es sich um ein Netto-Allphasensystem, d.h. die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist nicht der Brutto-Endpreis, sondern der Netto-Endpreis.<sup>40</sup>

Auf allen Handelsstufen wird dem Unternehmer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ein sogenannter Vorsteuerabzug gewährt, der die Steuerbelastung des Unternehmers um die Umsatzsteuer, die ihm selbst von seinem Vorlieferanten in Rechnung gestellt worden ist (die sogenannte Vorsteuer), mindert.<sup>41</sup> Die Umsatzsteuerschuld, die an den Fiskus aus dem Ausgangsumsatz abgeführt werden muss, wird mit der Vorsteuerforderung gegen den Fiskus aus dem Eingangsumsatz verrechnet, so dass lediglich der Mehrwert auf der Wirtschaftsstufe mit Umsatzsteuer belastet wird (die sogenannte Mehrwertsteuer).<sup>42</sup> Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG sind ausschließlich Unternehmer vorsteu-

---

<sup>38</sup> *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung Rn. 1; *Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 406ff.; *Schmölz*, in: BeckOK UStG, § 22 Rn. 7; *Pflaum*, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 20 Rn. 91; *Ismer*, MwStR, 2017, 687, 690; *Koemm*, JuS 2013, 690ff.; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441, 441.

<sup>39</sup> Vgl. *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung Rn. 1; *Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 406ff.; *Schmölz*, in: BeckOK UStG, § 22 Rn. 7; *Pflaum*, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 20 Rn. 91; *Ismer*, MwStR, 2017, 687, 690; *Koemm*, JuS 2013, 690ff.; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441, 441.

<sup>40</sup> *Jakob*, Umsatzsteuer, Rn. 23; *Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 408; *Koemm*, JuS 2013, 690, 690; *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 58f.; *Gaede*, Der Steuerbetrag, S. 166.

<sup>41</sup> *Jakob*, Umsatzsteuer, Rn. 23; *Looks*, in: BeckOK UStG, § 15 Rn. 1ff.; *Heidner*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 15 Rn. 4ff.; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rn. 21ff.; EuGH C-271/12, DStRE 2013, 1310 - Martens; C-324/11, UR 2012, 851 - Gábor Tóth; C-257/11, DB 2012, 2851 - GVM; C-37/95, Slg. 1998, I-1 - Ghent Coal Terminal; C-32/03, Slg. 2005, I-1599 - Fini H; BFH XI R 25/10, DStR 2013, 1544.

<sup>42</sup> *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 1 Rn. 20; *Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 408.

erabzugsberechtigt, so dass der Endverbraucher nicht in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommt und folglich die gesamte Umsatzsteuerschuld auf seinen Kaufpreis zu tragen hat.<sup>43</sup>

## **II. Begriffsbestimmung: Mehrwertsteuer, Umsatzsteuer und Vorsteuer**

Die Begriffe Mehrwertsteuer, Umsatzsteuer und Vorsteuer werden häufig synonym verwendet, was jedoch den feinen Differenzierungen der Begriffe nicht gerecht wird.

Richtigerweise ist Vorsteuer die Steuer, die der einkaufende Unternehmer für den Bezug von Leistungen an den liefernden Unternehmer bezahlt.<sup>44</sup> Für den liefernden Unternehmer ist diese Vorsteuer dann Umsatzsteuer, denn sie wird für den liefernden Unternehmer auf seine Einnahmen, d.h. seinen Umsatz, fällig.<sup>45</sup> Vorsteuer und Umsatzsteuer bezeichnen somit dieselbe Steuer, nur aus unterschiedlichen Blickwinkeln. Der Begriff Mehrwertsteuer bildet wiederum den Oberbegriff für beide Begriffe. Die Höhe der Mehrwertsteuersätze ist in den verschiedenen Staaten nicht einheitlich. In Deutschland haben wir gemäß § 12 Abs. 1 UStG einen Regelmehrwertsteuersatz von 19 % und gemäß § 12 Abs. 1 UStG einen ermäßigten Steuersatz von 7 %.

## **III. Modellfall einer innerdeutschen Lieferkette**

Im Folgenden wird – auf Basis der vorherigen theoretischen Erläuterung – modellhaft der Regelfall<sup>46</sup> der Umsatzbesteuerung anhand einer Lieferkette von drei innerdeutschen Handelsgeschäften dargestellt<sup>47</sup>:

---

<sup>43</sup> *Jakob*, Umsatzsteuer, Rn. 23; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rn. 22.

<sup>44</sup> Vgl. *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 1 Rn. 20; *Heidner*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 15 Rn. 4.

<sup>45</sup> Vgl. *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 1 Rn. 20.

<sup>46</sup> D.h. ohne Berücksichtigung von Sonderkonstellationen wie beispielsweise dem sogenann-

*Der Fabrikant F verkauft einen Tisch zu einem Nettopreis<sup>48</sup> von 100 Euro an den Großhändler GH. Im Rahmen dieses Beispielsfalls ist zur Vereinfachung davon auszugehen, dass F den Schrank ohne eigene Kosten herstellen konnte. GH verkauft den Schrank weiter an den Einzelhändler EH zu einem Nettopreis von 150 Euro, welcher den Schrank wiederum zu einem Nettopreis von 250 Euro an den Endverbraucher EV veräußert.*

*Jeder Unternehmer ist verpflichtet, auf seinen Nettopreis von 100 Euro, 150 Euro bzw. 250 Euro den entsprechenden Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 19 % – d.h. 19 Euro, 28,5 Euro bzw. 47,5 Euro – an sein zuständiges Finanzamt abzuführen. Von dieser Umsatzsteuerschuld darf jeder Unternehmer jedoch den Umsatzsteuerbetrag seiner Eingangsrechnung als Vorsteuer abziehen, d.h. 0 Euro, 19 Euro bzw. 28,5 Euro. Dem jeweils zuständigen Finanzamt verbleibt lediglich die Umsatzsteuer in Höhe des auf der jeweiligen Handelsstufe geschaffenen Mehrwerts, d.h. 19 Euro, 9,5 Euro bzw. 19 Euro (die sogenannte Mehrwertsteuer). Auf der letzten Handelsstufe – beim Verkauf an den Endverbraucher – wird jedoch kein Vorsteuerabzug gewährt, sodass EV die gesamte Mehrwertsteuer im Hinblick auf den Nettopreis auf der letzten Handelsstufe wirtschaftlich tragen muss.*

*Innerhalb der Unternehmerkette verhält sich die Mehrwertsteuer damit in bilanzieller Hinsicht als durchlaufender Posten, denn jeder Unternehmer kann die Vorsteuer aus seinem Eingangsumsatz von der Umsatzsteuer aus seinem Ausgangsumsatz abziehen. Die verbleibende Differenz hat der Unternehmer anschließend an sein zuständiges Finanzamt abzuführen. Im Rahmen des Verkaufs von GH an EH ergibt sich eine Vorsteuer in Höhe von 19 Euro und eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von 28,5 Euro. Folglich muss GH den Mehrwert in*

---

ten Reverse-Charge-Verfahren gemäß § 13b UStG.

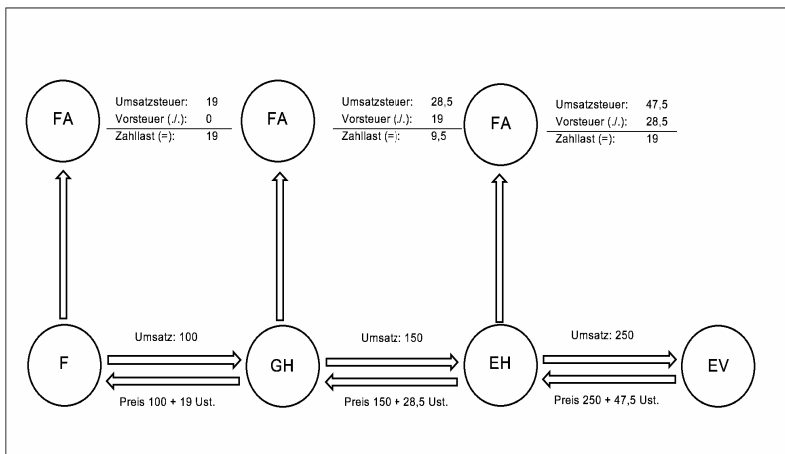
<sup>47</sup> Beispielsfall nach Jakob, Umsatzsteuer, Rn. 24ff.

<sup>48</sup> Zu diesem sind noch 19 % Mehrwertsteuer zuzurechnen, als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuerschuld dient jedoch der Nettopreis.

Höhe von 9,5 Euro an sein zuständiges Finanzamt abführen.

Betrachtet man alle Handelsstufen, so erhält das Finanzamt durch diese fraktionierten Zahlungen im Ergebnis die gesamte Umsatzsteuerlast durch sämtliche Handelsgeschäfte, wobei sie wirtschaftlich allein vom Endverbraucher zu bezahlen ist. Bei einem Nettoverkaufspreis an den Endverbraucher in Höhe von 250 Euro entspricht dies bei einem Mehrwertsteuersatz von 19 % einem Mehrwertsteuerbetrag von insgesamt 47,5 Euro, aufgeteilt in 19 Euro, 9,5 Euro bzw. 19 Euro.

Das folgende Schaubild zeigt die Verteilung der Umsatzsteuerlast:



#### IV. Achillesferse der Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt

Die soeben dargestellte lückenlose Besteuerung der Leistungen wird bei grenzüberschreitenden Leistungen<sup>49</sup>, den sogenannten innergemein-

<sup>49</sup> Vgl. hierzu *Raum*, in: *Wabnitz/Janovsky*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, Kapitel 4 Rn. 179; vgl. zum grenzüberschreitenden Leistungsaustausch *Muhler*, *wistra* 2009,

schaftlichen Lieferungen, unterbrochen. Dies ist die Folge einer steuerrechtlichen Besonderheit im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen (1.), deren Voraussetzungen anschließend dargelegt werden (2.). Abschließend wird aufgezeigt, wie eine innergemeinschaftliche Lieferung den Gewinn der Teilnehmer an einer Umsatzsteuerhinterziehung erhöhen kann (3.).

## 1. Besonderheit im Rahmen von innergemeinschaftlichen Lieferungen

Innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des § 6a UStG sind Lieferungen von einem Unternehmen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat zu einem Unternehmer mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat<sup>50</sup>. Anders als vorher dargestellt und üblich, schuldet in diesen Fallkonstellationen gemäß § 4 Nr.1 lit. b) UStG nicht der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer, sondern der erwerbende Unternehmer.<sup>51</sup>

Grund hierfür ist die gesetzliche Regelung des § 4 Nr.1 lit. b) UStG in Verbindung mit § 6a UStG, der bei innergemeinschaftlichen Lieferungen eine Umsatzsteuerbefreiung für den leistenden Unternehmer vorschreibt. Folglich ist der leistende Unternehmer nicht dazu verpflichtet, Umsatzsteuer zu berechnen, sie für das Finanzamt einzuziehen und an dieses abzuführen.<sup>52</sup> Für diesen Fall ist der erwerbende Unternehmer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG in Verbindung mit § 13 a Abs. 1 Nr. 2 UStG für die Abführung der Umsatzsteuer verantwortlich. Der erwerbende Unternehmer kann den Umsatzsteuerbetrag in gleicher Höhe jedoch sofort wieder

---

1, 3; vgl. auch *Schlauf*, in: Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 1395; *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 394; *Jäger*, in: Klein, *Abgabenordnung*, § 370 Rn. 373; EuGH DStR 06, 133; BFH BStBl II 05, 535.

<sup>50</sup> Im Folgenden Mitgliedstaat.

<sup>51</sup> *Schmölz*, in BeckOK UStG, § 4 Rn. 15ff.; *Heidner*, in: Bunjes, *Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung* § 4 Rn. 3; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, *Umsatzsteuergesetz*, § 4 Rn. 1ff.; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441, 441; ferner *Gaede*, *Der Steuerbetrug*, S. 403f.

<sup>52</sup> Vgl. zu den Einzelheiten *Merkt*, UR 2008, 757ff.

als Vorsteuer geltend machen, sodass keine Zahlung an das Finanzamt zu leisten ist.

Der erwerbende Unternehmer schuldet die Mehrwertsteuer damit auch nicht bei Lieferung durch den leistenden Unternehmer, sondern erst beim Weiterverkauf der Ware an den ersten Abnehmer, der seinen Sitz innerhalb desselben Mitgliedstaats hat. Folglich erhält der erwerbende Unternehmer die Leistung umsatzsteuerfrei. Ein Straftäter nutzt diese Steuerfreiheit dergestalt, dass er vorgibt, sein Nettopreis sei ein Bruttopreis gewesen, wodurch seine Abnehmer die in ihrem Kaufpreis enthaltene Vorsteuer geltend machen können, ohne dass dem Fiskus je eine Umsatzsteuer in gleicher Höhe zugeflossen ist.<sup>53</sup> Auf diese Weise wird die Ware, verbilligt um die Höhe des jeweiligen Mehrwertsteuersatzes des Mitgliedstaates, in den Wirtschaftskreislauf eingeschleust.<sup>54</sup>

Der Unternehmer, der die Ware vom erwerbenden Unternehmer kauft, kann folglich die Vorsteuer aus seiner Eingangsrechnung gegenüber dem Finanzamt geltend machen.<sup>55</sup> Da dem Finanzamt jedoch aufgrund der unrichtigen Umsatzsteueranmeldung des erwerbenden Unternehmers aus diesem Handelsgeschäft keine entsprechende Mehrwertsteuer zugeflossen ist, ist die geltend gemachte Vorsteuer letztendlich in voller Höhe von der Gemeinschaft der Steuerzahler zu zahlen.

---

<sup>53</sup> Vgl. *Bülte*, in: *Graf/Jäger/Wittig*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 395f.; *Kemper*, ZRP 2006, 205, 205; ausführlich zur Funktionsweise *Gehm*, NJW 2012, 1257ff.

<sup>54</sup> Vgl. *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 166; *Kemper*, ZRP 2006, 205, 205; *Huschens*, SteuK 2012, 479, 479; *Füllsack*, DStR 2006, 456, 456; *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 373; *Hellmann*, wistra 2005, 161ff.; *Madauß*, NZWiSt 2013, 386ff.; *Mann*, UStB 2011, 216ff.; *Muhler*, wistra 2009, 1ff.

<sup>55</sup> *Kemper*, ZRP 2006, 205, 205; zum Verfahren der Vorsteuererstattung *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 1 Rn. 20; *Heidner*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 15 Rn. 4.



## 2. Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Detail

Eine sogenannte innergemeinschaftliche Lieferung liegt gemäß § 6a Abs. 1 UStG vor, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen vorliegen:

*„1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;*

*2. der Abnehmer ist*

*a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,*

*b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder*

*c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber und*

*3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.“*

Die entscheidende Weichenstellung für die Bejahung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfordert folglich dreierlei<sup>56</sup>:

---

<sup>56</sup> Vgl. *Weymüller*, in: BeckOK UStG, § 6a UStG Rn. 36ff.; *Robisch*, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Vorbemerkung § 6a Rn. 7ff.; *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 6a Rn. 30ff.; *Radeisen*, SteuK 2011, 51, 52.

- Erstens ist es Grundvoraussetzung, dass der Leistungsempfänger überhaupt zu dem Kreis der relevanten Abnehmer gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 AO gehört.
- Zweitens muss die Ware auch tatsächlich, d.h. physisch, von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat befördert beziehungsweise versendet worden sein.
- Und drittens ist es erforderlich, dass der Erwerbsvorgang auch der Umsatzbesteuerung im Abnehmer-Mitgliedstaat unterliegt.

### 3. Erhöhung der Profitabilität durch innergemeinschaftliche Lieferungen

Die Verfolgung von länderübergreifenden Umsatzsteuerkarussellen ist für die Strafverfolgungsbehörden aufgrund des erforderlichen Koordinierungsaufwandes und des notwendigen Informationsaustausches zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten schwerer und die Hinterziehung gleichzeitig für die Hintermänner der Umsatzsteuerhinterziehung profitabler.<sup>57</sup> Denn die Tatsache, dass die sogenannte innergemeinschaftliche Lieferung aufgrund von §§ 4 Nr. 1 lit. b, 6a UStG<sup>58</sup> von der Umsatzsteuer befreit ist, erhöht bei Missbrauch den Gewinn der Beteiligten, der sich nahezu verdoppelt.<sup>59</sup> Dies basiert auf dem Umstand, dass im Rahmen der sogenannten Vorsteuerabzugsberechtigung grundsätzlich die Umsatzsteuer aus dem Ausgangsumsatz mit der Vorsteuer aus dem Eingangsumsatz saldiert wird, was bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht der Fall ist.

---

<sup>57</sup> Vgl. auch *Gehm*, NJW 2012, 1257, 1257; *Kemper*, NStZ 2006, 593, 594; zum Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem der Union vgl. EuGH NJW 2011, 203ff.; zu Schwierigkeiten im innerdeutschen Informationsaustausch vgl. *Weber*, BB 2012, 2540, 2543.

<sup>58</sup> Beziehungsweise die vergleichbaren Vorschriften in den anderen Mitgliedstaaten.

<sup>59</sup> Vgl. *Kemper*, NZWiSt 2015, 441, 444; *Gehm*, NJW 2012, 1257, 1257.

*Beispielsfall<sup>60</sup>: Bei einer Warenbewegung innerhalb eines Mitgliedstaates würde sich die Umsatzsteuerbetrachtung wie folgt darstellen: Ein inländischer Händler H liefert einen Fernseher zu einem Nettopreis von 1000 Euro an einen inländischen M, der die Ware zu einem Nettopreis von 2000 Euro an den inländischen Händler B liefert. Der Händler M muss zum Nettopreis von 1000 Euro auch noch die zugehörige Mehrwertsteuer in Höhe von 19 %, d.h. 190 Euro, an den Händler H bezahlen. Folglich kann der Händler M aus der von Händler B gezahlten Mehrwertsteuer in Höhe von 380 Euro lediglich Mehrwertsteuer in Höhe von 190 Euro hinterziehen, da er die übrigen 190 Euro bereits an seinen Lieferanten gezahlt hat.*

*Im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, d.h. wenn der Händler M die Ware von einem EU-Händler erwirbt, schuldet der Händler M seinem Finanzamt neben der Ausgangsmehrwertsteuer auch noch die Eingangsmehrwertsteuer, mithin 380 Euro. Diesen doppelten Betrag kann der Händler M folglich auch hinterziehen.*

## **V. Grundfunktionsweise eines grenzüberschreitenden Umsatzsteuerkarussells**

Der Bundesfinanzhof<sup>61</sup> beschreibt das klassische Umsatzsteuerkarussell vereinfacht wie folgt: Waren werden vom sogenannten Initiator

*„[...] aus einem anderen Mitgliedstaat an einen Erwerber im Inland steuerfrei verkauft. Der Erwerber (sogenannter Missing Trader) veräußert die Ware mit einem geringen Aufschlag an einen Abnehmer (sogenannter Buffer I), der den in der Rechnung des Missing Trader ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer abzieht. Der Missing Trader*

---

<sup>60</sup> Nach *Muhler*, wistra 2009, 1ff.; vgl. auch *Gehm*, NJW 2012, 1257, 1257f.

<sup>61</sup> BFH DStR 2005, 519, 521 mAnm. *Füllsack*.

*zahlt – wie von vornherein beabsichtigt – keine Umsatzsteuer und ist deswegen auch nicht mehr zu belangen [Anm.: (denn er ist verschwunden)]. Der Buffer I veräußert die Ware an einen Buffer II mit einem Gewinnaufschlag, der mit dem zuvor berechneten Aufschlag allerdings die Höhe der vom Missing Trader hinterzogenen Steuer nicht überschreitet. Die Waren werden schließlich nach dem Vorsteuerabzug durch den Buffer II von diesem an einen Exporteur (sogenannter Distributor) veräußert, der sie wieder steuerfrei in den Ausgangsmitgliedstaat veräußert und die ihm berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abzieht.“*

Die Umsatzsteuerhinterziehung ist gemäß § 370 Abs. 1, Abs. 2 S.1 AO mit Strafe bewehrt und kann sowohl durch eine Verkaufskette als auch durch einen Verkaufskreislauf erfolgen.<sup>62</sup> Wenn der letzte Beteiligte in der Kette, der sogenannter Distributor<sup>63</sup>, die Ware wieder an den ersten Beteiligten in der Kette, den sogenannten Initiator<sup>64</sup>, verkauft und damit der Prozess von Neuem gestartet wird, spricht man von einem Umsatzsteuerkarussell<sup>65</sup>, andernfalls von einer Umsatzsteuerkette.<sup>66</sup> Die verkaufte Ware wird dabei nicht immer tatsächlich bewegt, sondern vielfach

---

<sup>62</sup> Vgl. auch *Matheis/Krieg*, BC 2007, 342, 342; *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 395f.; *Raum*, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 179; *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 373ff.; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441ff.; *Gehm*, NJW 2012, 1257ff.; *Grube*, MwStR 2013, 8ff.

<sup>63</sup> Zum Begriff siehe unter Ziffer B.5.

<sup>64</sup> Zum Begriff siehe unter Ziffer B.2.

<sup>65</sup> So auch *Eder*, NZWiSt 2014, 90, 90; *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 395f.; *Raum*, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 179; *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 373ff.; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441ff.; *Gehm*, NJW 2012, 1257ff.; *Grube*, MwStR 2013, 8ff.

<sup>66</sup> *Matheis/Krieg*, BC 2007, 342, 342; *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 395f.; *Raum*, in: Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kapitel 4 Rn. 179; *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, § 370 Rn. 373ff.; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441ff.; *Gehm*, NJW 2012, 1257ff.; *Grube*, MwStR 2013, 8ff.

werden die Warenbewegungen lediglich vorgetäuscht, und es entstehen virtuelle Kreisläufe.<sup>67</sup>

Im Folgenden werden im Anschluss an eine allgemeine Einführung (1.) anhand eines Beispielsfalls die vier zwingend erforderlichen Teilnehmer – der Initiator (2.), der Missing Trader (3.), der Buffer (4.) und der Distributor (5.) – samt ihrer jeweiligen Funktion in chronologischer Reihenfolge ihrer Einbindung in das System eines Umsatzsteuerkarussells näher dargestellt (6.).

*Beispielsfall<sup>68</sup>:*

*Die Funktionsweise wird im Rahmen eines Beispielsfalls erläutert, bei dem ein Pkw mit einem Marktwert von 100.000 Euro netto<sup>69</sup> als Ware bewegt wird. Zu Zwecken der vereinfachten Veranschaulichung werden alle Arten von Kosten – wie beispielsweise Bankgebühren, Transportkosten oder Personalkosten – ignoriert.*

## 1. Allgemeines

Ein klassisches Umsatzsteuerkarussell erfordert zwingend vier Teilnehmer: den Initiator, den Missing Trader, den Buffer und den Distributor. In der Praxis wird jedoch nicht selten eine Vielzahl weiterer Teilnehmer eingesetzt<sup>70</sup>, um die strafrechtlichen Handlungen der Beteiligten weiter

---

<sup>67</sup> *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 26c UStG Rn. 14; *Huschens*, SteuK 2012, 479, 479; *Wäger*, DStR 2010, 357ff.; *Madauß*, NZWiSt 2013, 386, 388.

<sup>68</sup> Nach *Kemper*, NSTZ 2006, 593, 593.

<sup>69</sup> Nach *Kemper*, NSTZ 2006, 593, 594 werden Pkw der Oberklasse gerne zur Umsatzsteuerhinterziehung verwendet; so auch *Matheis/Krieg*, BC 2007, 342, 343; *Kemper*, NZWiSt 2015, 441, 444; vgl. auch BFH DStRE 2011, 1533ff.; vgl. auch BGH DStR 2009, 577ff.; BGH JuS 2005, 81ff.

<sup>70</sup> So auch *Grube*, MwStR 2013, 8, 8; *Eder*, NZWiSt 2014, 90, 91; *Bülte*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 395.

zu verschleiern und damit den Strafverfolgungsbehörden die Ermittlungen und die Aufdeckung des Umsatzsteuerkarussells zu erschweren.<sup>71</sup>

Die genannten Teilnehmer müssen teilweise kollusiv zusammenarbeiten, teilweise sind sie aber auch gutgläubig<sup>72</sup> und werden von den Hintermännern als dolose Werkzeuge<sup>73</sup> eingesetzt.

Vorwiegend wird mit kleinen hochpreisigen und schnell umsetzbaren Konsumgütern gehandelt oder mit Luxusgütern wie Pkws, da auf diese Weise in relativ kurzer Zeit ein hoher Umsatz erwirtschaftet werden kann, aus dem anschließend die Umsatzsteuerhinterziehung betrieben wird.<sup>74</sup> Ob die Ware tatsächlich von einem Händler zum nächsten Händler gelangt und dabei über die Staatsgrenzen hinweg bewegt wird oder lediglich Scheinlieferungen<sup>75</sup> vorgetäuscht werden, ist für die Funktionstüchtigkeit des Umsatzsteuerkarussells nicht von Bedeutung.<sup>76</sup> Häufig

---

<sup>71</sup> So auch *Huschens*, *SteuK* 2012, 479, 479; vertiefend zur Verschleierung BGH NStZ 2011, 407, 407; *Madauß*, *NZWiSt* 2017, 177, 178ff.; *Schuska*, *MwStR* 2016, 786, 787; *Eder*, *NZWiSt* 2014, 90, 91f.; *Gehm*, *NJW* 2012, 1257, 1257f.; *Rödl/Grube*, in: *Wabnitz/Janovsky*, *Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, Kapitel 21 Rn. 144.

<sup>72</sup> *Gaede*, *Der Steuerbetrug*, S. 166; BGH BeckRS 2016, 20674; BGH DStR 2014, 365; *Eder*, *NZWiSt* 2014, 90, 92; *Gehm*, *NJW* 2012, 1257, 1257; *Bülte*, in: *Graf/Jäger/Wittig*, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 396; *Treiber*, in: *Sölch/Ringleb*, *Umsatzsteuergesetz*, § 2 Rn. 82; *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 354; *Robisch*, in: *Bunjes*, *UStG*, § 1 Rn. 12; *Gehm*, *NJW* 2012, 1257, 1257; *Hellmann*, *wistra* 2005, 161, 162 spricht in diesen Fällen von unechten Umsatzsteuerkarussellen.

<sup>73</sup> Vgl. auch *Huschens*, *SteuK* 2012, 479, 479, der von einem „unterschiedlichen Informationsstand“ spricht.

<sup>74</sup> *Gaede*, *Der Steuerbetrug*, S. 166; *Gehm*, *NJW* 2012, 1257, 1257; *Kemper*, *NStZ* 2006, 593, 593; vgl. auch *Hellmann*, *wistra* 2005, 161, 162; *Muhler*, *wistra* 2009, 1, 2; *Schuska*, *MwStR* 2016, 786, 787; *Jäger*, in: *Klein*, *Abgabenordnung*, § 370 Rn. 373; *Gehm*, *NJW* 2012, 1257, 1257.

<sup>75</sup> *Rolletschke*, *Steuerstrafrecht*, S. 88 und *Bülte*, in: *Graf/Jäger/Wittig*, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 395f. sprechen dann von sogenannten Luftkarussellen; vgl. auch *Rolletschke*, *UR* 2006, 189, 190.

<sup>76</sup> So auch *Gehm*, *NJW* 2012, 1257, 1257; zu Scheinlieferungen allgemein *Gaede*, *Der Steuerbetrug*, S. 166, 510; *Bülte*, in: *Graf/Jäger/Wittig*, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, § 26c UStG Rn. 14; *Huschens*, *SteuK* 2012, 479, 479; *Wäger*, *DStR* 2010, 357ff.; *Madauß*, *NZWiSt* 2013, 386, 388.