



Das europäische Umsatzsteuerrecht - ein straf- und haftungsrechtliches Minenfeld seit der Italmoda-Entscheidung des EuGH!

Wirtschaftsstrafrechtlicher Gesprächskreis an der
Bucerius Law School am 15.12.2015

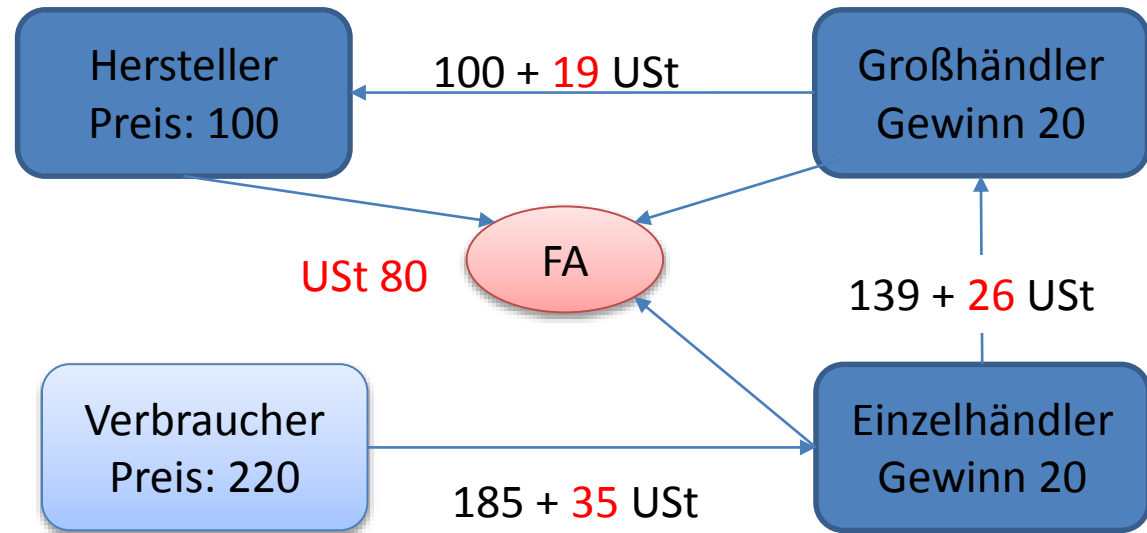
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der Umsatzsteuerhinterziehung
- III. Mehrwertsteuerhinterziehung in der Europäischen Union
- IV. Verfassungsrechtliche und Unionsrechtliche Fragen
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer und unkalkulierbares Risiko?

I. Funktionsweise der Umsatzsteuer

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

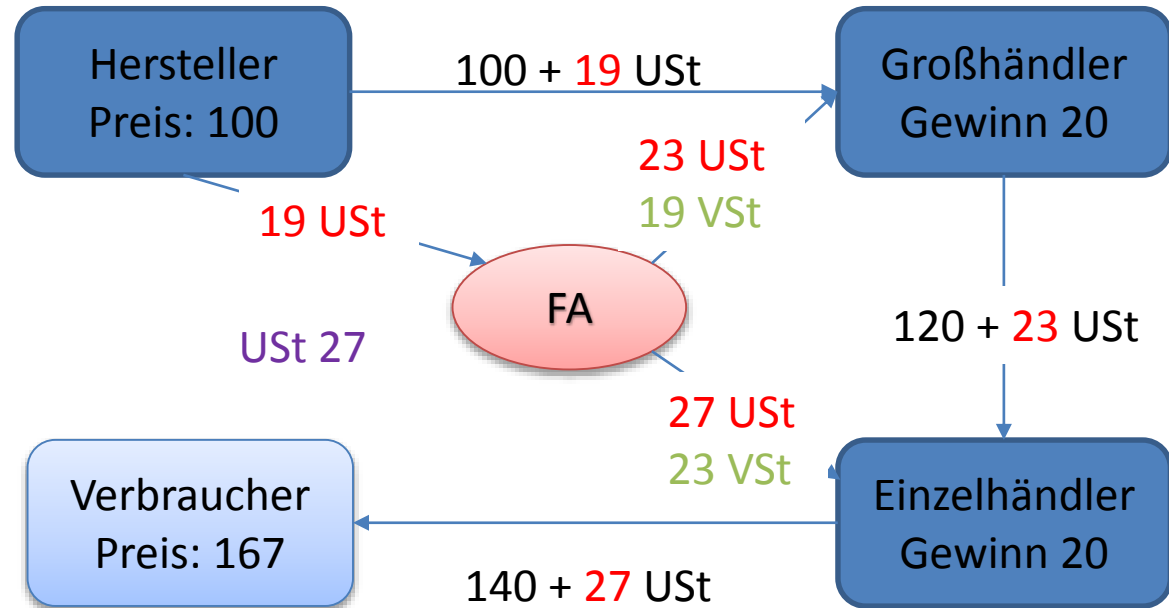
Früher Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer

- Auf jeder Handelsstufe wurde die USt erhoben



- Endverbraucherpreis: 220
- Gewinn insgesamt: 40
- Effektiver Steueranteil: 80
- USt auf USt: 15
- Steuerbelastung steigt mit Länge der Kette

Heute echtes Mehrwertsteuersystem durch Vorsteuererstattung



- Endverkaufspreis: 167
- Gewinn insgesamt: 40
- Effektiver Steueranteil: 46
- USt auf USt: 0
- Mehrwertsteuer beachtet nur den Mehrwert

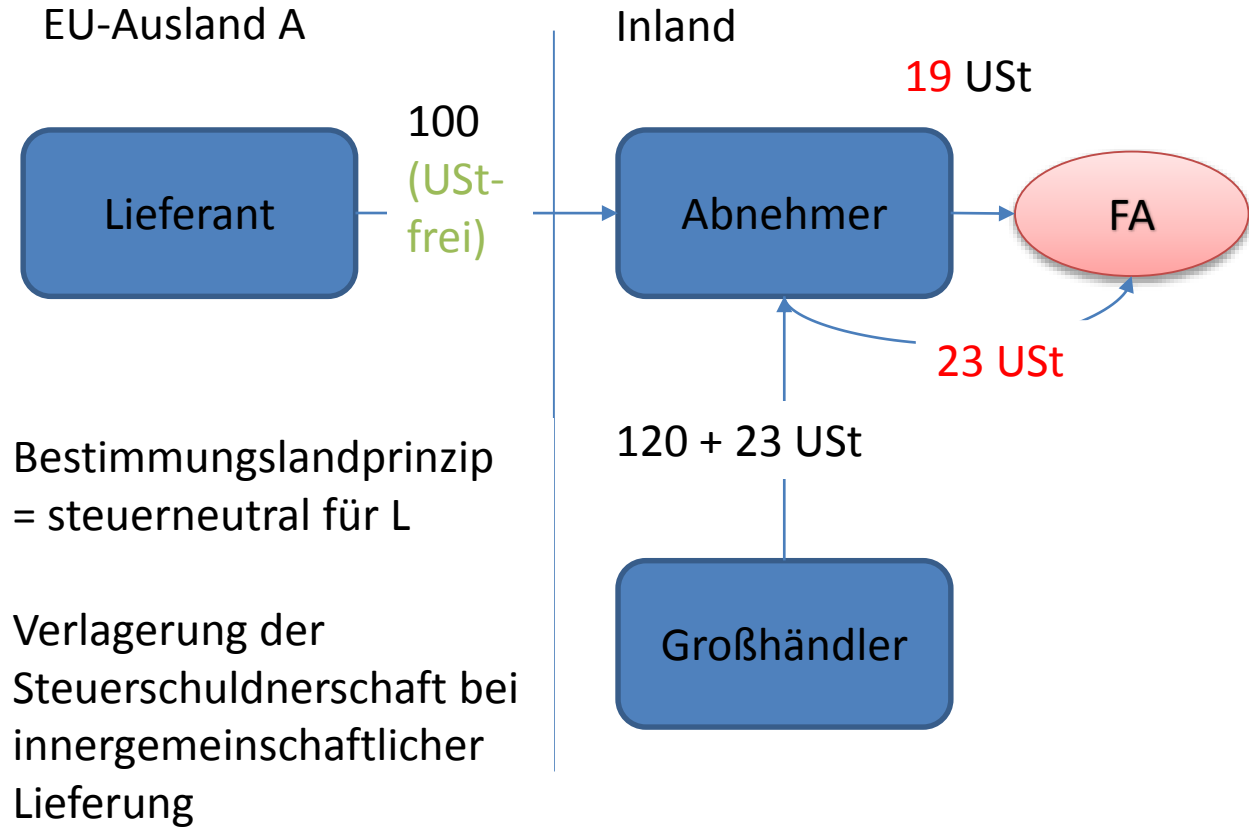
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

- Voraussetzung: Vorsteuererstattung
 - An einen Unternehmer
 - von einem anderen Unternehmer ausgeführte Lieferung oder Leistung
 - Rechnung erfüllt die Voraussetzungen des §§ 14, 14a UStG
 - Kein Ausschluss nach § 15 Abs. 2 UStG
 - VSt-Anspruch entsteht bereits *vor* der Zahlung der USt an den Rechnungsteller
 - Auszahlung der VSt oder Verrechnung mit der USt-Schuld

Funktionsweise über EU-Binnengrenze

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



Bestimmungslandprinzip
= steuerneutral für L

Verlagerung der
Steuerschuldnerschaft bei
innergemeinschaftlicher
Lieferung

Strenge
Nachweisanforderungen!

II. Möglichkeiten der Umsatzsteuerhinterziehung

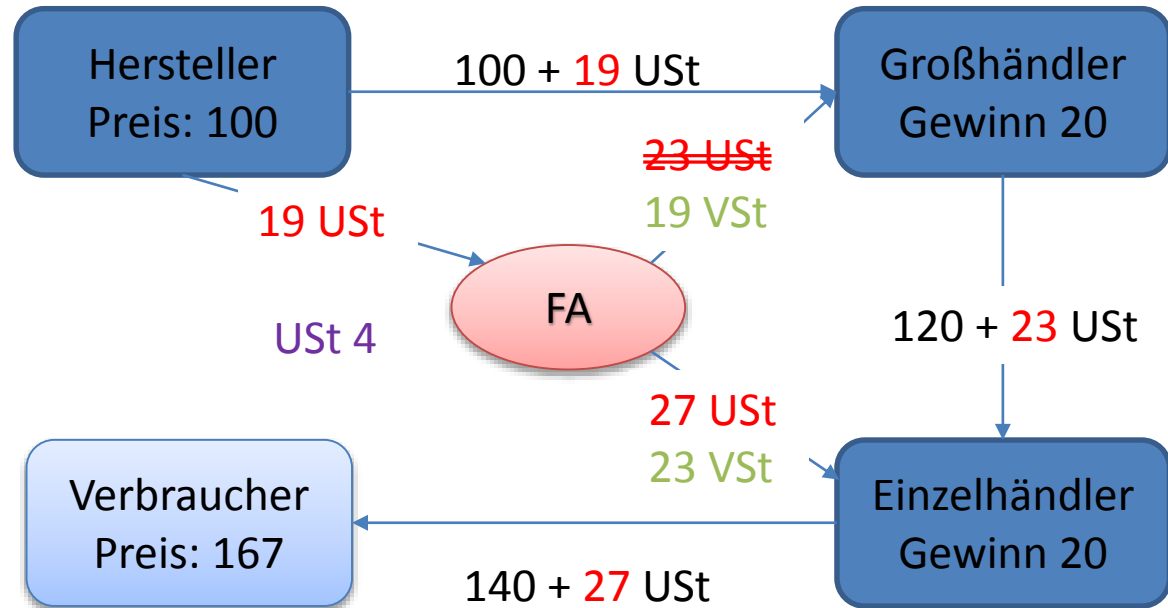
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

Möglichkeiten der USt-Hinterziehung

- Nichterklären von Umsätzen
 - „Schwarzarbeit“ („Brauchen Sie eine Rechnung?“)
 - Schwarzumsätze (Nichtbuchen)
 - Entdeckungsanfällig zwischen Unternehmern
 - Ausschließlich auf „Steuerersparnis“ gerichtet
- „Vorsteuererschleichung“ (Vorsteuerbetrug)
 - Hier wird die Vorsteuererstattung zur Achillesferse des Mehrwertsteuersystems
 - Einzeltäter schließt Geschäft über GmbH ab
 - Auf ordnungsgemäße Rechnung des Verkäufers wird nicht gezahlt, aber die VSt geltend gemacht.
 - GmbH wird umgehend liquidiert.
 - Damit entsteht zwar die USt-Schuld beim Verkäufer (Soll-Besteuerung) aber nach Korrektur zugunsten des Verkäufers fällt der Staat mit der VSt aus.

Anfälligkeit des Vorsteuersystems

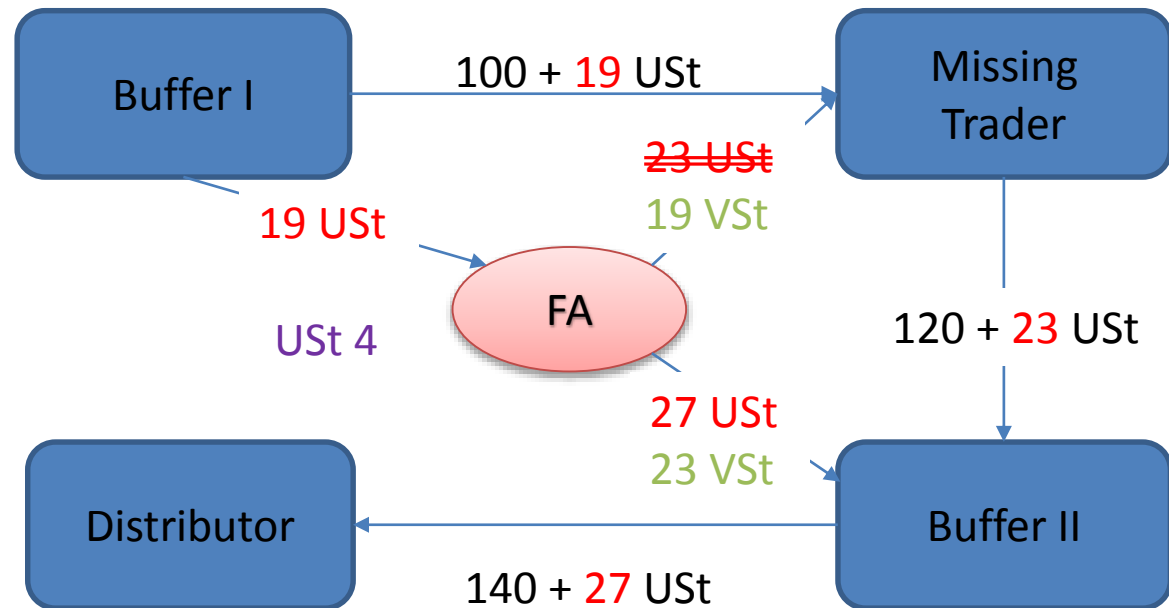
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



- Unternehmer nimmt Vorsteuer für Eingangsumsatz in Anspruch zahlt jedoch USt, die er für den Fiskus für Ausgangsumsätze eingezogen hat, **nicht**.
- Gründe: Insolvenz, Kriminalität

Scheingeschäfte zum Zwecke des USt-Betrugs

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

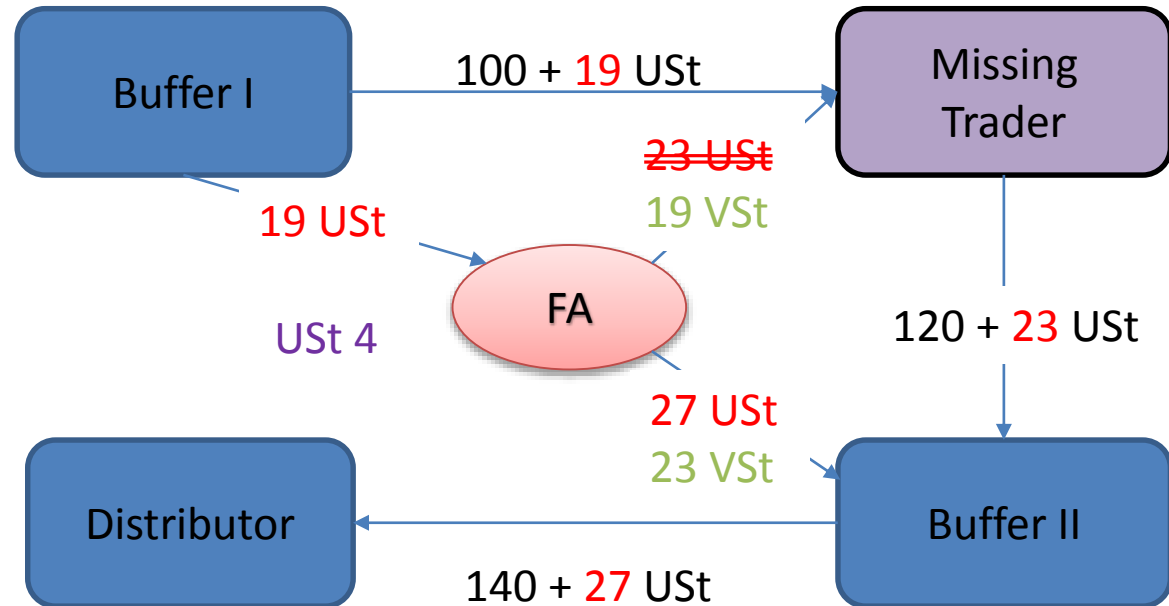


Beteiligte arbeiten zusammen:

- Missing Trader stellt hohe Rechnungen über leicht transportierbare Waren (Computerbauteile)
- Die Bauteile werden mehrfach im Kreis geliefert.
- Danach verschwindet der Missing Trader

Strafbarkeit des Missing Traders nach § 370 AO?

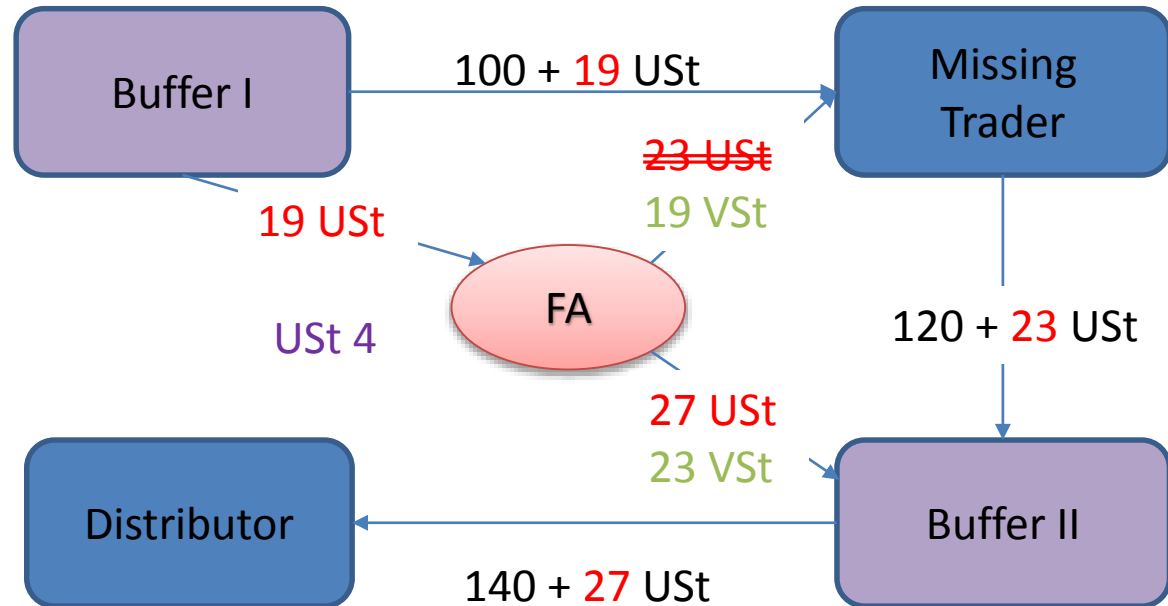
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



- Reine Nichtzahlung nur nach §§ 26b, 26c UStG strafbar
- § 370 AO fordert unrichtige Erklärung
- Hier in der Anmeldung der Vorsteuer: Lieferung wurde nicht von einem Unternehmer für ein Unternehmen erbracht, sondern allein zu Hinterziehungszwecken.

Strafbarkeit der dolosen Buffer nach § 370 AO?

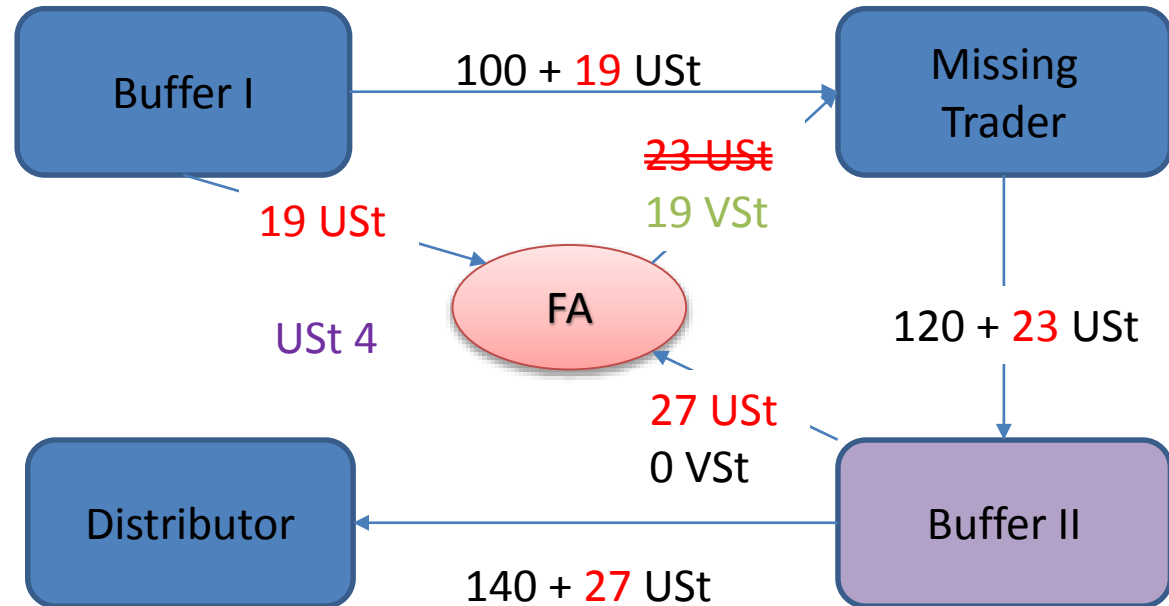
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



- Buffer I erbringt keine Leistung für ein Unternehmen, daher darf er keine USt ausweisen (§ 14c UStG), aber beim ihm nur Beihilfe
- Buffer II darf keine VSt geltend machen, weil er keine Lieferung von einem Unternehmer erhalten hat und weil nicht *gesetzlich* geschuldete USt (§ 15 UStG).

Strafbarkeit des *ahnungslosen* Buffer II?

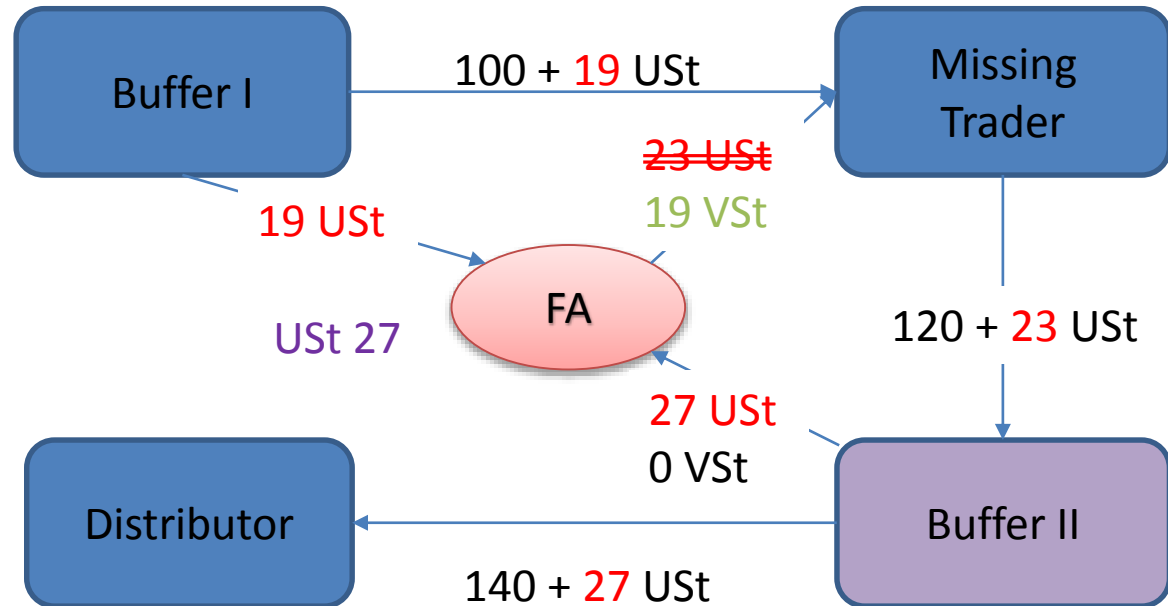
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



- Buffer II kein Anspruch auf Vorsteuer, weil MT kein Unternehmer, aber Buffer II hat USt an MT bezahlt.
- § 370 AO, wenn er den Vorsteueranspruch dennoch geltend macht und dabei von seiner Einbindung in die Hinterziehungsstruktur weiß

Umsatzsteuersituation des *ahnungslosen* Buffers?

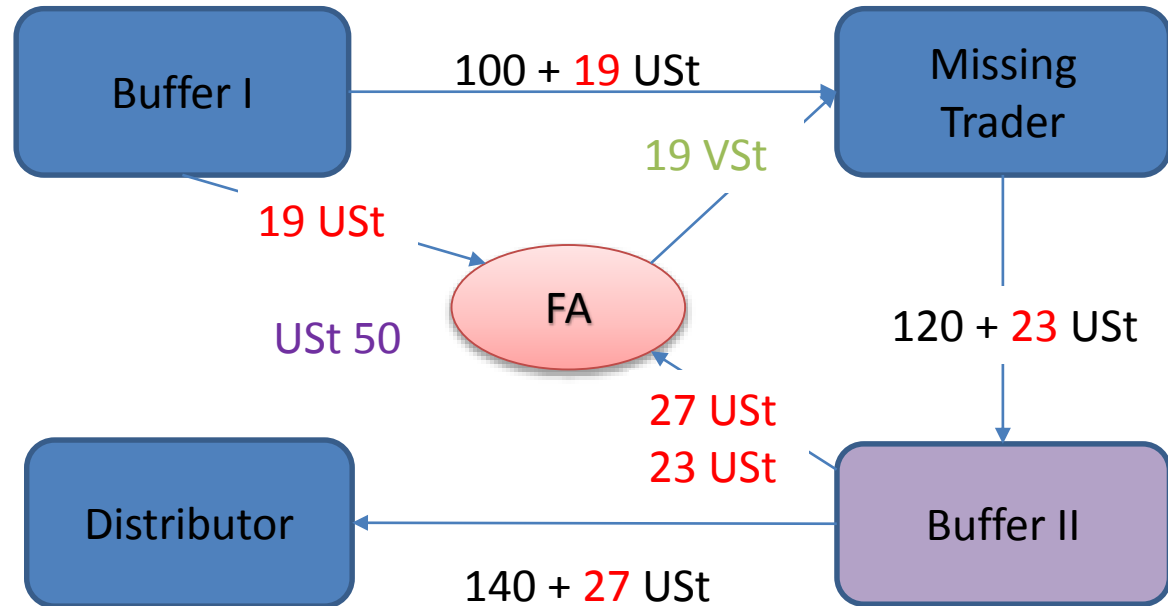
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



- § 15 UStG: kein Gutgläubensschutz (BFH v. 10.9.2015 – V R 17/14: ausnahmsweise Billigkeitslösung)
- Anders wohl EuGH
 - Vertrauensschutz und Steuerneutralität
 - Anwendung auch auf rein nationale SV (EuGH *Fransson* NJW 2013, 1415 ff.)

Umsatzsteuersituation des *fahrlässigen* Buffers?

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



§ 25d UStG: Haftung für fremde USt

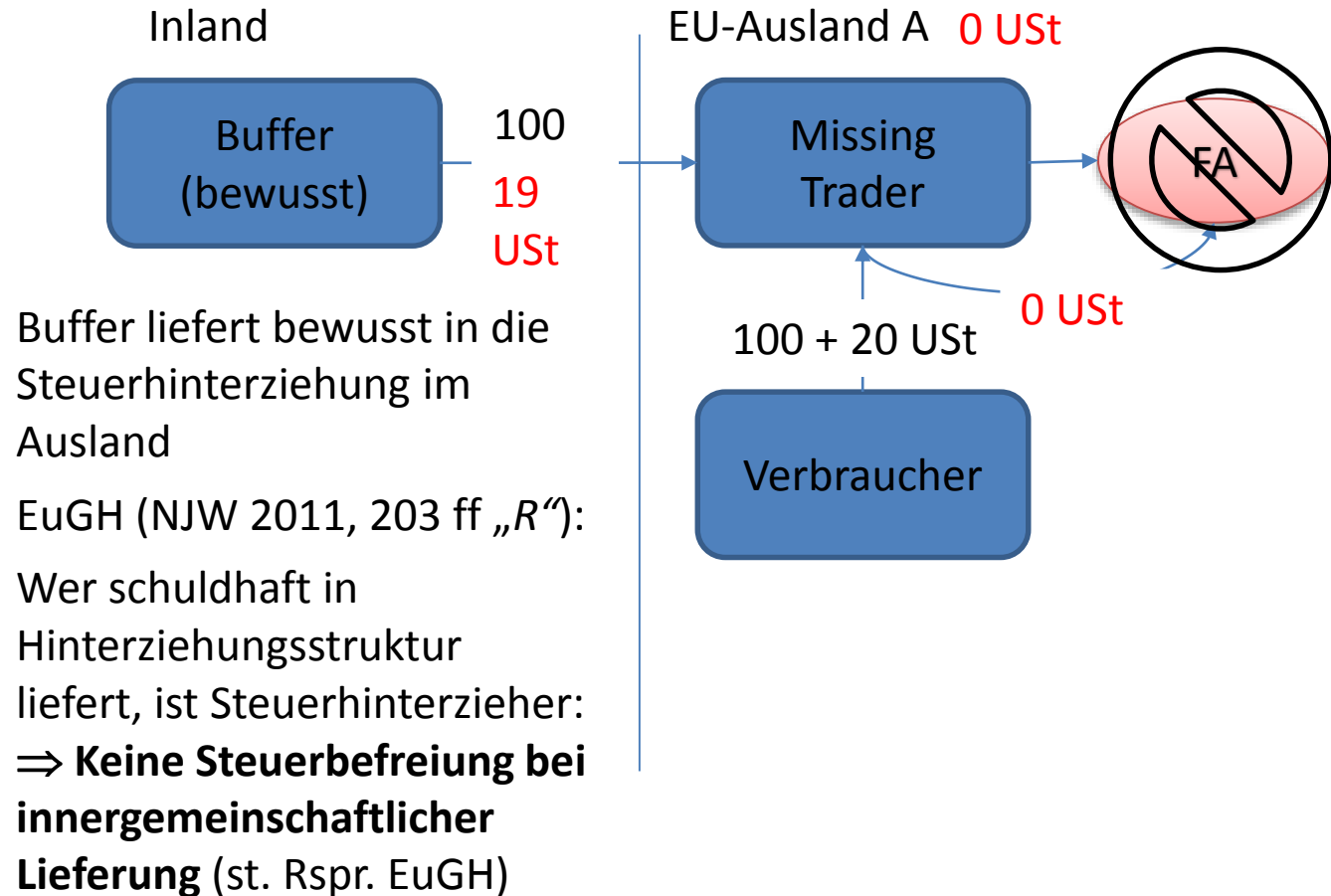
Buffer II haftet für USt des MT, wenn der Buffer II bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen.

Kenntnis wird u.U. vermutet (geringer Preis)

III. Mehrwertsteuerhinterziehung in der Europäischen Union

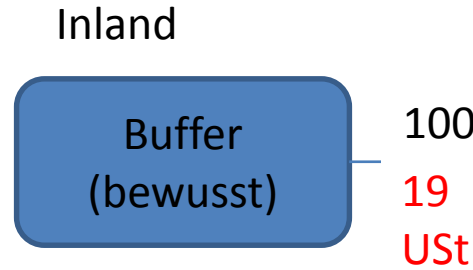
Verschleierung als Mitwirkung an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



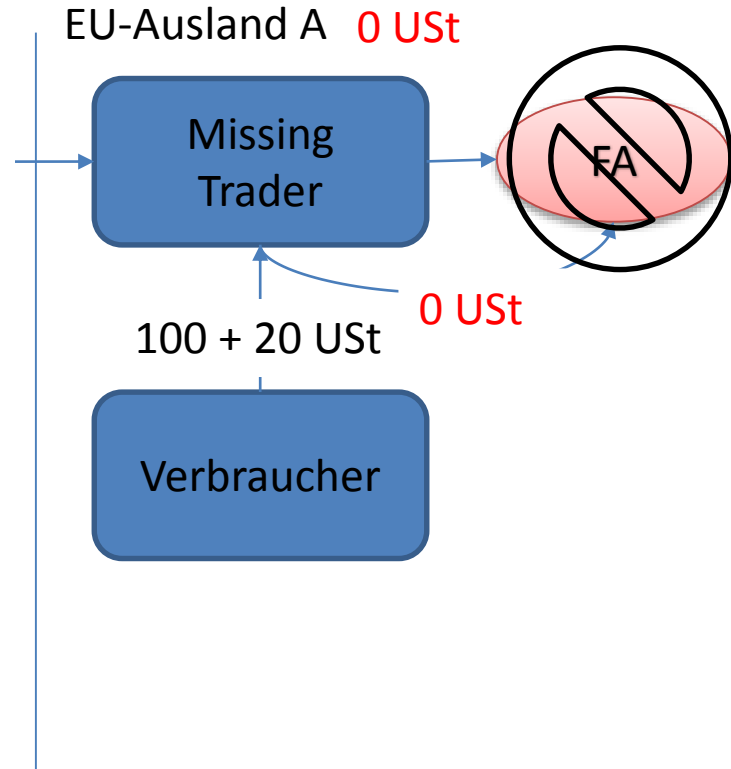
Verschleierung als Mitwirkung an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



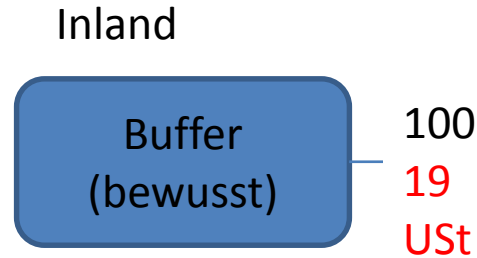
Keine Steuerbefreiung

1. Keine missbräuchliche Berufung auf Unionsrecht
2. EU-MWStR würde konterkariert;
Steuerhinterziehung soll gerade verhindert werden
3. Kein Verstoß gegen Steuerneutralität (a.A. dt. FG und BFH), weil keine Steuer, sondern **Sanktion** (EuGH DStR 2014, 650, 652 Rn. 42 – *FIRIN OOD*)



Verschleierung als Mitwirkung an USt-Hinterziehung

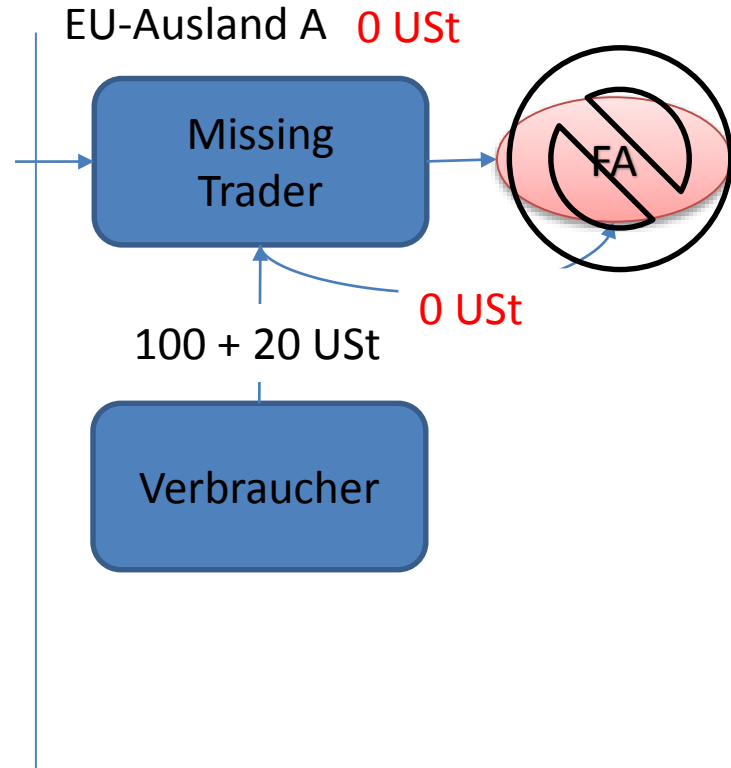
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



Strafbarkeit gem. § 370 AO?
(Keine deutsche USt:
Bestimmungslandprinzip!)

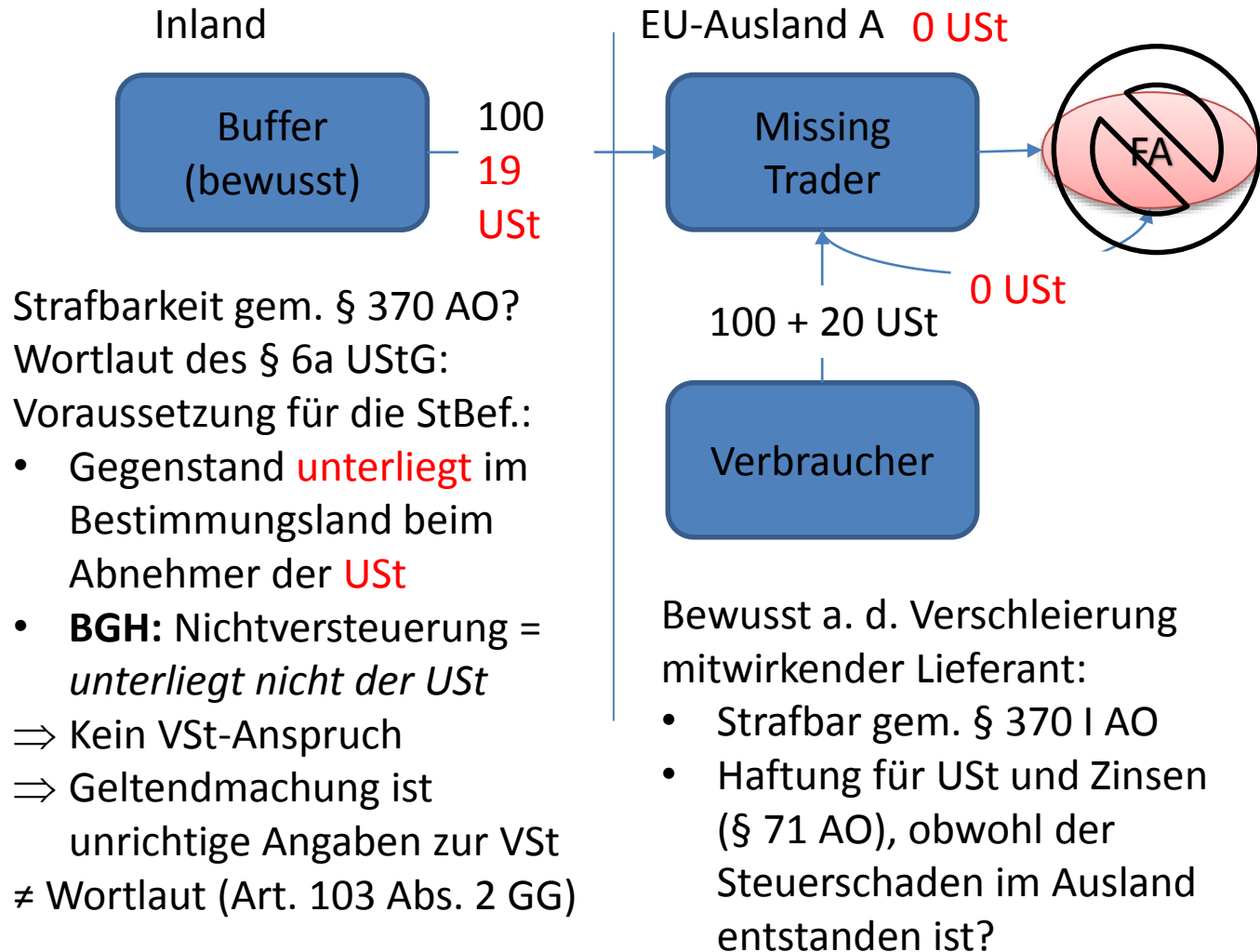
Wortlaut des § 6a UStG:
Voraussetzung für die StBef.:

- Unternehmer befördert ins EU-Ausland
- Abnehmer = Unternehmer
- Gegenstand **unterliegt** im Bestimmungsland beim Abnehmer der **USt**



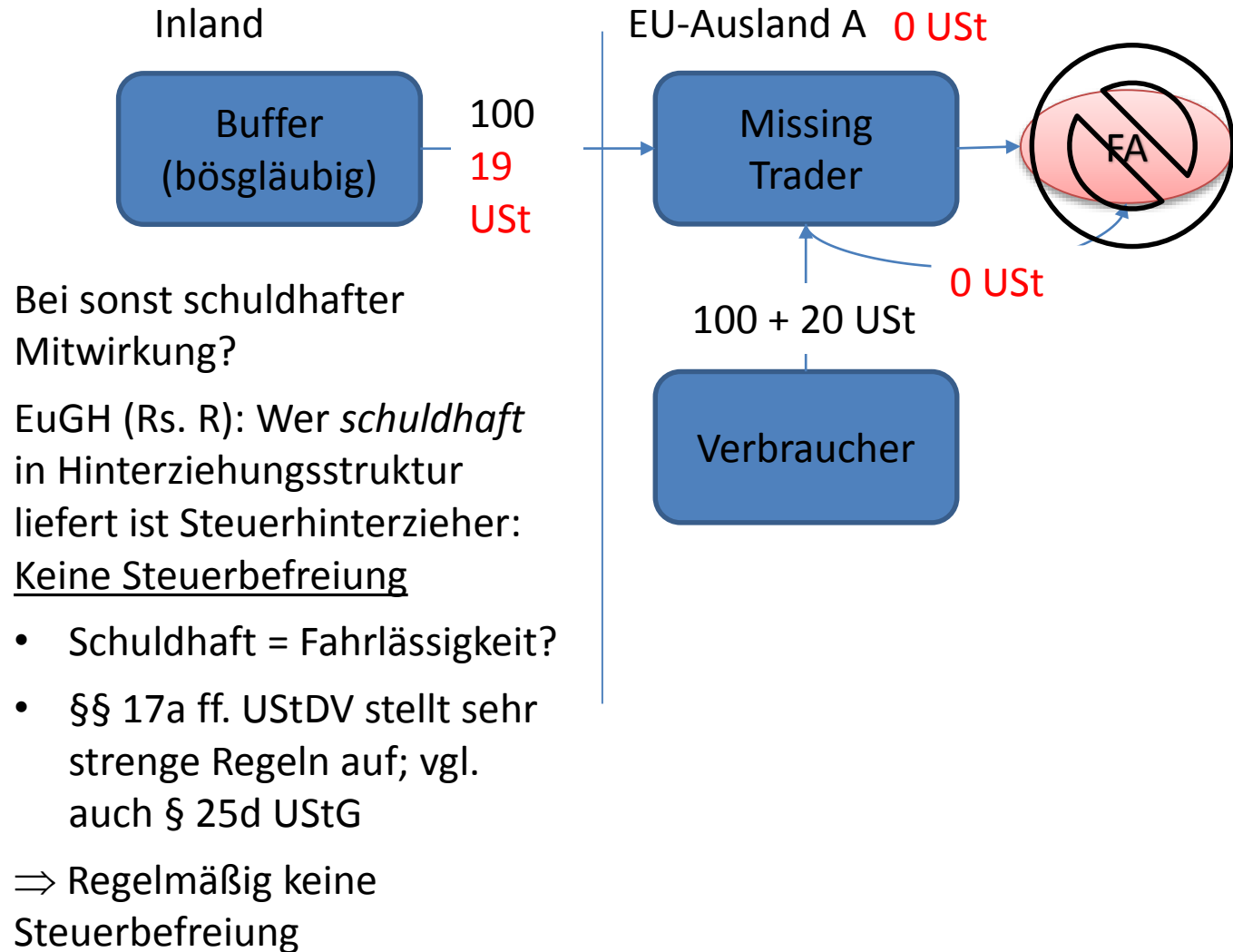
Verschleierung als Mitwirkung an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



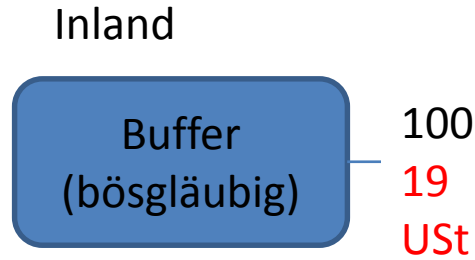
Sonstige schuldhaft Mitwirkung an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



Sonstige schuldhaft mitwirkende an USt-Hinterziehung

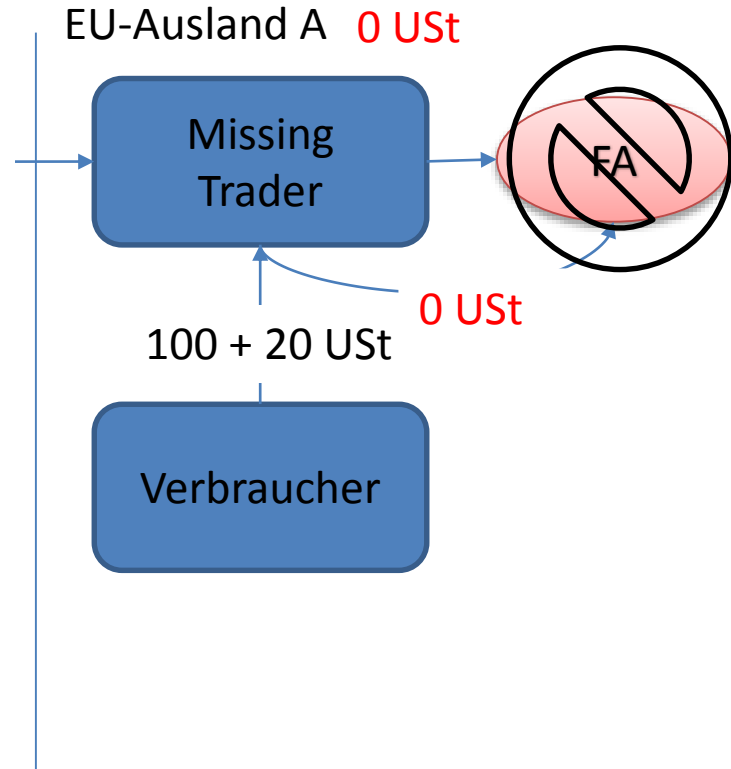
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



Anhaltspunkte für USt-Betrug:

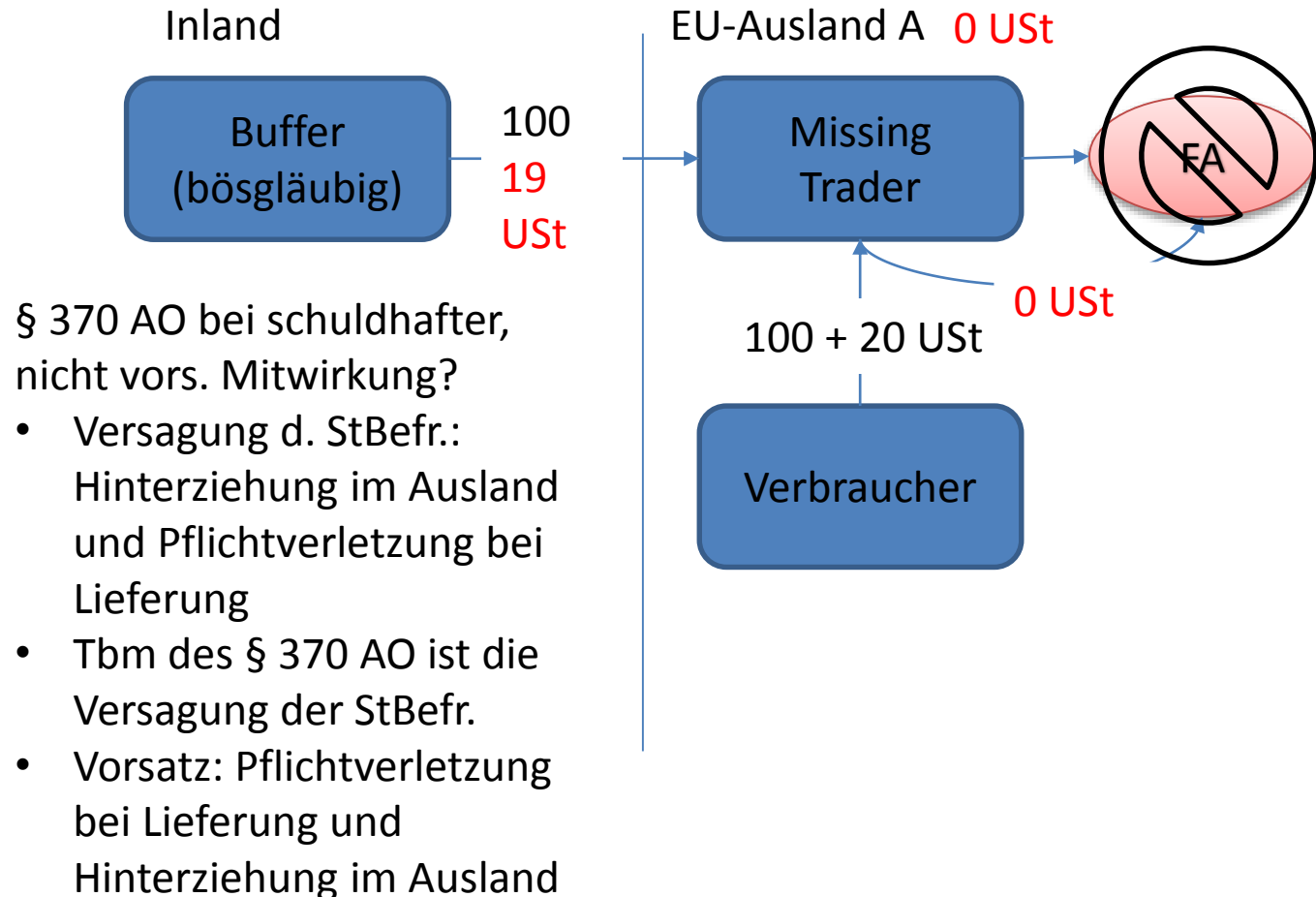
- Auftragsvermittlung
- Zahlungsmodalitäten o. Lieferwege vorgegeben
- Lieferung unter Marktpreis
- Laienhaftes Briefpapier o. Logo, kein Internetauftritt der Lieferanten
- EMail-Adresse in einem anderen Staat

(Merkblatt USt: Berliner Liste)



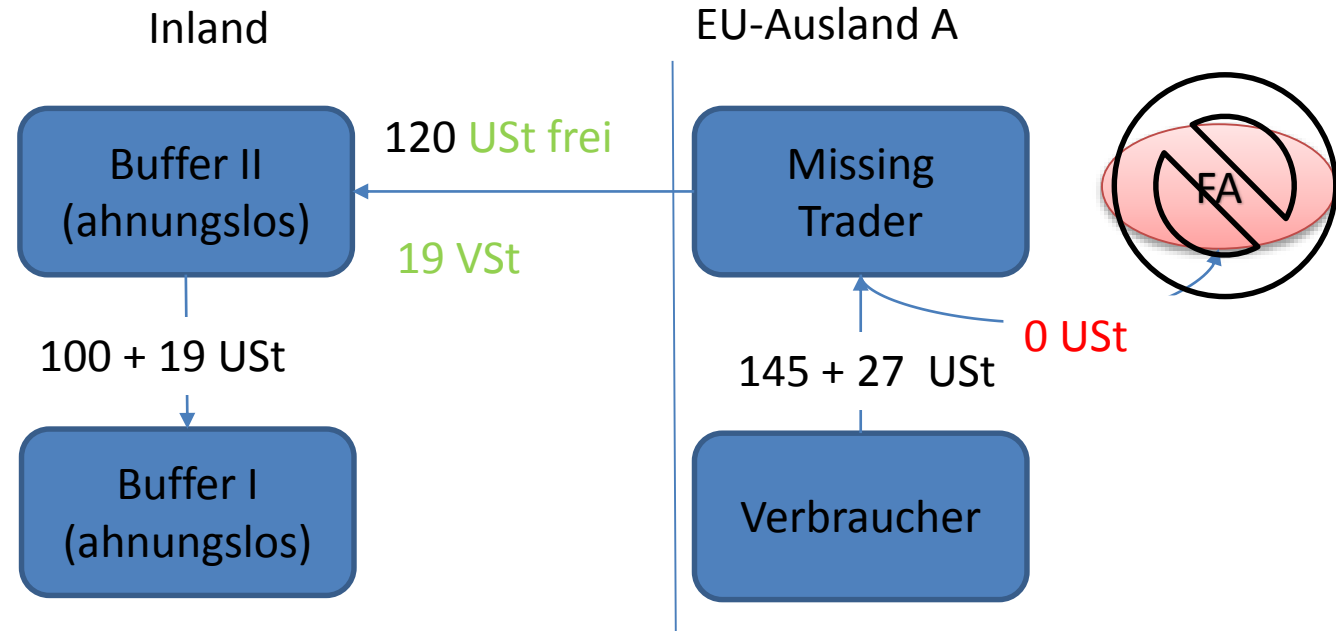
Sonstige schuldhaft mitwirkende an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



Sonstige schuldhaft mitwirkende an USt-Hinterziehung

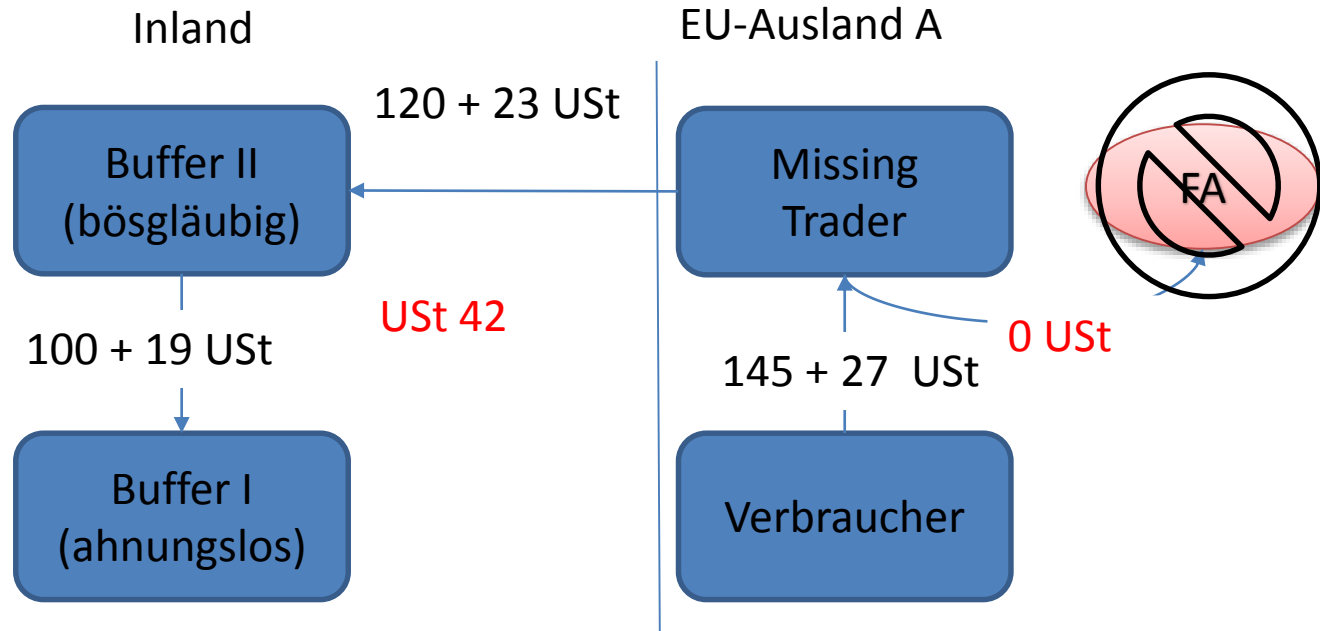
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



EuGH (MWStR 2015, 87, 92 Rn. 64 ff. – *Italmoda*):
 Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung sind auch dann zu versagen, wenn der StPfl. „wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb oder der Lieferung an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war“.

Sonstige schuldhaft mitwirkende an USt-Hinterziehung

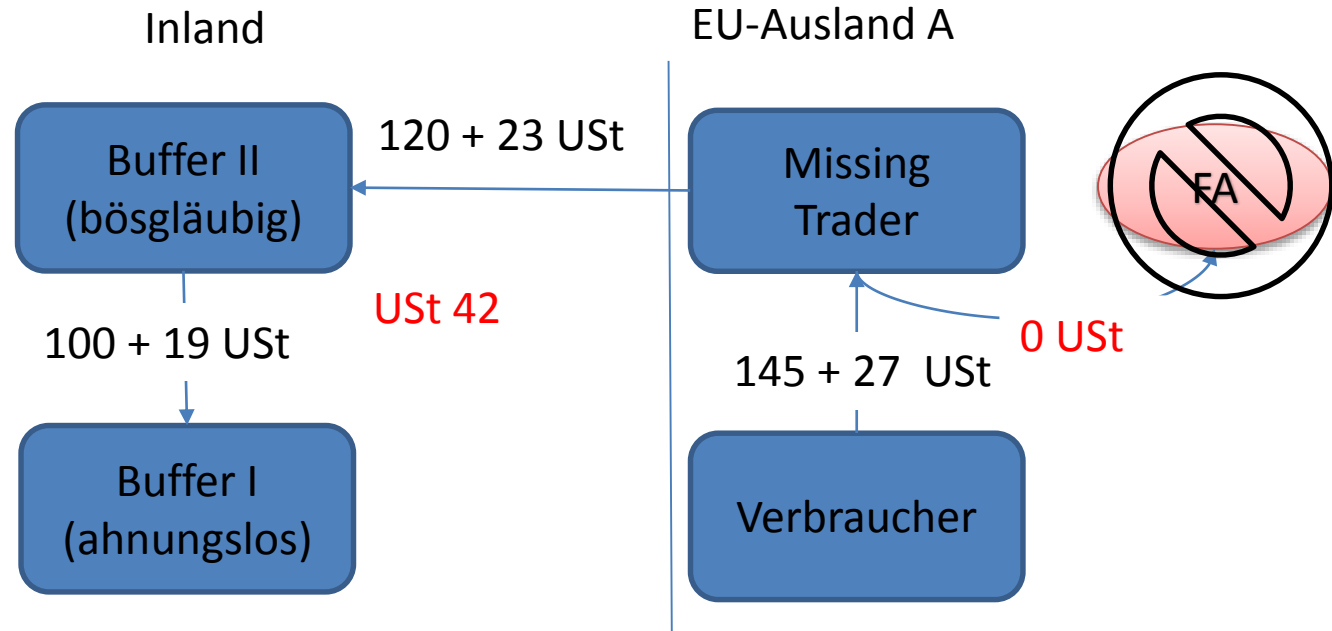
- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



EuGH (MWStR 2015, 87, 92 Rn. 64 ff. – *Italmoda*):
 Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung sind auch dann zu versagen, wenn der StPfl. „wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb oder der Lieferung an einem Umsatz beteiligte, der in **eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war**“.

Sonstige schuldhaft mitwirkende an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

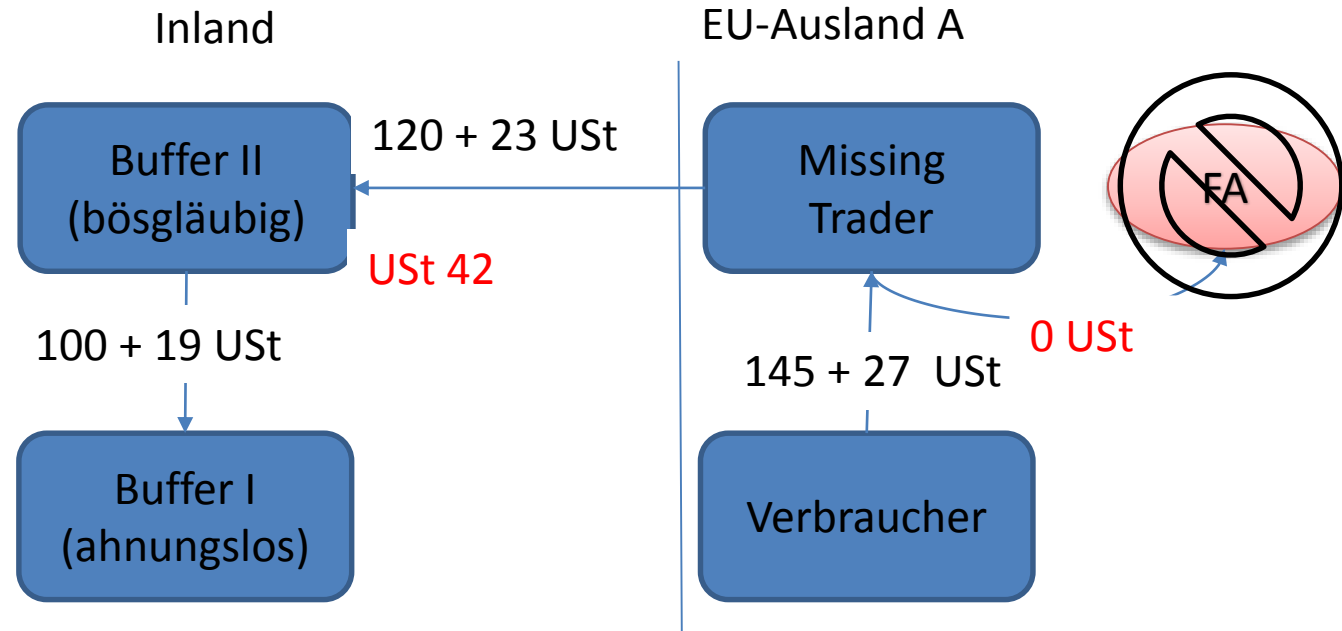


EuGH (MWStR 2015, 87, 92 Rn. 59 ff. – *Italmoda*):

- Bei der Versagung der Steuerbefreiung und des Vorsteueranspruchs handelt es sich **nicht** um eine Sanktion i.S.d. Art. 7 EMRK, Art. 49 EU-GR-Ch
- ⇒ Die Versagung bedarf keiner gesetzlichen Regelung.
- ⇒ Der Schuldgrundsatz gilt nicht.

Sonstige schuldhaft Mitwirkung an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

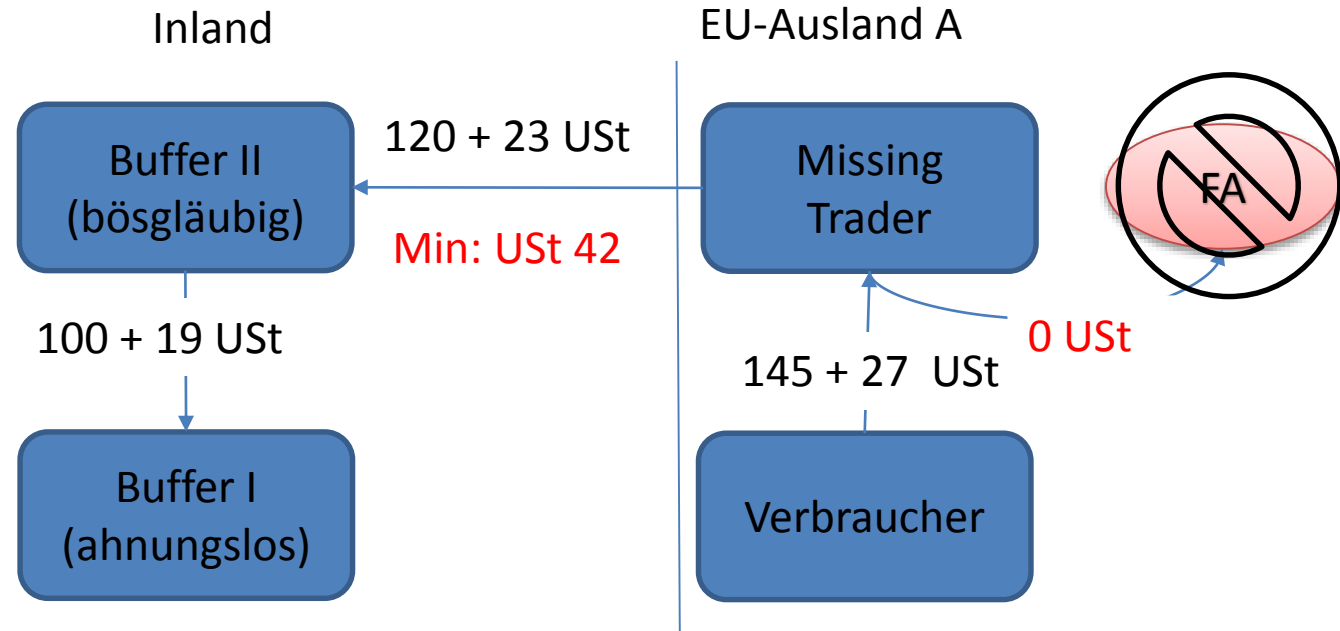


Strafrechtliche Auswirkungen:

- Geltendmachung der VSt ist § 370 AO, wenn Vorsatz im Zeitpunkt der Erklärung und Bösgläubigkeit bei Lieferung
- Geltendmachung der Steuerbefreiung ist ggf. weitere § 370 AO
- § 378 AO bei Leichtfertigkeit
- Strafzumessung? (geschuldete Steuer grds. Null)

Sonstige schuldhaft mitwirkende an USt-Hinterziehung

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer



- Steuerliche Kaskadenhaftung:
 - keine VSt,
 - keine StBef.,
 - ggf. § 25d UStG
 - Haftung im Ausland
- Bei Strafbarkeit: Haftung nach § 71 AO
- Gesamtschuld, Konkurrenzverhältnis?

IV. Verfassungsrechtliche und Unionsrechtliche Fragen

Mehrwertsteuerrecht als Motor der Europäisierung des Strafrechts

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

- **Mindesttrias** (*Griechischer Mais* 21.9.1989 – C-68/88, NJW 1990, 2245)
- **Missbrauchsverbot** (*Halifax* 21.6.2006 – C-255/03, DStR 2005, 422)
- **Verbot der Mitwirkung an Steuerhinterziehungen** (*Kittel* 06.07.2006 – C-439/04, DStR 2006, 1274; „R“ 7. 12. 2010 - C-285/09, NJW 2011, 203 ff.)
- **Vertrauensgrundsatz** (*Teleos* 27. 9. 2007 - C-409/04, DStRE 2008, 110)
- **Rechtssicherheit** (*Technological Industries* 11.05.2006 - Rs. C- 384/04, DStR 2006, 897)
- **Begriff der Strafe und ne bis in idem** (*Akerberg Fransson* 26. 2. 2013 – C-617/10, NJW 2013, 1415)
- **Anwendungsvorrang bei Verjährungsvorschriften** (*Taricco* 8.9.2015 – C-105/14, NZWiSt 2015, 390 ff.)

EuGH *Italmoda* im Steuerrecht:

- Verletzung der Steuerneutralität durch Eingriff in Mehrwertsteuersystem?
 - Eingriff nur bei Strafcharakter zu legitimieren
- Verletzung des europäischen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch Haftungsvervielfachung
 - Einschränkungsversuche: Leichtfertigkeit, Anwendung nur auf Umsatzsteuerkarussell
- Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes durch zu hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen
- Diskriminierung der grenzüberschreitenden Lieferung durch Haftungsverdopplung
- Probleme müssen auf der unionsrechtlichen Ebene gelöst werden!

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

EuGH *Italmoda* im nationalen Strafrecht:

- Vereinbarkeit mit Wortlaut des § 3 AO?
- Rechtsgut des § 370 AO: konkreter Steueranspruch
 - USt-Ansprüche sind künstlich geschaffene „Steueransprüche“
 - Strafwürdigkeit und Strafbedürftigkeit?
- Probleme müssen auf der national-
strafrechtlichen/verfassungsrechtlichen Ebene
gelöst werden!
 - Keine zwingende Übertragung aller unionsrechtlichen Vorgaben ins Strafrecht
 - Mindesttrias (EuGH Griechischer Mais und Taricco)
 - Effektivität der Unionspolitiken (Åkerberg-Fransson)

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
- II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
- III. USt-Hinterziehung in der EU
- IV. Unions- und Verfassungsrecht
- V. Umsatzsteuer als Strafsteuer

V. Umsatzsteuer als Strafsteuer und unkalkulierbares Risiko?

- I. Funktionsweise der Umsatzsteuer
 - II. Möglichkeiten der USt-Hinterziehung
 - III. USt-Hinterziehung in der EU
 - IV. Unions- und Verfassungsrecht
 - V. Umsatzsteuer als Strafsteuer
- Wenig Hoffnung auf Korrektur von Italmoda
 - EuGH legt sehr unterschiedliche Maßstäbe sowohl für Sorgfaltspflichten als auch für deren Verletzung an (keine Fachgerichtsbarkeit)
 - Nationale Finanzgerichtsbarkeit „schlingert dem EuGH hinterher“.
 - „Unglücksfall“ umsatzsteuerliche Haftung
 - Strafbewehrung dieser Haftungssteuer aus strafrechtsdogmatischen und verfassungsrechtlichen Gründen problematisch
 - Landgerichte setzen EuGH-Rspr. oftmals fehlerhaft um
 - BGH grenzt über Vorsatz und Irrtum ein
 - Strafrechtlich bleibt das Risiko beherrschbar.
 - Risiko der Strafverfolgung dennoch hoch