

Vom Verlust der Unschuld der Umsatzsteuer: Das Unternehmen in der Umsatzsteuerfalle – Bericht über den Kongress Umsatzsteuer & Strafrecht am 25.11.2019 in Frankfurt am Main

I. Einleitung

Die Umsatzsteuer wurde ursprünglich als objektive Steuer konzipiert. Steuerobjekt sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG insbesondere Lieferungen und sonstige Leistungen. Auf subjektive Vorstellungen der Beteiligten sollte es ursprünglich nicht ankommen.² In Folge der sog.

Missbrauchsrechtsprechung³ können Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile wie der Vorsteuerabzug oder Steuerbefreiungen versagt werden, wenn feststeht, dass sie wussten oder hätten wissen müssen, dass sie an missbräuchlichen Umsätzen beteiligt waren. Die Umsatzsteuer hat damit ihre Unschuld verloren, denn es kommt für die strafrechtliche Bewertung eines die Umsatzsteuer betreffenden Sachverhalts allemal, aber auch für die steuerrechtliche Bewertung unter Umständen auf die subjektive Vorstellung der Beteiligten an.⁴ Wie damit umzugehen ist, diskutierten die Referenten aus Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Beratung.

II. Höink: Stolperfallen im Umsatzsteuerrecht

Diplom-Finanzwirt (FH) Dr. *Carsten Höink*, Rechtsanwalt/Steuerberater bei der AWB Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, klärte über Stolperfallen im Umsatzsteuerrecht auf. Er skizzierte Ausprägungen der Missbrauchsrechtsprechung betreffend die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen⁵ und stellte angesichts aktueller, divergierender Urteile⁶ die Frage der Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen. In diesem Zusammenhang wies *Höink* auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Unitel*⁷ hin, in dem der EuGH zwischen einem Betrug im Drittland und einem Betrug im Unionsgebiet unterscheidet. Zudem schilderte *Höink* das regulatorische Spannungsfeld zwischen Betrugsbekämpfung und dem Schutz des ehrlichen Unternehmers und ging in diesem Zusammenhang auf die Reformmaßnahmen der sog. *quick fixes* zum 01.01.2020⁸ ein.

III. Wäger: Ansichten der Rechtsprechung zu den „Stolperfallen“

Dr. *Christoph Wäger*, Richter am Bundesfinanzhof und Mitglied des u.a. für Umsatzsteuer zuständigen V. Senats, nahm die Ausführungen *Höinks* auf und widmete seinen Vortrag aktuellen Entwicklungen in der Rechtsprechung von EuGH und BFH. Dabei untersuchte er ausgewählte Fallgestaltungen auch im Hinblick auf eine mögliche Lösung angesichts der neuen Rechtslage ab dem 01.01.2020. *Wäger* befasste sich u.a. mit der Bedeutung der Zusammenfassenden Meldung⁹, mit den verschärften Nachweispflichten nach dem neuen Artikel 45a MwStDVO und mit

¹ Marius Langenhövel, LL.M., ist als Rechtsanwalt in Münster tätig.

² *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 56; BFH, Beschl. v. 28.09.1993, V B 90/93, UR 1994, 279 (280).

³ Z.B. EuGH, Urt. v. 21.02.2006, Halifax u.a., C-255/02.

⁴ Als Ausgangspunkt gilt das Urteil des EuGH v. 07.12.2010, *R.*, C-285/09.

⁵ Z.B. EuGH, Urt. v. 18.12.2014, *Italmoda*, C-131/13.

⁶ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 28.05.2019, 3 K 1391/17, beim BFH anhängig unter dem Az. V R 24/19; FG Köln, Urt. v. 19.02.2019, 8 K 2906/16, beim BFH anhängig unter dem Az. V R 20/19.

⁷ EuGH, Urt. v. 17.10.2019, *Unitel*, C-653/18.

⁸ Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates und Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates vom 04.12.2018, Amtsblatt der EU L 311 vom 07.12.2018 (S. 3 bzw. 10).

⁹ EuGH, Urt. v. 19.04.2018, *Bühler*, C-580/16.

Konsignationslagerfällen¹⁰. Zudem untersuchte *Wäger* die Bedeutung des neuen § 25f UStG-E¹¹ für die Lösung von Missbrauchsfällen. Diese Vorschrift erlaubt die Versagung von Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen und Vorsteuerabzug in Missbrauchsfällen. Sie kodifiziert mithin Teile der Missbrauchsrechtsprechung.

IV. Jäger: Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung des BGH zum Umsatzsteuerstrafrecht

Prof. Dr. *Markus Jäger*, Richter am Bundesgerichtshof und Stellvertretender Vorsitzender des I. Strafsenats, gab einen Überblick über die aktuelle Rechtsprechung des BGH im Bereich des Umsatzsteuerstrafrechts. Anknüpfend an die Ausführungen *Wägers* erwartet *Jäger* für das Umsatzsteuerstrafrecht „Turbulenzen“ in Folge der Einführung des § 25f UStG-E. Zu prüfen sei, ob diese Vorschrift nun zumindest für den Bereich des Strafrechts im Vergleich zur Missbrauchsrechtsprechung abschließend sei. Unklar sei auch der Umgang mit Altfällen. Es stelle sich die Frage, ob diese Vorschrift ein milderes Gesetz im Sinne des § 2 Abs. 3 StGB sei. Weiterhin befasste sich *Jäger* mit den Anforderungen an den Vorsatz: Der Täter müsse den Steueranspruch dem Grunde nach kennen oder zumindest für möglich halten und ihn auch verkürzen wollen¹². Auf die Angaben seines Steuerberaters könne sich der Steuerpflichtige grundsätzlich verlassen¹³. Gegenstand des Vortrags waren zudem u.a. Entscheidungen zur Wissenszurechnung im Rahmen der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH¹⁴, zum Kompensationsverbot¹⁵, zur Strafzumessung¹⁶ und zur Einziehung¹⁷.

V. Huschens: Reformen im Mehrwertsteuerrecht

Diplom-Finanzwirt (FH) *Ferdinand Huschens*, im Bundesministerium der Finanzen tätig, informierte in nichtdienstlicher Eigenschaft über die Reformen im Mehrwertsteuerrecht. Im Mittelpunkt standen die Verschärfungen im Bereich der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, die nun eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und eine zutreffende Zusammenfassende Meldung als materielles Tatbestandsmerkmal erfordert. Die entsprechenden Änderungen finden sich in Artikel 138 MwStSystRL bzw. in § 6a UStG. Darüber hinaus erläuterte *Huschens* u.a. den kontroversen Gesetzgebungsprozess im Hinblick auf das Merkmal der *Verwendung* der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Geschäftspartner sowie die Nachweisanforderungen des Artikels 45a MwStDVO.

VI. Schnathorst: Sanktionen bei Beteiligung an Hinterziehung

Diplom-Finanzwirt (FH) *Dirk Schnathorst*, Umsatzsteuerhauptsachgebietsleiter des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Düsseldorf, stellte in nichtdienstlicher Eigenschaft die Regelung des neuen § 25f UStG-E vor. In Umsetzung insbesondere des EuGH-Urteils *Italmoda*¹⁸ solle dies der Bekämpfung von Umsatzsteuerhinterziehung dienen. *Schnathorst* näherte sich der Vorschrift durch eine eingehende Untersuchung der Voraussetzungen der Missbrauchsrechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug und der Anforderungen an den Nachweis

¹⁰ U.a. BFH, Urt. v. 20.10.2016, V R 31/15, BStBl. II 2017, 1076.

¹¹ Die Vorschrift soll mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („Jahressteuergesetz 2019“) in das UStG eingeführt werden.

¹² BGH, Beschl. v. 24.09.2019, 1 StR 38/11.

¹³ BGH, Urt. v. 10.07.2019, 1 StR 265/18.

¹⁴ BGH, Urt. v. 15.05.2018, 1 StR 159/17.

¹⁵ BGH, Urt. v. 13.09.2018, 1 StR 642/17.

¹⁶ BGH, Urt. v. 23.10.2018, 1 StR 454/17.

¹⁷ BGH, Beschl. v. 23.05.2019, 1 StR 479/18, Urt. v. 11.07.2019, 1 StR 620/18.

¹⁸ EuGH, Urt. v. 18.12.2014, *Italmoda*, C-131/13.

eines Missbrauchs u.a. am Beispiel des EuGH-Urteils *N Luxembourg 1*¹⁹. Daneben stellte *Schnathorst* unionsrechtliche Amtshilfemaßnahmen für Mehrwertsteuerzwecke²⁰ vor. Zu nennen sind das innergemeinschaftliche Kontrollverfahren anhand der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern und Zusammenfassenden Meldungen oder auch das multilaterale Frühwarnsystem für Mehrwertsteuerbetrug EUROFISC.

VII. Fazit

Die Betrugsbekämpfung bereitet im Bereich der Mehrwertsteuer weiterhin Probleme. Sie erfordert sowohl steuerrechtliche als auch strafrechtliche Gegenmaßnahmen. Dabei dürfen die Rechte der Steuerpflichtigen, die Bestimmtheit und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an Eingriffsmaßnahmen jedoch nicht verwässert werden. Hier ist gerade im Rahmen der Missbrauchsrechtsprechung Wachsamkeit gefragt. Der neue § 25f UStG-E könnte zumindest für den Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen und des Vorsteuerabzugs für mehr Rechtssicherheit sorgen. Seine Eignung zur Betrugsbekämpfung muss er jedoch erst unter Beweis stellen.

¹⁹ EuGH, Urt. v.26.02.2019, *N Luxembourg 1*, C-115/16 u.a.

²⁰ Dies beruht auf der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.