

Umsatzsteuer und Strafrecht

Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht

Bearbeitet von
Markus Adick, Carsten Höink, Gabriel Kurt

1. Auflage 2016. Buch. XXIV, 310 S. Hardcover
ISBN 978 3 8114 4149 1
Format (B x L): 17 x 24 cm

[Recht > Strafrecht > Steuerstrafrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

3. Kapitel

Ansätze zur Missbrauchsbekämpfung

Missbräuchliches Verhalten im Bereich der Umsatzsteuer ist kein national begrenztes 1
Phänomen, sondern – im Gegenteil – ein internationales Problem. Dies gilt insbesondere für das Gebiet der EU mit ihrem weitgehend harmonisierten Mehrwertsteuersystem. Betrüger nutzen diesem System immanente Lücken und Schwächen im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr für ihre Zwecke aus und fügen dem gemeinsamen Haushalt der EU hierdurch erhebliche Schäden zu. Auf die steigende Kriminalität in diesem Bereich gibt es seit Jahren vielfältige Reaktionen auf Ebene der Europäischen Union und der Mitgliedsstaaten. Das vorliegende Kapitel zeigt im Überblick, welche Maßnahmen auf europäischer und auf nationaler Ebene ergriffen wurden. Typische Risikofelder und Stolpersteine werden im 4. Kap. erläutert.

A. Europäische Maßnahmen

Die Internationalisierung der Strafverfolgung spielt bei umsatzsteuerrechtlichen Ver- 2
fehlungen deshalb eine zunehmend wichtige Rolle. Insbesondere (organisierte) Umsatzsteuerkriminalität tangiert und beeinträchtigt regelmäßig die finanziellen Interessen der Europäischen Union und erfordert einen gemeinsamen Schutz des Mehrwertsteuersystems. Steuerliche und strafrechtliche Ermittlungen in einem Mitgliedsstaat weiten sich immer häufiger auf andere Mitgliedsstaaten aus und führen dort zur Einleitung von Verfahren durch die nationalen Behörden. Dabei verbleibt die Strafverfolgung zwar in der Zuständigkeit der nationalen Behörden. Auf europäischer Ebene können Ermittlungen und Maßnahmen zur Bekämpfung von Betrug und schwerer Kriminalität, zu der u.a. bestimmte Formen der Umsatzsteuerhinterziehung gehören, jedoch insbesondere durch die nachstehenden Behörden und Institutionen koordiniert werden:¹

- **Interpol:** Hierbei handelt es sich um eine Vereinigung nationaler Polizeibehörden zur grenzüberschreitenden Verhütung und Verfolgung von Straftaten. Die in Deutschland zuständige Polizeibehörde ist das Bundeskriminalamt, ein direkter Kontakt zwischen der deutschen Steuerfahndung und Interpol ist nicht vorgesehen.
- **Europol:** Das Europäische Polizeiamt mit Sitz in Den Haag wurde zur Prävention sowie Bekämpfung organisierter und schwerer Kriminalität gegründet. Die Aufgabe von Europol besteht insbesondere in der Unterstützung der Mitgliedsstaaten durch erleichterten Austausch von Informationen sowie Bereitstellung von Fachwissen und technischer Unterstützung für Ermittlungen (Art. 88 AEUV) im Sinne einer permanenten Serviceeinrichtung für nationale Strafverfolgungsbehörden.² Bei Europol sind u.a. Polizisten, Steuer- und Zollfahnder tätig, die von den Mitgliedsstaaten entsandt werden.

1 Vgl. die jeweils sehr eingehenden Darstellungen bei Schaumburg/Peters 9. Kap. Rn. 9.41 ff. sowie Adick/Bülte/Rathgeber 6. Kap. Rn. 14 ff.

2 Adick/Bülte/Rathgeber 6. Kap. Rn. 42.

- **Eurojust:** Die Europäische Einheit für justizielle Zusammenarbeit ist als reine Koordinierungsstelle aufgesetzt worden. Sie unterstützt die Koordination und Zusammenarbeit der nationalen Strafverfolgungsbehörden bei grenzüberschreitender schwerer Kriminalität (Art. 85 Abs. 1 AEUV). Bei Straftaten zum Nachteil der Europäischen Union kann Eurojust zwar die Einleitung von Ermittlungen in den Mitgliedsstaaten veranlassen (Art. 85 Abs. 1 Unterabs. 2 S. 2 Buchst. a AEUV). Es hat jedoch keine eigenen Ermittlungsbefugnisse; diese verbleiben bei den nationalen Behörden. Bei Eurojust sind Richter, Staatsanwälte und Polizisten tätig, die von den Mitgliedsstaaten entsandt werden.
 - **OLAF:** Das europäische Amt zur Betrugsbekämpfung schützt die finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft. Es ist organisatorisch zwar der Europäischen Kommission zugeordnet, in seiner Arbeit jedoch von dieser unabhängig und einem weisungsfreien Direktor unterstellt. OLAF hat im Gegensatz zu anderen Behörden auf europäischer Ebene **eigene Ermittlungsbefugnisse**. Insbesondere kann es Kontrollen und Überprüfungen vor Ort in den Mitgliedsstaaten vornehmen; die Ergebnisse können an die nationalen Behörden weitergegeben werden und dort zur Einleitung von Ermittlungen führen.³
- 3 In der Diskussion ist darüber hinaus, eine **europäische Staatsanwaltschaft** einzusetzen. Nach Art. 86 AEUV hat der Rat die Möglichkeit, ein European Public Prosecutor's Office (EPPO) zur Bekämpfung von Straftaten zum Nachteil der Europäischen Union einzusetzen. Der grundsätzlichen Zustimmung zur Einrichtung einer solchen Behörde sind bisher unterschiedliche Vorschläge zur personellen Ausgestaltung und Organisation gefolgt. Geplant ist jedoch, dem EPPO eigene Ermittlungsbefugnisse zu übertragen und zu ermöglichen, dass es vor den Gerichten der Mitgliedsstaaten die Aufgaben der Staatsanwaltschaft wahrnimmt.⁴
 - 4 Die Zusammenarbeit der Finanzbehörden ist ein wesentlicher Bestandteil der Missbrauchsbekämpfung im gemeinsamen europäischen, harmonisierten Mehrwertsteuersystem. Die VO Nr. 904/2010 des Rates v. 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer⁵ ist seit dem 1.1.2012 in Kraft und wirkt als unmittelbar geltendes Recht in allen EU-Mitgliedsstaaten (also auch in Deutschland).
 - 5 Diese VO sieht für die Betrugsbekämpfung u.a. einen Informationsaustausch auf Ersuchen (Art. 7–12 VO), Informationsaustausch ohne Ersuchen (Art. 13–16 VO), die Speicherung und der Austausch bestimmter Informationen (Art. 17–24 VO), Ersuchen um Zustellung durch die Verwaltung (Art. 25–27 VO), die Anwesenheit in den Amtsräumen der Behörden und (gegenseitige) Teilnahme an behördlichen Ermittlungen (Art. 28 VO), gleichzeitige Prüfungen (Art. 28, 29 VO) sowie den Aufbau von Eurofisc (Art. 33–37 VO) vor. Zur nationalen Umsetzung von Vorlagepflichten s. Rn. 6 f.

3 Vgl. im Einzelnen *Adick/Bülte/Rathgeber* 6. Kap. Rn. 20 ff.

4 Vgl. *Adick/Bülte/Rathgeber* 6. Kap. Rn. 148–152.

5 ABIEU Nr. L 268/1 v. 12.12.2010.

B. Nationale Maßnahmen

Nicht nur steuerlichen Laien, sondern auch Fachleuten erscheint das nationale Steuerrecht im Allgemeinen bereits als schwierig. Die Umsatzsteuer mit ihren nationalen Grundlagen und unionsrechtlichen Vorgaben birgt da eine häufig unterschätzte Komplexität. 6

I. Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung der Legislative und Exekutive

Sowohl der Bund als auch die Länder haben ein gemeinsames Interesse an der Missbrauchsbekämpfung und der Sicherung des Umsatzsteueraufkommens. Die Zuständigkeit für die Kontrolle und Erhebung der Umsatzsteuer liegt allerdings aufgrund des **föderalen Staatsaufbaus** (mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer) bei den Ländern (Art. 108 GG). Daher arbeiten sowohl der Bund als auch die Länder mit diversen Maßnahmen sowohl im Bereich der Legislative als auch der Exekutive an der Sicherung des Umsatzsteueraufkommens. 7

Eine Sonderrolle im Bereich der Betrugsbekämpfung nimmt dabei das Bundeszentralamt für Steuern (**BZSt**) ein. Dem BZSt wurden Aufgaben im Bereich der nationalen aber auch der internationalen Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung übertragen (Details s. Rn. 10 und 118f.). 8

1. Gesetzgeberische Maßnahmen

Zu den gesetzgeberischen Maßnahmen gehören insbesondere: 9

- Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen bei Neugründungen, um zeitnäher konkretere Daten und Informationen über Unternehmen zu erhalten, welche für betrügerische Zwecke gegründet werden.
- Verpflichtung zur monatlichen Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG), um den europäischen Informationsaustausch im EU-Binnenmarkt zwecks Kontrolle sicherzustellen.
- Einführung der unangekündigten Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG).
- Gesetzliche Rechnungsanforderungen; insbesondere die Verpflichtung zur Angabe einer Rechnungsnummer und der Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf einer Rechnung zur schnelleren Identifizierung des Leistungserbringers (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG).
- Möglichkeit der Vorsteuererstattung gegen freiwillige **Sicherheitsleistung** (§ 18f UStG).
- Einführung der Haftungsnorm nach § 25d UStG für bösgläubige Unternehmer für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer.
- Ausweitung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (sog. Reverse Charge-Verfahren, § 13b UStG) für besonders betrugsanfällige Branchen (beispielsweise für bestimmte Bauleistungen, Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen, Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer, das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen, Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen, bestimmte Lieferungen von Gold, die Übertragung von Berechtigungen für Emissionszertifikate, die Lieferung von Gas und Elektrizität durch einen inländischen Unternehmer, Tablet-PC und Spielekonsolen sowie bestimmte unedle Metalle).

- Einführung eines **Schnellreaktionsmechanismus** in der EU, auf dessen Basis den Mitgliedstaaten weitere Möglichkeiten zur schnellen, temporären Einführung von Steuerschuldverlagerungstatbeständen bereitgestellt werden.

2. Organisatorische Maßnahmen

- 10 Die Finanzverwaltung hat in den Länderfinanzverwaltungen entsprechende Vorkehrungen zur Missbrauchsbekämpfung getroffen. Daneben hat sie eine bundesweite Konzentration der Aufgaben beim BZSt vorgenommen. Ferner versucht die Finanzverwaltung auch mit organisatorischen Maßnahmen dem Betrug zu begegnen.
- 11 Vom BZSt koordinierte Maßnahmen bestehen vor allem im **Informationsaustausch**. Es bedarf für die Missbrauchsbekämpfung sowohl national als auch international⁶ eines stetigen Informationsaustausches, um auf Betrug angelegte Strukturen oder Risikopotentiale besser erkennen zu können. Soweit öffentlich bekannt,⁷ sind u.a. folgende Informationsportale für die Finanzverwaltung im Einsatz:

ZAUBER

- 12 Die **bundesweite Datenbank ZAUBER** (– „Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuerbetrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen“) beim BZSt dient dem Informationsaustausch zwischen den verschiedenen Finanzbehörden. In ZAUBER sollen alle Betrugsfälle im Bereich der Umsatzsteuer bundesweit erfasst werden, so dass alle mit der Prüfung der Umsatzsteuer betrauten Bediensteten in den Ländern online zugreifen können.

KUSS

- 13 Ein weiterer Bereich der Betrugsbekämpfung durch das BZSt ist die „Zentrale Stelle zur Koordinierung von Prüfungsmaßnahmen in länder- und staatenübergreifenden Umsatzsteuer-Betrugsfällen“ (**KUSS**). Ihre Aufgabe ist es, die Prüfungsmaßnahmen (Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Steuerfahndungsprüfungen) der Länder in staaten- und länderübergreifenden Fällen zu koordinieren. Über sie werden auch Informationen zwischen den jeweils beteiligten Finanzverwaltungen im In- und Ausland ausgetauscht sowie weitere Prüfungsmaßnahmen abgestimmt. Sie ist auch zuständig für den umsatzsteuerlichen Amtshilfeverkehr mit der Schweiz.

ISI

- 14 Die Einrichtung der Datenbank „**ISI**“ dient der Auskunft über Auslandssachverhalte. Alle gesammelten Arbeitsergebnisse und Informationen der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (**IZA**) werden dort nach Ländern geordnet zur Verfügung gestellt.

IZA/OZEAN

- 15 Die Aufgabe der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (**IZA**) unterstützt die Finanzämter durch Hinweise und Informationen und archiviert zentral alle Daten sowie Unterlagen, die steuerlich relevant sein könnten. Zudem leitet die IZA auch eigene Ermittlungen über steuerlich relevante Sachverhalte. Eine Aufgabe in diesem Zusammenhang ist z.B. die Informationsgewinnung über sog. Briefkasten-

6 Siehe u.a. die EU Verordnung des Rates v. 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in der EU und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

7 BT-Drucks. 18/568.

gesellschaften oder Domizilgesellschaften. Die IZA greift u.a. auch auf durch den Zoll gesammelte Daten zu, die dem Zoll aufgrund der Ein- und Ausfuhrverfahren gemeldet werden. Die im Wege der elektronischen Zollabwicklung über ATLAS (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungssystem) gewonnen Informationen werden somit auch zur umsatzsteuerrechtlichen Missbrauchsvermeidung verwendet. Während die Finanzbehörden in der Vergangenheit lediglich im schriftlichen Verfahren an diese Informationen gelangten, wurde nunmehr durch Schaffung einer Online-Zugriffsmöglichkeit namens „OZEAN“ (Online-Zugriff der Finanzverwaltung auf Ein-/Ausfuhr-Daten) ein Direktzugriff geschaffen. Hiermit erlangen insbesondere die Umsatzsteuer-Sonderprüfungen einen Überblick über zollrechtliche Ausfuhr- und Einfuhrverfahren. Zu beachten ist allerdings, dass nicht immer eine Kongruenz zwischen Zoll- und Umsatzsteuer besteht (s. 8. Kap.).

LUNA

Hinter der Bezeichnung LUNA verbirgt sich die „Länderumfassende Namensauskunft“. Es ist die Einrichtung eines bundesweiten Online-Zugriffs auf die Grunddaten zu den in Deutschland steuerlich registrierten Unternehmen. Hiermit soll eine Mehrfach-Erfassung bzw. Mehrfach-Registrierung von Personen vermieden werden. Mittels LUNA können bestimmte umsatzsteuerlich relevante Daten bundesweit abgerufen werden. Hiermit soll einer Mehrfach-Registrierung eines Unternehmens zu Betrugszwecken begegnet werden. Angesichts des föderalen Staatsaufbaus und der Zuständigkeit der Länderfinanzbehörden für die Registrierung, Veranlagung und Erhebung der Umsatzsteuer ist ein derart länderübergreifender Informationsaustausch zur Missbrauchsbekämpfung unerlässlich. Eine bundesweite Steuernummer oder Vergabe von Steuernummern, wie teilweise in der Literatur seit Jahren gefordert,⁸ ist bis heute am föderalen System der Finanzverwaltung gescheitert. 16

MIAS/USEG

Der internationale Austausch innerhalb der EU erfolgt im Rahmen des innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens das europäische Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (**MIAS**). 17

Diese europäischen Daten werden in der Datenbank „USEG“ abgespeichert und können über das Verfahren „USLO“ (Umsatzsteuer Länder Online) von den Landesfinanzbehörden abgefragt werden.

Xpider

Zudem unterstützt das BZSt die Länder bei der Besteuerung der Umsätze im elektronischen Handel. Eine intelligente Suchmaschine mit dem Namen „Xpider“ sucht im Internet nach Personen und Unternehmen, die dort Waren und Dienstleistungen anbieten. Entsprechende Funde werden regelmäßig gesammelt und den Ländern mitgeteilt. Dies dient der Sicherung des Umsatzsteuer-Aufkommens, da die steuerliche Registrierung abgeprüft wird, aber auch der Herstellung von Wettbewerbsgerechtigkeit. Das Xpider-System ist, ein mit einer **Wissensmanagementkomponente** verbundener Internet-Crawler. Der Internet-Crawler kann laut BZSt an einer beliebigen Stelle im Internet aufgesetzt werden und von dort allen Links nachgehen, die er auf der aufgesuchten oder auf folgenden Webseiten findet. Dabei ist das Xpider-System in der Lage, automatisiert Internetseiten zu identifizieren, welche eine unternehmerische 18

⁸ Siehe Winter UStB 2002, 160; Nieskens UR 2002, 577.

Tätigkeit vermuten lassen. Das System kategorisiert alle Dokumente und ermittelt die Zugehörigkeit zu einer Kategorie. Interessant ist die Kategorie „unternehmerisch tätig“. Die Erkennung und Überprüfung der als „unternehmerisch tätig“ recherchierten Daten erfolgt anhand der lernfähigen Wissensmanagementkomponente. Das Xpider-System ergänzt Funde automatisch um weitere Angaben, sortiert nach Zuständigkeit und übermittelt die Daten den Landesfinanzbehörden in regelmäßigen Abständen. Des Weiteren werden mit dem System auch konkrete Hinweise auf unternehmerische Tätigkeit überprüft. Es gibt sogar einen Datenaustausch mit anderen Behörden als den Finanzbehörden.⁹ Hierbei muss aber das Steuergeheimnis gewahrt bleiben.

- 19 Darüber hinaus wird an vielen Stellen für eine einheitliche und vor allem aktuelle Information der Prüfungsdienste gearbeitet. So wird ein **bundeseinheitliches internes Handbuch** für die Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit Praxishinweisen für das Erkennen umsatzsteuerrechtlicher Betrugsfälle herausgegeben. Eine relativ junge Entwicklung ist das „**Merkblatt zur Umsatzsteuer – Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots**“ (sog. **Berliner Liste**) zwecks Sensibilisierung und Herstellung einer Bösgläubigkeit bei ausgewählten Unternehmern (s. dazu 6. Kap. und Anlage 1).

3. Prüfungsdienste

- 20 Grundsätzlich wird auch die Umsatzsteuer im Rahmen der allgemeinen Außenprüfungen (§§ 193 ff. AO) geprüft. Zu unterscheiden sind (normale) Betriebsprüfungen und Sonderprüfungsdienste, wie Lohnsteueraußenprüfungen (nebst Lohnsteuer-Nachschau), Umsatzsteuer-Sonderprüfungen (nebst Umsatzsteuer-Nachschau) und Steuerfahndungsprüfungen. Die sog. Betriebsprüfung, welche je nach Größenklasse und Zugehörigkeit als Amtsbetriebsprüfung oder Groß- und Konzernbetriebsprüfung ausgestaltet ist, prüft die steuerlichen Angelegenheiten des Steuerpflichtigen in der Regel vollumfänglich. Die Sonderprüfungen hingegen fokussieren sich auf die jeweiligen Prüfungsschwerpunkte und prüfen weder vollumfänglich noch abschließend. Zudem prüfen sie unabhängig von dem Turnus der allgemeinen Außenprüfung, um die steuerlichen Sachverhalte zeitnah aufzuklären.¹⁰
- 21 Nach § 147 Abs. 5 und 6 AO wird die Finanzverwaltung ermächtigt, bei einer Außenprüfung zusätzlich die mit einem EDV-/IT-System erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen.
- 22 Steuerstrafrechtliche Verfahren oder Bußgeldverfahren werden grds. von der Straf- und Bußgeldsachenstellen in den Finanzämtern (§ 387 Abs. 2 AO), dem BZSt (§ 386 Abs. 1 S. 2 AO) und/oder der Steuerfahndung (§§ 208 Abs. 1 Nr. 1, 404 AO; § 163 StPO) geführt. Näheres s. 5. Kap. Rn. 10.
- 23 Rechtlich durchaus zweifelhaft ist der sog. „**Flankenschutz** der Steuerfahndung“; ein Hybridmodell zwischen Prüfung und Fahndung, bei dem die prüfenden Festsetzungsämter, insbesondere in Nordrhein-Westfalen, verstärkt auf sog. „Flankenschutzfahn-

9 Sobald Daten Lebensmittelhändler betreffen, werden sie zusätzlich dem Bundesamt für Verbraucherschutz und Lebensmittelsicherheit (BVL) zur Verfügung gestellt. Die Informationen unterstützen die lebensmittelrechtliche Aufsicht des Internethandels; steuerliche Daten werden dabei nach Information des BZSt auf der eigenen Homepage nicht offenbart. Die gesetzliche Grundlage für die Übermittlung ist § 38a Lebensmittel-, Bedarfsgegenstände- und Futtermittelgesetzbuch (LFGB).

10 BMF BStBl I 2002, 1366.

der“ zurückgreifen.¹¹ Rechtliche Bedenken bestehen zunächst deshalb, weil die Steuerfahndung in diesen Fällen agiert, **ohne** dass bereits ein strafprozessualer **Anfangsverdacht** gegen den Steuerpflichtigen besteht; zu dessen Voraussetzungen vgl. 5. Kap. Rn. 17 f. Besonders kritisch aus Sicht des Steuerpflichtigen und seines Beraters sind insoweit die sog. „**Kontrollbesuche**“, bei denen die Steuerfahndung gleichsam „einfach so“ einmal vorbeikommt. Zwar wird man vordergründig einwenden können, dass die Steuerfahndung gem. § 208 Abs. 1 AO eine Doppelzuständigkeit hat; neben der Aufklärung von Steuerstraftaten (Nr. 1) und der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in diesen Fällen (Nr. 2) hat sie auch die Aufgabe, unbekannte Steuerfälle zu erforschen (Nr. 3). Gleichwohl verlangt das Tätigwerden der Steuerfahndung auch nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO einen hinreichenden Anlass, der insbesondere bei Kontrollbesuchen so jedoch nicht besteht;¹² zu den Aufgaben und Befugnissen der Steuerfahndung vgl. 5. Kap. Rn. 10.

a) Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Auch die **Umsatzsteuer-Sonderprüfung** ist lediglich eine spezialisierte Außenprüfung nach § 193 AO, für welche die gleichen rechtlichen Grundlagen und Regelungen gelten;¹³ zu den Auswirkungen auf die strafbefreiende Selbstanzeige vgl. 6. Kap. Rn. 98 f. Sie beschränkt sich in der Regel lediglich auf wenige Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume sowie konkreter zu prüfender Sachverhalte oder Dokumente.

Für die Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung kommen insbesondere folgende Kriterien in Betracht.¹⁴

aa) Prüfungsanlass Vorsteuerabzug

Außergewöhnlich hohe Vorsteuerbeträge, Vorsteuerabzug bei gleichzeitiger Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen; Differenzen im Rahmen der Verprobungen, sowie branchen-/unternehmensatypische und/oder ungeklärte vorsteuerbelastete Leistungsbezüge sind ebenso Ansatzpunkte einer Prüfung, wie der Vorsteuerausschluss oder eine Vorsteueraufteilung (z.B. bei innergemeinschaftlichen Erwerben), der Verwendungsabsicht des Unternehmers im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (insbesondere beim Erwerb von gemischt genutzten Grundstücken und bei der Herstellung von gemischt genutzten Gebäuden), eine Überprüfung von Rechnungen, sofern am Inhalt, der formellen Korrektheit oder den korrekten Angaben des Ausstellers bzw. dessen Unternehmereigenschaft Zweifel besteht. Auch wird gern ein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb neuer Fahrzeuge durch Unternehmer, zwecks Abgrenzung zum nichtunternehmerischen Bereich/Fahrzeugeinzelbesteuerung, überprüft.

bb) Prüfungsanlass Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG

Um die Korrektheit der Anwendung der Berichtigungs- bzw. Beobachtungsvorschrift des § 15a UStG zu überwachen, werden Grundstücksveräußerungen und -entnahmen, die erstmalige Anwendung bzw. Änderung des Verwendungsschlüssels bei gemischt genutzten Grundstücken und beweglichen Wirtschaftsgütern gern zeitnah überprüft.

¹¹ Ebenso *Steinhauff* AO-StB 2015, 111; kritisch *Anders* DStR 2012, 1779 ff.

¹² Eingehend *Anders* DStR 2012, 1779, 1781.

¹³ Die § 193 ff. AO sowie die §§ 5–12, 20–24, 29 und 30 der Betriebsprüfungsordnung (BpO) mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 S. 2 BpO sind anzuwenden (§ 1 Abs. 2 BpO); *BMF* BStBl I 2001, 1366.

¹⁴ Beispiele aus der Verwaltungsanweisung, BStBl I 2002, 1366.

cc) Prüfungsanlass Neugründung von Unternehmen/Firmenmantelkauf

- 28 Im Rahmen einer Unternehmensgründung gilt es die Ernsthaftigkeit der Tätigkeiten zu überwachen. So wird gern die Unternehmereigenschaft, insbesondere bei Personen, die nach Vorbereitungshandlungen keine Umsätze tätigen oder erhebliche Vorsteuerüberschüsse im zeitlichen Zusammenhang mit der Neugründung geltend machen, auf ihre Ernsthaftigkeit der wirtschaftlichen Betätigung am Markt hin überprüft. Dies erfolgt insbesondere, um lediglich zum Schein vorgespiegelte Unternehmensgründungen nicht zu Unrecht in den Genuss des Vorsteuerabzugs gelangen zu lassen. Im Fokus stehen ebenso Verträge des Unternehmers mit Anteilseignern, Gesellschaftern, Mitgliedern oder nahe stehenden Personen (z.B. um Gestaltungsmissbrauch bei Vermietung oder die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage sicherzustellen). Daneben werden auch Vermietungstätigkeiten mit typischen Freizeitgegenständen (z.B. Wohnmobile, Segelschiffe) auf die Ernsthaftigkeit einer unternehmerischen Nutzung hin überprüft.

dd) Prüfungsanlass Steuerbefreiungen für Umsätze mit/ohne Vorsteuerabzug/ Erwerbe

- 29 Sämtliche Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen sind Ausnahmetatbestände, deren Tatbestandsvoraussetzungen regelmäßig durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung überwacht werden. Hierbei erfolgt insbesondere dann eine Überprüfung, wenn Verprobungen zu Differenzen geführt haben. Dies betrifft vor allem Differenzen nach Abgleich der Steueranmeldung (Umsatzsteuer-Voranmeldungen) mit den gespeicherten Daten der Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG), den innergemeinschaftliche Erwerben oder die Inanspruchnahme besonderer Befreiungen wie beispielsweise die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiungen nach dem Zusatzabkommen zum **NATO-Truppenstatut**, dem **Offshore-Steuerabkommen** sowie dem Ergänzungsabkommen zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere. Bei Auslandssachverhalten trifft den Steuerpflichtigen eine gesteigerte Mitwirkungs- und Aufklärungspflicht (§ 90 Abs. 2 und 3 AO), die auch eine gesteigerte Pflicht zur Beschaffung von Beweismitteln und zur Beweisvorsorge umfasst. Des Weiteren wird auch die Eingangsseite der Unternehmen überprüft, wenn dort Steuerentstehungstatbestände verwirklicht werden, wie innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1a UStG). Insbesondere bei Erwerb durch Unternehmer, bei denen der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausgeschlossen ist, oder Erwerb durch Unternehmer, bei denen erhebliche Differenzen nach Abgleich der Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das Kalenderjahr mit den gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten (in den dortigen Meldesystemen, welche der **Zusammenfassenden Meldung** entsprechen) bestehen. Auch wird gern überprüft, ob Unternehmer, die zwar eine USt-IdNr. (§ 27a UStG) beantragt, aber keine innergemeinschaftlichen Erwerbe angemeldet haben, alle Angaben korrekt vorgenommen haben.

ee) Prüfungsanlass Liefer- und Dienstleistungsorte sowie Steuersatz

- 30 Neben den vorgenannten typischen Prüfkriterien sind je nach Branche und Unternehmen auch häufig auftretende Fehler oder Besonderheiten, wie die Berechtigung zur Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1–10 UStG Anlass für eine Sonderprüfung. Daneben sind Besonderheiten bei Lieferorten, wie z.B. im Fall der Versandhandelsregelung (§ 3c UStG), der Lieferung während einer Personenbeförderung (§ 3e UStG) oder elektronische Dienstleistungen gern Prüfungsschwerpunkte.

Bei allen Prüfungen sind die periodengerechte Besteuerung und der zeitgerecht vorgenommene Vorsteuerabzug sowie die Steuerschuldnerschaft des Leistenden oder Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers mitgeprüfte Kriterien. Erhebliche Abweichungen bei Umsätzen und Vorsteuern zwischen Umsatzsteuer-Jahreserklärung und Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder bei Abgabe berichtigter Voranmeldungen, werden grds. überprüft. Dies erfolgt teilweise mittels Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Umsatzsteuer-Nachschau oder einfach indem der Steuerpflichtige um nachvollziehbare Erklärung schriftlich ersucht wird. 31

ff) Prüfungsanlass Sonderfälle – Insolvenzeröffnung

Um das Steueraufkommen für den Fiskus zu sichern, ist die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ein Unternehmensverkauf oder die Geschäftsaufgabe grds. ein Anlass für eine Prüfungshandlung. Im Rahmen einer Prüfung aufgrund der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gilt es u.a. die Verwertung der Insolvenzmasse sowie die Erfüllung steuerlicher Pflichten durch den Insolvenzverwalter zu prüfen sowie evtl. Informationen für eine potentielle steuerliche Haftung der Geschäftsführung für Unternehmenssteuern zu sichern. Aber auch aufgrund des Bekanntwerdens einer Zwangsverwaltung von Grundstücken wird anlassbezogen geprüft, da dies eine Auswirkung auf die Zuordnung der Umsätze, dem Umfang der Option, dem Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG hat. Die vorläufige Insolvenzverwaltung kann Prüfungsanlass sein, um Zweifel darüber auszuschließen, ob Lieferungen während der vorläufigen Insolvenzverwaltung oder erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführt wurden. 32

gg) Herangehensweise und Verfahrensrecht

Neben den materiell-rechtlichen Prüfungsanlässen verfügt die Finanzverwaltung über methodische und technische Ansätze, um Fehler aufzudecken. 33

Ebenso wie die Betriebsprüfung verwendet auch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung moderne Computertechnik und aktuelle Methoden zur Prüfung der ordnungsgemäßen Buchführung. Zu den gängigen Prüfungsmethoden gehören der äußere **Betriebsvergleich**, der innere Betriebsvergleich, ein Zeitreihenvergleich aber auch der Einsatz der **Prüfersoftware IDEA** zur Analyse großer Datenbestände. Ebenso verbreitet ist eine **Vermögenszuwachsrechnung**, z.B. durch den **Chi-Quadrat-Test** i.V.m. dem IDEA-System, so dass im Rahmen der elektronischen Prüfung mit mathematischen Methoden (Häufigkeitsverteilung) versucht wird, Manipulationen aufzudecken.¹⁵ Werden durch derartige Prüfungen Auffälligkeiten gefunden, so greift der Steuerprüfer diese Indizien auf, um Fehler oder Missbrauch nachzuweisen. 34

Als Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO gelten auch die normalen verfahrensrechtlichen Regelungen im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung. In kritischen Situationen bzw. dann wenn die Objektivität der steuerlichen Ermittlungen durch den Steuerpflichtigen kritisch beurteilt werden, stellt sich die Frage nach den verfahrensrechtlichen Pflichten und Rechten. Daher sei darauf hingewiesen, dass auch in kritischen Prüfungssituationen die **Bestimmung des Prüfers** grds. mit Rechtsbehelfen nicht anfechtbar ist¹⁶ und auch die Ablehnung eines Antrags des Steuerpflichtigen wegen **Befangenheit** des Prüfers stellt keinen mit Rechtsbehelfen anfechtbaren Verwaltungs- 35

¹⁵ Im Detail s. *Steinhauff* AO-StB 2015, 111.

¹⁶ *BFH/NV* 2009, 1401, ebenso *Steinhauff* jurisPR-SteuerR 46/2009 Anm. 2.

akt dar.¹⁷ Allerdings folgt die Leitung des Bereichs der Prüfungsdienste i.d.R. begründeten Hinweisen auf Sorge um die Objektivität, welche in der Person des Prüfers begründet wird.

- 36 Keinen **Verwaltungsakt** stellt grds. auch die während einer steuerlichen Außenprüfung vom Prüfer gegenüber dem Steuerpflichtigen erlassene schriftliche Aufforderung, Fragen zu beantworten sowie Dokumente vorzulegen (sog. **Prüferanfrage**) dar. Es handelt sich um eine nichtselbstständig anfechtbare Vorbereitungshandlung, wenn sie ausschließlich der Ermittlung steuermindernder Umstände diene und deshalb nicht erzwingbar sei.¹⁸ Anders ist dies, wenn der Steuerpflichtige die Aufforderung nach ihrem objektiven Erklärungsinhalt als Maßnahme zur Schaffung einer Rechtsgrundlage für die Einleitung eines **Erzwingungsverfahrens** verstehen musste.¹⁹

hh) Unterbrechung und Einleitung eines Steuerstraftverfahrens

- 37 Ergibt sich während der Betriebsprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat, ist diese nach § 10 BpO bis zur **Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung** bzw. des den Verdacht begründenden Sachverhalts zu unterbrechen. Entscheidend ist, ob der jeweilige Prüfer nach objektiven Maßstäben einen entsprechenden Verdacht hätte haben können. Ferner ist die **Straf- und Bußgeldsachenstelle** unverzüglich zu unterrichten. Die Ermittlungen des Sachverhalts dürfen erst fortgesetzt werden, nachdem dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Ermittlungsverfahrens bekannt gegeben worden und er darüber belehrt worden ist, dass seine **Mitwirkungspflichten** nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden können (vgl. § 393 Abs. 1 S. 2 AO). Insoweit dient die Vorschrift der Absicherung des mit Verfassungsrang ausgestatteten Grundsatzes, dass niemand sich wegen einer von ihm selbst begangenen Steuerstraftat belasten muss (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Verstößt der Prüfer wissentlich und willkürlich gegen diese Pflichten, um von dem Steuerpflichtigen weitere Informationen und Unterlagen zu erhalten, unterläuft er die Rechte des Beschuldigten und bedient sich **verbotener Vernehmungsmethoden** (vgl. § 136a StPO). In jedem Fall ist zu prüfen, ob ein **Beweisverwertungsverbot** in Frage kommt.

b) Umsatzsteuer-Nachschau

- 38 Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG hat erhebliche Bedeutung für die Bekämpfung von Missbrauch und organisierter Steuerkriminalität. Indes trifft sie auch redlich agierende Unternehmer und hat erhebliche Auswirkungen für die Beratungspraxis. In Anlehnung an die Nachschau im Rahmen der Zoll- und Verbrauchsteueraufsicht führte der Gesetzgeber mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz²⁰ die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG ein.²¹

17 BFH/NV 2012, 1412.

18 BFH BStBl II 1999, 199.

19 Steinhilber AO-StB 2015, 111 m.w.N.

20 BGBl I 2001, 3922.

21 Siehe auch Tormöhlen AO-StB 2009, 268. Die unangekündigte Nachschau war auch bereits in der § 201 RAO als allgemeine Steuerüberwachung angelegt. Aufgrund starker Kritik des BFH wurde die Vorschrift allerdings nicht in die AO 1977 übernommen; Details s. Offerhaus/Söhn/Lange/Hundt-Eßwein § 27b Rn.2.