

Schriften zum Strafrecht

---

Band 293

# Die Nichtabführung von Umsatzsteuer als Straftat

Die §§ 26b, 26c UStG  
im Spannungsfeld gesetzgeberischer Intention  
und praktischer Defizite

Von

Mareike Schmidt



Duncker & Humblot · Berlin

MAREIKE SCHMIDT

## Die Nichtabführung von Umsatzsteuer als Straftat

Schriften zum Strafrecht

Band 293

# Die Nichtabführung von Umsatzsteuer als Straftat

Die §§ 26b, 26c UStG  
im Spannungsfeld gesetzgeberischer Intention  
und praktischer Defizite

Von

Mareike Schmidt



Duncker & Humblot · Berlin

Die Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft Hamburg  
hat diese Arbeit im Jahre 2014 als Dissertation angenommen.

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.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2016 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin  
Druck: buchbücher.de gmbh, Birkach  
Printed in Germany  
ISSN 0558-9126  
ISBN 978-3-428-14468-6 (Print)  
ISBN 978-3-428-54468-4 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-84468-5 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern*



## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde von der Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft im März 2014 als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Juni 2013 berücksichtigt werden. Die mündliche Prüfung im Rahmen des Promotionsverfahrens fand am 11. Juni 2014 statt.

Ich danke meinem inzwischen leider verstorbenen Doktorvater Professor Dr. Erich Samson für die Betreuung und Begutachtung der Arbeit und die Anregung des Themas. Professor Dr. Karsten Gaede danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Herzlichen Dank an alle Freunde, die mich während der Erstellung dieser Arbeit begleitet und damit dazu beigetragen haben, dass die Zeit als Doktorand abwechslungsreich und prägend war. Insbesondere danke ich Dr. Nadie Sophie Yokoi und Alexander Fischer für ihre Unterstützung beim Korrekturlesen.

Mein ganz besonderer Dank geht an meine Eltern. Sie haben mich während der gesamten Zeit meiner Ausbildung in persönlicher und finanzieller Hinsicht liebevoll, selbstlos und großzügig unterstützt und damit ganz erheblichen Anteil am Abschluss dieser Arbeit und meiner gesamten Ausbildung. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Hamburg, im November 2015

*Mareike Schmidt*





# Inhaltsverzeichnis

## *1. Kapitel*

<b>Einführung und Problemendarstellung</b>	15
<b>A. Untersuchungsgegenstand</b>	16
<b>B. Funktionsweise des Umsatzsteuersystems und daraus folgende systembedingte Schwachstellen</b>	16
I. Allgemeines Prinzip	16
II. Besonderheiten des Binnenmarktes	18
<b>C. Die Problematik der Umsatzsteuerkarusselle</b>	20
I. Funktionsweise von Umsatzsteuerkarussellen und vergleichbaren „Geschäftsmodellen“	20
II. Wirtschaftliche Bedeutung der Umsatzsteuerkarussellgeschäfte	24
III. Aktuelle Relevanz	25
IV. Kritik und Alternativen bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung	26

## *2. Kapitel*

<b>Strafrechtliche Problemstellungen außerhalb der §§ 26b, 26c UStG</b>	28
<b>A. Übersicht über die Strafbarkeit der einzelnen Beteiligten eines Umsatzsteuerkarussells vor Einführung der §§ 26b, 26c UStG</b>	28
I. Strafbarkeit des „buffers“	29
1. Fehlen von Warenbewegungen, fehlende Verfügungsbefugnis oder fehlende Unternehmereigenschaft	29
2. Bloße Kenntnis von einem Mehrwertsteuerbetrug	30
3. Exkurs: Die Rückgängigmachung umsatzsteuerpflichtiger Rechtsgeschäfte (insb. Leasing- und Mietkaufmodell), Rückgängigmachen der Option gemäß § 9 Abs. 1 UStG	33
II. Strafbarkeit des „missing traders“	36
1. Erklärungspflichten des „Scheinunternehmers“	36
2. Unternehmereigenschaft	37
3. Konsequenzen der neueren EuGH-Rechtsprechung	38
4. Fazit	39
III. Strafbarkeit des „distributors“	40
IV. Ergebnis	41
<b>B. Generelle Anmerkungen/Strafzumessung</b>	41

## 3. Kapitel

## Die §§ 26b, 26c UStG

43

<b>A. Täterkreis/Gebotsadressat</b> .....	43
<b>B. Allgemeine Kritik</b> .....	45
I. Zielsetzung der Norm .....	45
II. Sanktionierung der Nichtabführung bei eigener Schuld .....	46
1. Systematische Ungleichbehandlung durch Sanktionierung? .....	46
2. Rechtfertigung der Sanktionierung aufgrund treuhandähnlicher Stellung des leistenden Unternehmers? .....	49
a) Voraussetzungen eines treuhandähnlichen Verhältnisses nach Maß- gabe des Zivilrechts oder eines Treueverhältnisses nach dem Vor- bild des Untreuetatbestands .....	50
b) Bestehen eines treuhandähnlichen Verhältnisses zwischen den am Umsatz beteiligten Parteien .....	52
c) Bestehen eines treuhandähnlichen Verhältnisses zwischen leisten- dem Unternehmer und Fiskus? .....	53
aa) Zeitpunkt der Entstehung eines treuhandähnlichen Verhältnisses	54
(1) In Betracht kommende Zeitpunkte .....	54
(2) Würdigung .....	55
bb) Materielle Folgen einer besonderen Stellung des leistenden Un- ternehmers .....	57
(1) Vergleich zur Einkommensteuer .....	57
(2) Insolvenzrisiko .....	58
(3) Fazit .....	60
<b>C. Tatbestandsmerkmale des § 26b UStG</b> .....	60
I. „Rechnung“ i. S. d. § 26b .....	60
1. Einführung und Meinungsstand .....	60
2. Auslegungshilfen .....	61
a) Die grammatische Auslegung .....	62
b) Die systematische Auslegung .....	64
c) Die historische Auslegung .....	66
d) Die teleologische Auslegung .....	68
aa) Steuerrechtliche Grundlagen .....	69
bb) Konsequenzen für die strafrechtliche Bewertung .....	70
cc) Fazit .....	72
3. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis .....	73
4. Ergebnis .....	74
II. Fälligkeitszeitpunkt .....	74

1. Allgemeines; Verfassungsmäßigkeit der Verweisung .....	74
a) Fehlgehen der Verweisung in § 26b Alt. 1 UStG .....	74
b) Bedeutung der Umsatzsteuerzahllast .....	76
2. Anmeldung als Tatbestandsvoraussetzung/Konkurrenzverhältnis zu § 370 AO .....	77
a) Übersicht über den Streitstand .....	77
aa) Steueranmeldung in jedem Fall Voraussetzung für Fälligkeit ...	77
bb) Steueranmeldung nur bei der Jahreserklärung Voraussetzung für Fälligkeit .....	79
cc) Begrenzung der Anwendung auf angemeldete Steuer aus anderen Gründen .....	82
dd) Anwendung der §§ 26b, 26c UStG unabhängig von der Steueranmeldung .....	84
b) Würdigung und Stellungnahme .....	85
3. Sonderfälle .....	88
4. Verzögerte Zahlung, „nachlässige Nichtzahlung“ .....	91
a) Zahlungen innerhalb der Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO .....	91
b) Weitere Fälle der verspäteten Zahlung .....	92
c) Fazit .....	94
d) Opportunitätserwägungen der Finanzverwaltung .....	96
III. Vorsatzerfordernis .....	96
<b>D. Der Fall mangelnder Leistungsfähigkeit .....</b>	<b>98</b>
I. Grundsatz der Möglichkeit der Vornahme der gebotenen Handlung .....	100
II. Grundsätze der omissio libera in causa .....	101
1. Ableitung der Modelle der omissio libera in causa von den Begründungsansätzen zur actio libera in causa .....	103
a) Die unterschiedlichen Ausprägungen der Tatbestandslösung .....	103
aa) Begründung .....	103
bb) Voraussetzungen .....	105
cc) Konsequenzen für die Voraussetzungen der omissio libera in causa .....	106
dd) Kritik .....	106
b) Die unterschiedlichen Ausprägungen des Ausnahmemodells .....	107
c) Das Ausdehnungsmodell .....	108
2. Eigenständige Begründungsansätze für die omissio libera in causa .....	109
a) Dispositionsmöglichkeit über eigene Handlungen .....	110
b) Ingerenzhaftung/Pflichtlösung .....	110
c) Missbrauchslösung .....	112
3. Generelle Ablehnung der Rechtsfigur der omissio libera in causa .....	112

4. Fazit .....	113
III. Konkrete Voraussetzungen an die Handlungsfähigkeit und das vorwerfbare Außerstandesetzen im Rahmen des § 266a StGB .....	114
1. Tatsächlich fehlende Handlungsmöglichkeit .....	115
2. Konkurrierende Zahlungsverpflichtungen .....	117
a) Pflichten in Bezug auf die Mittelverwendung .....	118
aa) Vorrangrechtsprechung des BGH .....	118
bb) Kritik .....	121
(1) Rechtsprechung des II. Zivilsenats .....	121
(2) Ansichten im Schrifttum .....	124
(3) Konsequenzen .....	128
(4) Eigene Ansicht .....	129
b) Konsequenzen für Anwendbarkeit und Umfang der <i>omissio libera</i> <i>in causa</i> .....	131
aa) Mittelverwendung ( <i>omissio per commissionem</i> ) .....	131
bb) Pflichten in Bezug auf die Mittelverschaffung ( <i>omissio libera</i> <i>in omittendo</i> ) .....	134
c) Fazit .....	135
aa) Fehlende Liquidität .....	135
bb) Konkurrierende Zahlungsverpflichtungen .....	136
cc) Strafbarkeit aufgrund pflichtwidrigen Verhaltens im Vorfeld ...	136
(1) <i>Omissio per commissionem</i> .....	136
(2) <i>Omissio libera in omittendo</i> .....	137
IV. Parallelen und Unterschiede im Rahmen der §§ 26b, 26c UStG .....	137
1. Die Behandlung konkurrierender Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der §§ 26b, 26c UStG .....	138
a) Allgemeine Erwägungen .....	138
b) Besondere Tilgungsreihenfolge innerhalb der öffentlich-rechtlichen Pflichten aus Gründen des Drittschutzes? .....	140
aa) Rechtslage bei Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträ- gen .....	141
bb) Rechtslage bei Nichtabführung von Lohnsteuer .....	141
cc) Rechtsfolgen bei Nichtabführung von Umsatzsteuer .....	142
dd) Fazit .....	142
2. Strafbarkeit trotz fehlender Leistungsfähigkeit aufgrund der Grundsätze der <i>omissio libera in causa</i> .....	142
a) Anwendbarkeit der Rechtsfigur .....	142
b) Pflichtwidrigkeit im Vorfeld der Zahlungspflicht aus §§ 26b, 26c UStG .....	144
aa) Literaturansichten zu den konkreten Pflichten im Vorfeld der Fälligkeit der Umsatzsteuer .....	144

bb) Konkretisierung des pflichtwidrigen Verhaltens im Vorfeld der §§ 26b, 26c UStG .....	146
(1) Aktives Vorverhalten .....	146
(2) Pflichtwidriges Unterlassen .....	147
cc) Abweichende Beurteilung im Rahmen der §§ 26b, 26c UStG wegen treuhandähnlicher Stellung? .....	147
3. Fazit .....	148
V. Verbleibender Anwendungsbereich für die Opportunitätsregelungen .....	149
1. Zahlungsunfähigkeit .....	150
2. Weitere Fälle der Anwendung des Opportunitätsprinzips .....	152
<b>E. Die besonderen Merkmale des § 26c UStG .....</b>	<b>152</b>
I. Bandenmäßige Begehung .....	153
1. Der Bandenbegriff im Strafrecht allgemein .....	153
2. Der Bandenbegriff im Steuerstrafrecht .....	154
3. Der Bandenbegriff im Rahmen des § 26c UStG .....	156
a) Der Inhalt der Bandenabrede im Rahmen des § 26c UStG .....	157
b) Die Möglichkeit eines „bandenmäßigen Unterlassens“ .....	158
c) § 26c UStG als Sonderdelikt .....	160
d) Der Fall der mangelnden Leistungsfähigkeit im Rahmen des Bandendelikts .....	161
e) Mehrpersonenkonstellationen bei juristischen Personen .....	162
f) Fazit/eigene Ansicht .....	162
II. Der Begriff der Gewerbsmäßigkeit .....	164
1. Relevanz der Vorschrift .....	164
2. Besonderheit in Bezug auf die wiederholte Begehung im Steuerstrafrecht? .....	166
3. Ersparnis von Aufwendungen als Einnahmequelle .....	167
4. Fazit/eigene Ansicht .....	168
<b>F. Rechtsfolgen .....</b>	<b>169</b>
I. Rechtsfolgen des § 26b UStG .....	169
II. Rechtsfolgen des § 26c UStG .....	170
<b>G. Möglichkeit der Selbstanzeige? .....</b>	<b>173</b>
I. Rechtspolitisches Bedürfnis .....	173
1. Zweck und Rechtfertigung des Instituts der Selbstanzeige .....	175
2. Schlussfolgerungen/methodische Begründbarkeit der Analogiebildung .....	178
II. Praktische Durchführbarkeit .....	180
<b>H. Verjährung .....</b>	<b>181</b>
I. Meinungsstand .....	182
II. Würdigung .....	183

*4. Kapitel*

<b>Steuerrechtliche Lösungsansätze</b>	186
<b>A. Reverse Charge I (Reverse-Charge-Verfahren mit Vorsteuerverrechnung)</b> . . .	187
<b>B. Reverse Charge II (Reverse-Charge-Verfahren mit Gesamtschuldnerhaftung)</b> . . . . .	190
<b>C. „Mittler-Modell“ – Modell der Vorstufenbefreiung</b> . . . . .	191
<b>D. Ist-Versteuerung bzw. Ist-Versteuerung mit Cross-Check</b> . . . . .	195
<b>E. „Ifo-Modell“</b> . . . . .	201
<b>F. Vorsteueranrechnungsmodell (auch „Vorsteuerüberrechnung“)</b> . . . . .	204
<b>G. Die Vorschläge des „Bundessteuergesetzbuchs“ von Paul Kirchhof</b> . . . . .	206
<b>H. „Umsatzsteuer-Audit“</b> . . . . .	208
<b>I. Fazit</b> . . . . .	209

*5. Kapitel*

<b>Reformbedürftigkeit und Reformfähigkeit</b>	212
<b>A. Ausgangsproblem</b> . . . . .	212
<b>B. Bestehende Lösungsansätze</b> . . . . .	214
<b>C. Eigener Reformvorschlag</b> . . . . .	216
I. Herleitung/Begründung . . . . .	216
1. Erhöhte Anforderungen an die subjektiven Tatbestandsmerkmale . . . . .	216
a) Zeitliche Voraussetzungen . . . . .	216
b) Qualitative Voraussetzungen . . . . .	217
2. Parallele zu Sachverhaltskonstellationen beim Eingehungsbetrug . . . . .	218
3. Praktische Aspekte/Nachweisbarkeit . . . . .	222
4. Fazit . . . . .	222
II. Formulierungsvorschlag . . . . .	222

*6. Kapitel*

<b>Fazit/Wesentliche Thesen</b>	224
<b>Literaturverzeichnis</b> . . . . .	233
<b>Stichwortverzeichnis</b> . . . . .	246

## 1. Kapitel

### Einführung und Problemdarstellung

Mit Wirkung zum 1. Januar 2002 wurden durch das „Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze“ (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVbG)<sup>1</sup> einige Änderungen am Umsatzsteuergesetz vorgenommen. Insbesondere wurden neben einem Haftungstatbestand (§ 25d UStG), der Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG) und einer Regelung zur Sicherheitsleistung vor allem bei Vorsteuervergütungen (§ 18f UStG) auch ein Ordnungswidrigkeits- sowie ein Straftatbestand (§§ 26b, 26c UStG) aufgenommen.<sup>2</sup>

Diese Änderungen waren Reaktion auf die Kriminalität im Bereich der Umsatzsteuerabführung, die sich im Rahmen sog. „Umsatzsteuerkarusselle“<sup>3</sup> die mit der Methode des Vorsteuerabzugs verbundenen Schwachstellen des Umsatzsteuersystems zu Nutze macht. Dabei entstehen zusätzliche Vorteile durch den innergemeinschaftlichen Erwerb, auf den seit 1993 aufgrund der Binnenmarkt-Richtlinie<sup>4</sup> keine Umsatzsteuer mehr erhoben wird, sodass es dem Erwerber ermöglicht wird, Netto- in Bruttopreise umzuwandeln.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Gesetz vom 19.12.2001, BGBl. I 2001, 3922.

<sup>2</sup> Der ebenfalls durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz neu geschaffene § 370a AO, der die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung zum Verbrechenstatbestand erhob, ist nach umfangreicher Kritik und massiven Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift durch das „Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG“ vom 21.12.2007 (BGBl. I 2007, 3198) mit Wirkung zum 01.01.2008 wieder aufgehoben worden (Art. 3 Nr. 3 des Gesetzes v. 21.12.2007); stattdessen wurde mit Wirkung zum 01.01.2008 ein entsprechend ausgestalteter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO normiert (Art. 3 Nr. 2 lit. d des Gesetzes v. 21.12.2007).

<sup>3</sup> Kritisch bezüglich der Begriffsverwendung auch für Lieferketten *Hellmann*, wistra 2005, 161, 162, der diesen Begriff nur für tatsächlich geschlossene Kreisläufe, in denen alle Beteiligten zum Zwecke der Steuerhinterziehung zusammenwirken, verwenden möchte. Für die generelle Funktionsweise und die Frage der Sanktionierungsbedürftigkeit ist jedenfalls nicht entscheidend, ob die Lieferung im Kreis oder „nur“ in einer Kette erfolgt.

<sup>4</sup> Richtlinie v. 16.12.1991, ABl. EG Nr. L 376/1991, 1.

<sup>5</sup> Vgl. auch *Kemper*, NStZ 2006, 593, 594.



## A. Untersuchungsgegenstand

Diese Arbeit stellt zunächst kurz die Funktionsweise der Umsatzsteuerkarusselle, die der Ausgangspunkt für die diversen Maßnahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes waren,<sup>6</sup> dar. Hauptgegenstand der Arbeit ist die Untersuchung der §§ 26b, 26c UStG, die in dogmatischer und rechtspolitischer Hinsicht hinterfragt werden. Nach einem Überblick über die steuersystematischen Alternativen zu straf- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Ansätzen zur Betrugsbekämpfung wird anschließend ein Alternativvorschlag zur derzeitigen Fassung der §§ 26b, 26c UStG entwickelt und vorgestellt.

In Bezug auf die Sanktionierung durch §§ 26b, 26c UStG soll hinterfragt werden, inwieweit behauptete Sanktionslücken durch §§ 26b, 26c UStG geschlossen werden können. Auf der anderen Seite stellt sich die Frage, ob diese Sanktionierung zu einer Ungleichbehandlung der Steuerarten führt sowie ob und inwieweit die §§ 26b, 26c UStG sich in das generelle Sanktionsgefüge des Steuerstrafrechts einfügen. Es wird untersucht, ob dies in bestimmten Konstellationen aufgrund systemimmanenter Risiken gerechtfertigt sein kann. Zudem setzt die Arbeit sich damit auseinander, ob insbesondere mit Blick auf die gesetzgeberische Intention sowie die Sanktionswürdigkeit der Wortlaut der Normen einschränkend auszulegen ist.

## B. Funktionsweise des Umsatzsteuersystems und daraus folgende systembedingte Schwachstellen

### I. Allgemeines Prinzip

Die Funktionsweise des Umsatzsteuersystems an sich ist in einer Vielzahl von Lehrbüchern hinlänglich erläutert und soll hier daher nicht vertieft beschrieben werden. Dargestellt werden sollen lediglich in aller Kürze die absoluten Grundzüge der Umsatzbesteuerung, da diese Ursprung für die besondere Betrugsanfälligkeit des Umsatzsteuersystems und damit auch Gegenstand der diversen Lösungsansätze in Literatur und Gesetzgebung sind.

Im Grundsatz hat das Umsatzsteuersystem sich im Laufe der Zeit und aufgrund europarechtlicher Vorgaben zu einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug entwickelt, die es ermöglicht, dass in wirtschaftlicher Hinsicht nur der Endverbraucher belastet wird.<sup>7</sup> Erhebungstechnisch unterliegt allerdings der Umsatz auf jeder Stufe der Umsatzsteuer („Allphasensystem“).<sup>8</sup> Steuerpflichtige sind dabei die Unternehmer, denen die praktische Durchführung der Umsatz-

---

<sup>6</sup> Bericht des Finanzausschusses zum Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, BT-Drucks. 14/7471 S. 7 f.

<sup>7</sup> *Hahn/Kortschak*, Kap. 1 Rn. 10; *Stadie*, Umsatzsteuerrecht Kap. 1 Rn. 1.10.

<sup>8</sup> *Hahn/Kortschak*, Kap. 1 Rn. 11; *Stadie*, Umsatzsteuerrecht Kap. 1 Rn. 1.8.

steuerabführung und Vorsteuervergütung obliegt. Sie wird aus diesem Grunde auch als „indirekte Steuer“ bezeichnet.<sup>9</sup>

Der Leistungserbringer stellt dabei dem Leistungsempfänger das Entgelt für die Leistung zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung und führt die durch den Umsatz entstehende Umsatzsteuer ab. Der Leistungsempfänger kann den jeweiligen Umsatzsteuerbetrag unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteueranspruch gegenüber dem Fiskus geltend machen. Dabei liegt es in der Natur der Sache, dass für denselben Vorgang des Wirtschaftslebens, nämlich den Umsatz auf einer bestimmten Stufe, bei der Umsatzsteuerabführung und dem Vorsteuerabzug unterschiedliche Steuerpflichtige bzw. Vergütungsberechtigte, deren Schuldverhältnisse unabhängig voneinander abgewickelt werden, betroffen sind.

Als weitere praktische Schwierigkeit bei der Aufdeckung von Missbrauchsfällen kommt hinzu, dass folglich in aller Regel auch unterschiedliche Finanzämter mit demselben Wirtschaftsvorgang im Rahmen der Umsatzsteuerberechtigung und der Vorsteuervergütung befasst sind. Der Leistungsempfänger macht gleichzeitig mit der Umsatzsteuervoranmeldung seine Vorsteuerberechtigung in der Höhe geltend, in der er selbst die Umsatzsteuer an den steuerpflichtigen Veräußerer abgeführt hat. Die Abführung der Umsatzsteuer durch den Veräußerer hingegen ist ein separater Vorgang.

Da auch der Vorsteueranspruch grundsätzlich unabhängig davon besteht, ob für den fraglichen Wirtschaftsvorgang durch den Veräußerer die Umsatzsteuer entrichtet wird, liegt das Risiko für die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuerforderung beim Fiskus. Insbesondere kann nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>10</sup> und auch des BFH<sup>11</sup> einem Unternehmer der Vorsteuerabzug nicht versagt werden, wenn dieser weder wusste noch wissen konnte, dass der fragliche Umsatz in einen Betrug verstrickt ist. Lediglich wenn erwiesen ist, dass der Leistungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, kann die Vorsteuererstattung verweigert werden.<sup>12</sup> Für die steuerrechtliche Beurteilung trägt dabei nach Ansicht des BFH der den Vorsteueranspruch geltend machende Unternehmer die Beweislast dafür, dass die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen und damit auch dafür, dass er von einem möglichen Hinterziehungsplan eines anderen beteiligten Unternehmers weder wusste noch wissen musste.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> *Stadie*, Umsatzsteuerrecht Kap. 1 Rn. 1.17.

<sup>10</sup> EuGH, Urte. v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04 und C-440/04 – Axel Kittel und Recolta Recycling SPRL, Slg 2006, I-6161 = UR 2006, 594.

<sup>11</sup> BFH, Urte. v. 19.04.2007 – V R 48/04, DStR 2007, 1524.

<sup>12</sup> EuGH, Urte. v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04 und C-440/04 – Axel Kittel und Recolta Recycling SPRL, Slg 2006, I-6161 = UR 2006, 594; BFH, Urte. v. 19.04.2007 – V R 48/04, DStR 2007, 1524.

<sup>13</sup> BFH, Urte. v. 19.04.2007 – V R 48/04, DStR 2007, 1524.