

Vom Dialog der Gerichte: Das Spannungsverhältnis zwischen Umsatzsteuer und Strafrecht – Bericht über den Kongress Umsatzsteuer und Strafrecht am 25.10.2018 in Frankfurt am Main

I. Einleitung

Das Spannungsfeld, das dem Kongresstitel zufolge zwischen Umsatzsteuer und Strafrecht besteht, ist schnell beschrieben. Auf der einen Seite gewinnen die Anforderungen des Gesetzgebers gegenüber Unternehmern im Bereich der Umsatzsteuer an Komplexität, wobei die Finanzverwaltung die Kontrollen im Bereich dieser aufkommenstarken Steuer intensiviert. Auf der anderen Seite versagt der EuGH im Rahmen der sog. Missbrauchsrechtsprechung² Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug oder Steuerbefreiungen wenn feststeht, dass sie wussten oder hätten wissen müssen, dass sie an missbräuchlichen Umsätzen beteiligt waren. Die Anforderungen insbesondere an dieses „hätte wissen müssen“ sind ungeklärt. Genau diesen – der Umsatzsteuer konzeptionell fremden – subjektiven Tatbestand müssen die Strafgerichte hingegen bestimmen, um Steuerhinterziehung zu ahnden. Die Referenten aus Rechtsprechung, Wissenschaft und Beratung waren gehalten, den Teilnehmern die Probleme ihres jeweiligen Tätigkeitsfeldes näher zu bringen.

II. *Hummel*: Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH

Dr. *David Hummel*, außerordentlicher Professor an der Universität Leipzig und Referent am EuGH im Kabinett von Frau Generalanwältin Juliane Kokott, schilderte die neusten Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH betreffend missbräuchlicher Umsätze. Mit Blick auf die noch anhängige Rechtssache *Vetsch Int. Transporte*³ gab *Hummel* zu bedenken, dass es in Lieferketten aufgrund der Versagung steuerlicher Vorteile mehrerer Beteiligter zur Kumulation der Mehrwertsteuer kommen könne, sodass, im Vergleich zu steuerehrlichem Verhalten, ein Mehraufkommen (Überkompensation) generiert werden könne und damit falsche Anreize für die Finanzverwaltung gesetzt werden könnten. Zudem seien strafrechtliche und steuerliche Sanktionen wie etwa Strafzuschläge zu berücksichtigen und in einer Gesamtschau zu berücksichtigen, wenn es darum gehe, steuerliche Vorteile zu versagen und ggf. Sanktionen zu verhängen. Zudem dürfe es nicht zu einer Verschiebung des Steueraufkommens in einen Mitgliedstaat kommen, der bei rechtmäßigem Verhalten der Steuerpflichtigen keinen Steueranspruch gehabt hätte.

III. *Wäger*: Das Korrespondenzprinzip in der Umsatzsteuer

Dr. *Christoph Wäger*, Richter am Bundesgerichtshof und Mitglied des u.a. für Umsatzsteuer zuständigen V. Senats, widmete seinen Vortrag der Frage eines Korrespondenzprinzips in der Umsatzsteuer. Dabei nahm er die Ausführungen *Hummels* zur Missbrauchsrechtsprechung auf und suchte nach einer normativen Anknüpfung für die Versagung steuerlicher Vorteile wegen Missbrauchs. Für die Versagung des Vorsteuerabzugs könne eine solche in dem Tatbestandsmerkmal „gesetzlich geschuldete Steuer“ in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG (ähnlich in Artikel 168 MwStSystRL) gesehen werden. Der Leistungsempfänger zahle das Entgelt nicht im Hinblick auf eine *gesetzlich geschuldete Steuer*, wenn er im Zeitpunkt des Leistungsbezugs oder – auch denkbar – im Zeitpunkt des Vertragsschlusses Kenntnis von der Hinterziehung durch den Leistenden habe. Es korrespondierten dann die Zahlung des Um-

¹ *Marius Langenhövel*, LL.M., ist als Rechtsanwalt bei der AWB Rechtsanwaltsgesellschaft tätig. Die AWB ist mit Standorten in Münster, München und Hamburg auf die Beratung im Umsatzsteuer-, Zoll- und Exportkontrollrecht spezialisiert.

² Z.B. EuGH, Urt. v. 21.02.2006, *Halifax u.a.*, C-255/02, Slg. I 2006, 1655.

³ Schlussantrag der GA *Kokott* v. 06.09.2018, C-531/17, ECLI:EU:C:2018:677.

satzsteueranteils des Entgeltes durch den Leistungsempfänger und die (Nicht-)Abführung der Umsatzsteuer durch den Leistenden. Der Maßstab der Bösgläubigkeit sei offen im Bereich der groben Fahrlässigkeit („wissen konnte“). Weiterhin beschäftigte sich *Wäger* mit den Auswirkungen eines Missbrauchs in der Lieferkette und mit dem Gutglaubensschutz.

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

Prof. Dr. *Markus Jäger*, Richter am BGH und Stellvertretender Vorsitzender des I. Strafsenats, gab einen Überblick über die aktuelle Rechtsprechung im Bereich des Umsatzsteuerstrafrechts, die in jüngerer Zeit einige Rechtsprechungsänderungen durch den die Alleinzuständigkeit für Steuerstrafsachen innehabenden I. Strafsenat erfahren habe. Die besondere Schwierigkeit der Rechtsfindung in Strafsachen mit Bezug zur Umsatzsteuer identifizierte *Jäger* in den Verweisungen der blankettartigen Tatbestände der Abgabenordnung in das nationale Umsatzsteuerrecht. Dieses sei nach unionsrechtlichen Vorgaben auszulegen. Danach sei jedoch zu prüfen, ob das so gefundene Ergebnis vor dem Hintergrund des Artikels 103 Abs. 2 GG auch der strafrechtlichen Bewertung zugrunde gelegt werden dürfe, sodass Differenzen zwischen Steuer- und Strafrecht auftreten könnten. Der Rechtsprechungsüberblick umfasste u.a. Themen wie die Wissenszurechnung im Umsatzsteuerkarussell⁴, die Einschaltung von Strohleuten⁵, Fragen der Täterschaft bei Tatherrschaft über die Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen⁶, konkurrenzrechtliche Fragen⁷ und solche des Kompensationsverbotes⁸. Am 23.10.2018 (1 StR 454/17) habe der BGH zudem entschieden, dass eine steuerliche Erklärungspflicht als besonderes persönliches Merkmal im Sinne von § 28 Abs. 1 StGB anzusehen ist. Die Strafe des Teilnehmers, der nicht erklärungs-pflichtig ist, ist demnach zu mildern.

V. Bülte: Grundrechtsschutz und Vorrang des Unionsrechts im Umsatzsteuerstrafrecht

Den Grundrechtsschutz und Vorrang des Unionsrechts im Umsatzsteuerstrafrecht untersuchte Prof. Dr. *Jens Bülte*, Inhaber des Lehrstuhls für Strafrecht, Strafprozessrecht, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Universität Mannheim. Dabei ging er zunächst der Frage nach, welche Grundrechte der EuGH mit seiner Rechtsprechung geschaffen hat, z.B. solche mit strafbeschränkender Wirkung (etwa Rs. *Cassis de Dijon*, 120/78) sowie rechtsstaatliche Grundsätze und strafrechtliche Garantien (z.B. Gesetzlichkeits- oder Verhältnismäßigkeitsprinzip). Unter dem Stichwort „Grundrechtsschutz und Effizienzgebot“ arbeitete *Bülte* die Grenzen der – ggf. strafbewährten – Durchführung von Unionsrecht und dem Gebot der Unionstreue aus Artikel 4 Abs. 3 EUV sowie der Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben anhand der Rechtsprechung des EuGH⁹ heraus. Insbesondere anhand des Schlussantrags des Generalanwalts *Bobek* in der Rechtssache *Dzivev* (C-310/16) ging es weiterhin um die Frage, inwiefern die Harmonisierung im Unionsrecht als Kriterium der Grundrechtsbegrenzung herangezogen werden könne. Insgesamt sieht *Bülte* keine unmittelbaren Gefahren für den Grundrechtsschutz im deutschen Umsatzsteuerstrafrecht durch geringere Standards des Unionsrechts, warnte jedoch, wie zuvor schon *Jäger*, vor der ungefilterten Übernahme unionsrechtlicher Bewertungen des Steuerrechts in das Steuerstrafrecht.

⁴ BGH, Urt. v. 15.05.2018, 1 StR 159/17.

⁵ BGH, Beschl. v. 23.08.2017, 1 StR 33/17, wistra 2018, 80.

⁶ BGH, Urt. v. 20.09.2017, 1 StR 198/17, NZWiSt 2018, 66.

⁷ BGH, Urt. v. 13.07.2017, 1 StR 536/16, wistra 2018, 43; Beschl. v. 22.01.2018, 1 StR 535/17.

⁸ BGH, Urt. v. 13.09.2018, 1 StR 642/17.

⁹ *Bülte* bezog sich hierbei u.a. auf EuGH, Urt. v. 26.02.2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, ABl. EU 2013, Nr. C 114; Urt. v. 21.09.1989, *Griechischer Mais*, 68/88, Slg. 1989, 2965; Urt. v. 02.05.2018, *Scialdone*, C-574/15, UR 2018, 481.

VI. Huschens: Reformen im Mehrwertsteuerrecht

In nichtdienstlicher Eigenschaft informierte Diplom-Finanzwirt (FH) *Ferdinand Huschens*, im Bundesministerium der Finanzen tätig, über Reformen im Mehrwertsteuerrecht, die teils der Missbrauchs- bekämpfung dienen. Auf nationaler Ebene stand die Marktplatzhaftung des neuen § 25e UStG im Mittelpunkt. Auf Ebene der EU ging es u.a. um die sog. *Quick Fixes*. Danach sollen die Aufzeichnung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers und die Abgabe einer zutreffenden Zusammenfassenden Meldung (ZM) materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen werden. Zudem wird es eine unionsrechtliche Regelung für Konsignationslagergeschäfte und Reihengeschäfte geben. Weitere Themen waren die optionale generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft sowie eine Leistungskommission bei Online-Marktplatz-Betreibern.

VII. Höink: Praxisbericht zu innerbetrieblichen Kontrollsystemen (IKS)

Dem Steuerpflichtigen eine Handreichung im Umsatzsteuer- und Strafrechtsdschungel zu geben, hat sich Diplom-Finanzwirt (FH) Dr. *Carsten Höink*, Rechtsanwalt/Steuerberater bei der AWB Rechtswaltsgesellschaft mbH, mit seinem Vortrag zur Aufgabe gemacht. *Höink* berichtete aus der Beratungspraxis von innerbetrieblichen Kontrollsystemen (IKS). In der Gemengelage komplexer steuerlicher Pflichten der Unternehmer, intensivierter Kontrollen seitens der Finanzbehörden und konsequenter Strafverfolgung sei ein IKS für jeden Unternehmer empfehlenswert und teils gesetzlich vorgesehen¹⁰. Die weit überwiegende Zahl der Unternehmer dürfte bemüht sein, Recht und Gesetz einzuhalten und damit auch steuerlichen Pflichten nachzukommen. Manche haben dafür sog. Compliance Management Systeme (CMS) eingerichtet. Ein IKS als Teil eines CMS, so *Höink*, unterstütze den Unternehmer dabei durch Schaffung klarer Strukturen, Verantwortungsbereiche und Vertretungsregeln, durch Verfahrensanweisungen und Checklisten, durch konsequentes Monitoring und durch Schulungen. Dies entlaste die Geschäftsleitung und handelnde Personen von einem etwaigen Organisationsverschulden und sei damit ein in Rechtsprechung¹¹ und Finanzverwaltung¹² anerkanntes Mittel, Strafen und Bußgelder zu vermeiden oder zumindest zu reduzieren. Entscheidend sei, ein auf die Bedürfnisse des Unternehmens zugeschnittenes IKS zu entwickeln.

VIII. Adick: Aktuelle Entwicklungen zu einem Unternehmensstrafrecht

Abschließend untersuchte Dr. *Markus Adick*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Strafrecht bei Rettenmaier & Adick in Bonn, ausgewählte Punkte eines Unternehmensstrafrechts. Einleitend stellte er die straf-, bußgeld- und steuerrechtliche Haftung der handelnden und verantwortlichen Personen im Unternehmen dar. Zudem stellte er Möglichkeiten der Sanktion von Unternehmen, nämlich die Verbandsgeldbuße gem. § 30 OWiG und die Vermögensabschöpfung vor. Obwohl ein Unternehmensstrafrecht im Koalitionsvertrag der aktuellen Großen Koalition vorgesehen sei, gebe es hier nichts Neues zu berichten. Das britische Recht hingegen verfüge über Strafvorschriften, wonach Geldbußen in unbegrenzter Höhe etwa für Steuerhinterziehung verhängt werden könnten. *Adick* mahnte, dass auch aus britischer Sicht ausländische Steuern wie die deutsche Umsatzsteuer geschützt seien, sodass auch deutsche Unternehmer in den Anwendungsbereich des Gesetzes fallen könnten, wenn sie Bezug zu Großbritannien (z.B. Betriebsstätte, Geschäftstätigkeit etc.) hätten. Die Verteidigung sei in solchen Fällen nur durch den Nachweis angemessener Kontrollsysteme möglich.

¹⁰ Etwa zur Bewilligung des zollrechtlichen zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO), Art. 39 Buchst. b UZK, Art. 25 UZK-DVO; siehe auch § 130 OWiG.

¹¹ BGH, Urt. v. 09.05.2017, 1 StR 265/16, wistra 2017, 390; LG München I, Urt. v. 10.12.2013, 5HK O 1387; BayObLG, Beschl. v. 10.08.2001, 3 ObOWi 51/2001, 3 ObOWi 51/01.

¹² BMF-Schreiben v. 23.05.2016 (Anwendungserlass zu § 153 AO).

IX. Fazit

Es dürfte Einigkeit bestehen, dass missbräuchliche und betrügerische Geschäfte sowohl mit steuerlichen als auch mit strafrechtlichen Mitteln unterbunden werden müssen. Wie dies im Detail auszusehen hat, ob der Gesetzgeber beispielsweise gehalten ist, eine Grundlage für die Versagung steuerlicher Vorteile zu schaffen, darüber gehen die Meinungen insbesondere in den Graubereichen der Fahrlässigkeit und in Lieferketten auseinander. Dem Steuerpflichtigen bleibt nur, durch Schaffung geeigneter Strukturen und Dokumentationen Fehler im Bereich steuerlicher Pflichten zu verhindern und sich vor Sanktionen zu schützen. Am 14. November 2019 findet der 3. Kongress Umsatzsteuer & Strafrecht statt.