

KANZLEIMELDUNG

**300 Mio. Euro Steuerschaden –
unsere Überlegungen!**

*Zur „Operation Alba“: Umsatzsteuernkassen,
Auslandsermittlungen und die strafrechtliche Reichweite des § 370 AO*

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

Stand: Juli 2026

www.steuerrecht.com

Inhalt

Unsere Position in sieben Leitsätzen	4
1. Anlass, Würdigung und Ausgangspunkt	6
1.1 Die amtliche Meldung ist ein bedeutender Ermittlungserfolg.....	6
1.2 Keine Verharmlosung – aber eine notwendige sprachliche Präzisierung	7
2. Was die amtlichen Mitteilungen belegen – und was sie offenlassen	7
2.1 Der veröffentlichte Tatsachenkern	7
2.2 Die öffentlich bekannten Beträge dürfen nicht addiert werden.....	8
2.3 Welche Informationen für eine belastbare Länderaufteilung fehlen	9
3. Ein gemeinsames Umsatzsteuersystem, aber verschiedene Umsatzsteuerkassen	10
3.1 Harmonisierung ist nicht Gleichsetzung der Steuergläubiger	10
3.2 Das Bestimmungslandprinzip ordnet grenzüberschreitende Warenbewegungen zu.....	10
3.3 Der deutsche Staat kann an mehreren Stellen betroffen sein – aber nicht automatisch	11
3.4 Auch innerhalb Deutschlands ist zwischen Verwaltung und Ertrag zu unterscheiden	11
3.5 Die finanziellen Interessen der Union bleiben berührt	12
4. Die Differenzbesteuerung im Fahrzeughandel	13
4.1 Sinn und Voraussetzungen der Sonderregelung	13
4.2 Der Rechnungshinweis ersetzt keine tatsächliche Prüfung	13
4.3 Wo der Schaden bei falscher Differenzbesteuerung entsteht	14
4.4 Innergemeinschaftliche Lieferung und Betrugswissen.....	14
5. Welcher Staat ist in welcher Konstellation geschädigt?.....	16
5.1 Eine funktionsbezogene Zuordnung	16
5.2 Der Ort des Bankkontos und der Unternehmenssitz genügen nicht	16
5.3 Deutschland ist nicht um ausländische Umsatzsteuer „reicher“ oder „ärmer“	16
6. Rechtmäßigkeit grenzüberschreitender Ermittlungen	17
6.1 Deutsche Ermittlungsarbeit im Inland	17
6.2 EPPO-Zuständigkeit bei schwerem grenzüberschreitendem Mehrwertsteuerbetrug	17
6.3 Keine freie deutsche Hoheitsgewalt im Ausland.....	18

6.4 Rechtsstaatliche Kontrollpunkte	19
7. Strafbarkeit in Deutschland: die Normen der Abgabenordnung	20
7.1 Grundtatbestand: § 370 Abs. 1 AO	20
7.2 Taterfolg: § 370 Abs. 4 AO	20
7.3 Die entscheidende Auslandsnorm: § 370 Abs. 6 Satz 2 AO	21
7.4 Täterschaft, Teilnahme und Organverantwortung	21
7.5 Besonders schwerer Fall: § 370 Abs. 3 AO	22
7.6 Nebenfolgen, Haftung, Verjährung und Auffangtatbestände	23
8. „Steuerschaden“: Tatbestand, Kassenwirkung und wirtschaftlicher Alternativverlauf	25
8.1 Drei unterschiedliche Schadensbegriffe	25
8.2 Die richtige strafrechtliche Vergleichsrechnung	25
8.3 Wo die gewünschte Gegenüberlegung dennoch berechtigt ist	26
8.4 Temporäre Verkürzung und spätere Rückführung	26
8.5 Vorsteuer, Kompensationsverbot und Nettoberechnung	27
8.6 Doppelzahlungen in Lieferketten vermeiden	27
9. Zurechnung, Beweis und Strafzumessung	29
9.1 Die ausländische Steuer muss wie ein Tatbestandsmerkmal bewiesen werden	29
9.2 Jede Tat benötigt einen bestimmten Anklagegegenstand	29
9.3 Schätzung ist möglich, aber keine freie Hochrechnung	29
9.4 Strafzumessung: Systemschaden ist bedeutsam, aber nicht allein entscheidend	30
10. Ergebnis	31

Unsere Position in sieben Leitsätzen

1. Die Arbeit der beteiligten deutschen und europäischen Behörden verdient Anerkennung. Organisierte Umsatzsteuerhinterziehung verzerrt den Wettbewerb, belastet redliche Unternehmen und muss rechtsstaatlich wirksam verfolgt werden.
2. Die Zahl „300 Mio. Euro“ ist nach den veröffentlichten Informationen ein Gesamtbetrag eines mehrstaatlichen Systems. Sie ist nicht gleichbedeutend mit 300 Mio. Euro Schaden der deutschen Umsatzsteuerkasse.
3. Das Unionsrecht schafft ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem. Der konkrete Steueranspruch bleibt jedoch grundsätzlich national: deutsche Umsatzsteuer, portugiesische IVA und niederländische btw sind unterschiedliche Steuerforderungen verschiedener Hoheitsträger.
4. Der Sitz der Ermittlungsbehörde bestimmt nicht den geschädigten Staat. Deutsche Behörden dürfen grenzüberschreitend ermitteln, aber Zwangsmaßnahmen im Ausland beruhen auf EPPO-Strukturen, dem Recht des Ausführungsstaats oder den einschlägigen Rechtshilfeinstrumenten.
5. Die zentrale deutsche Strafnorm für ausländische EU-Umsatzsteuer ist § 370 Abs. 6 Satz 2 AO; § 370 Abs. 7 AO eröffnet die räumliche Anwendung auch für Auslandstaten. Die EPPO-Zuständigkeit ersetzt diese materielle Strafnorm nicht.
6. Der strafrechtliche Verkürzungsbetrag ist ein normativer Vergleich zwischen richtiger und tatsächlich bewirkter Steuerfestsetzung. Er ist nicht notwendig identisch mit einem endgültigen Kassenabfluss oder dem realwirtschaftlichen Mehrertrag, der in einer vollständig legalen Alternativwelt tatsächlich erzielt worden wäre.
7. Gerade bei großen Zahlen sind Tat, Steuerart, Besteuerungszeitraum, Steuergläubiger und Beteiligungsrolle einzeln zuzuordnen. Ein unionsweiter Systemschaden darf nicht ohne Differenzierung jedem Beschuldigten und nicht ohne Länderaufteilung Deutschland zugerechnet werden.

Diese Veröffentlichung beruht ausschließlich auf öffentlich zugänglichen Behördenmitteilungen und allgemeinen rechtlichen Maßstäben. Sie nimmt keine Würdigung unveröffentlichter Akten

vor und trifft keine Aussage zur individuellen Schuld einzelner Beschuldigter. Für sämtliche noch nicht rechtskräftig verurteilten Personen gilt die Unschuldsvermutung.¹

¹ Art. 6 Abs. 2 EMRK; Art. 48 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Die amtliche Mitteilung weist ebenfalls darauf hin, dass für alle Beschuldigten bis zu einer rechtskräftigen Verurteilung die Unschuldsvermutung gilt.

1. Anlass, Würdigung und Ausgangspunkt

1.1 Die amtliche Meldung ist ein bedeutender Ermittlungserfolg

Am 10. Juli 2026 berichteten die beteiligten Stellen über die „Operation Alba“. Nach der gemeinsamen Darstellung gehen die Europäische Staatsanwaltschaft in Köln, das Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität Nordrhein-Westfalen und das Zollfahndungsamt Essen in mehreren EU-Staaten gegen ein Netzwerk vor, das im internationalen Fahrzeughandel Umsatzsteuer in erheblichem Umfang hinterzogen haben soll. Mehr als 70 Beschuldigte seien identifiziert; es sei zu Festnahmen sowie Durchsuchungen und Sicherstellungen in Deutschland, Polen und den Niederlanden gekommen. Der gesamte untersuchte Komplex soll zwischen 2017 und Juni 2023 einen Umsatzsteuerschaden von rund 300 Mio. Euro verursacht haben.²

Diese Ermittlungsarbeit ist ausdrücklich zu würdigen. Umsatzsteuerkarusselle und künstlich verschleierte Lieferketten sind keine bloßen Formalverstöße. Sie verschaffen rechtswidrige Finanzierungsvorteile, drücken Marktpreise, verdrängen steuererliche Wettbewerber und können erhebliche Rückforderungs-, Haftungs- und Insolvenzfolgen bei gutgläubigen oder unzureichend prüfenden Marktteilnehmern auslösen. Der Rechtsstaat muss solche Strukturen fachlich, personell und grenzüberschreitend verfolgen können.

Ebenso richtig ist, dass Strafverfolgung und öffentliche Kommunikation unterschiedlichen Aufgaben folgen. Die Pressemitteilung soll einen komplexen Ermittlungserfolg verständlich verdichten. Eine steuerrechtliche und strafrechtliche Bewertung muss dagegen aufgliedern: Welche Lieferung war steuerbar? Welcher Staat war Steuergläubiger? Wer war erklärungs-pflichtig? Welche Steuer wurde nicht, zu niedrig oder zu spät festgesetzt? Welcher Betrag ist Taterfolg, welcher lediglich Systemgröße, und welcher Betrag ist später gesichert oder nacherhoben worden?

² Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen, Pressemitteilung vom 10.07.2026, „300 Millionen Euro Steuerschaden: Großer Schlag gegen internationales Betrugskarussell“ (Operation „Alba“), Finanzverwaltung NRW, Abruf am 12.07.2026.

1.2 Keine Verharmlosung – aber eine notwendige sprachliche Präzisierung

Die Überschrift „300 Millionen Euro Steuerschaden“ kann in der allgemeinen Wahrnehmung den Eindruck erwecken, die Bundesrepublik Deutschland habe 300 Mio. Euro an eigener Umsatzsteuer verloren. Genau dies lässt sich den veröffentlichten Informationen nicht entnehmen. Die amtliche Mitteilung spricht selbst davon, dass die unrichtige Behandlung als Differenzbesteuerungsfahrzeuge zur Hinterziehung „im Land des jeweiligen Endverkäufers“ geführt haben soll. Für einen früheren Teilkomplex nennt die EPPO ausdrücklich Händler in Portugal und den Niederlanden und beziffert dort einen Schaden von mehr als 18 Mio. Euro, ohne diesen zwischen den betroffenen Staaten aufzuteilen.³

Schon deshalb ist die Aussage „300 Mio. Euro Schaden in Deutschland“ nicht belegt. Richtig ist vielmehr: Deutsche Behörden und die EPPO bearbeiten einen in Deutschland verankerten, aber unionsweit wirkenden Umsatzsteuerkomplex. Der Gesamtbetrag kann deutsche, portugiesische, niederländische und weitere nationale Umsatzsteueransprüche enthalten. Nur der jeweils einem Staat zustehende Anspruch kann in dessen Umsatzsteuerkasse verkürzt werden.

Diese Differenzierung ist keine semantische Nebensache. Sie betrifft den Schutzgegenstand des § 370 AO, die Berechnung des Verkürzungserfolgs, die Zuständigkeit, den Anklagegegenstand, die Beweisaufnahme, die Strafzumessung, die Einziehung und die steuerliche Haftung. Gerade bei einer Gesamtsumme von 300 Mio. Euro darf die analytische Trennung nicht hinter der Schlagzeile zurücktreten.

2. Was die amtlichen Mitteilungen belegen – und was sie offenlassen

2.1 Der veröffentlichte Tatsachenkern

Nach dem veröffentlichten Verdacht wurden Fahrzeuge aus den Strukturen des bereits in Teilen abgeurteilten Verfahrens „Huracán“ erworben und anschließend an Händler innerhalb und außerhalb Deutschlands, insbesondere in den Niederlanden und Portugal, weiterverkauft. Die Fahrzeuge sollen dabei zu Unrecht als Fahrzeuge behandelt worden sein, bei denen die Differenzbesteuerung anwendbar sei. Der jeweilige Weiterverkäufer konnte dadurch den Eindruck

³ Europäische Staatsanwaltschaft (EPPO), Mitteilung vom 01.07.2024, „Germany: Three new charges in large-scale VAT fraud investigation Huracán“: mehr als 18 Mio. Euro Umsatzsteuerschaden in einem Teilkomplex; die Fahrzeuge seien überwiegend an Händler in den Niederlanden und Portugal als vermeintliche „margin cars“ veräußert worden; der Schaden sei im Staat des jeweiligen Endverkäufers entstanden.

erwecken oder steuerlich geltend machen, nur seine Handelsspanne und nicht den regulär steuerpflichtigen Verkaufspreis versteuern zu müssen. Für den jüngsten Teilkomplex nennt die Mitteilung mehr als 3,2 Mio. Euro Umsatzsteuerschaden im Land des jeweiligen Endverkäufers.⁴

Die EPPO hatte bereits 2024 einen Teilkomplex mit mehr als 2.500 Fahrzeugen, einem behaupteten Umsatz von über 51 Mio. Euro und Umsatzsteuerverlusten von 18 Mio. Euro beschrieben. Drei Angeklagte wurden im Dezember 2024 durch das Landgericht Düsseldorf wegen organisierter Umsatzsteuerhinterziehung beziehungsweise Beihilfe verurteilt.⁵ Ein späterer EPPO-Bericht ordnete in einem anderen Teilkomplex 2,3 Mio. Euro ausdrücklich Deutschland zu.⁶

Die nordrhein-westfälische Finanzverwaltung teilte am 12. Juni 2025 zudem mit, die Ermittlungen hätten bis dahin ein steuerliches Mehrergebnis von knapp 240 Mio. Euro erbracht; das Ergebnis werde mehreren EU-Staaten zugutekommen und könne insgesamt mehr als 300 Mio. Euro erreichen.⁷ Diese Formulierung ist für die Länderzuordnung besonders bedeutsam: Die Behörde selbst beschreibt einen mehrstaatlichen fiskalischen Effekt.

2.2 Die öffentlich bekannten Beträge dürfen nicht addiert werden

Öffentliche Angabe	Beschriebener Gegenstand	Veröffentlichte Länderzuordnung
rund 300 Mio. Euro	Gesamter mutmaßlicher Betrugskomplex 2017 bis Juni 2023	Mehrstaatlicher Gesamtbetrag; keine veröffentlichte Aufteilung nach Deutschland, Portugal, Niederlande oder weiteren Staaten.
mehr als 3,2 Mio. Euro	Aktueller Teilkomplex der „Operation Alba“	Nach der Mitteilung im Staat des jeweiligen Endverkäufers; keine zahlenmäßige Aufteilung.
mehr als 18 Mio. Euro	Früherer Huracán-Teilkomplex mit Verkäufen vor allem an Händler in Portugal und den Niederlanden	Schaden im Staat des finalen Verkäufers; keine veröffentlichte Verteilung zwischen Portugal und den Niederlanden.

⁴ Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen, Pressemitteilung vom 10.07.2026, „300 Millionen Euro Steuerschaden: Großer Schlag gegen internationales Betrugskarussell“ (Operation „Alba“), Finanzverwaltung NRW, Abruf am 12.07.2026.

⁵ Europäische Staatsanwaltschaft (EPPO), Mitteilung vom 19.12.2024, „Investigation Huracán: Three additional convictions for VAT fraud in Germany“: Verurteilungen wegen organisierter Umsatzsteuerhinterziehung; mehr als 2.500 Fahrzeuge, rund 51 Mio. Euro Umsatz und 18 Mio. Euro Umsatzsteuerausfall in dem abgeurteilten Komplex.

⁶ Europäische Staatsanwaltschaft (EPPO), Mitteilung vom 10.07.2025, „Investigation Huracán: Ninth person convicted in Germany for large-scale VAT fraud“: ausdrücklich bezifferter Umsatzsteuerschaden von 2,3 Mio. Euro in Deutschland in dem dort beschriebenen Teilkomplex.

⁷ Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen, Pressemitteilung vom 12.06.2025, „Falscher Hase: Steuerfahnder holen fast eine Viertelmilliarde Euro Steuern zurück“: Dort wird ausgeführt, das steuerliche Mehrergebnis werde mehreren EU-Staaten zugutekommen; zugleich wurde ein erwartetes Gesamtvolumen von mehr als 300 Mio. Euro genannt.

Öffentliche Angabe	Beschriebener Gegenstand	Veröffentlichte Länderzuordnung
2,3 Mio. Euro	Gesondert veröffentlichter und abgeurteilter Teilkomplex	Von der EPPO ausdrücklich als Umsatzsteuerschaden in Deutschland bezeichnet.
knapp 240 Mio. Euro	Steuerliches Mehrergebnis nach dem Stand der NRW-Mitteilung vom 12.06.2025	Soll mehreren EU-Staaten zugutekommen; nicht ohne Weiteres identisch mit dem strafrechtlichen Verkürzungsbetrag.

Die Tabelle zeigt zugleich ein methodisches Problem: „Steuerschaden“, „steuerliches Mehrergebnis“, „gesicherte Vermögenswerte“, „Umsatzvolumen“ und „Einziehungsbetrag“ sind unterschiedliche Größen. Sie dürfen weder addiert noch austauschbar verwendet werden. Ein steuerliches Mehrergebnis kann auf geänderten Festsetzungen, versagten Vorsteuerabzügen, Haftungsbescheiden oder Nachforderungen in mehreren Staaten beruhen. Ein strafrechtlicher Verkürzungsbetrag knüpft dagegen an eine konkrete Tat und deren Erfolg an. Eine Vermögenssicherung dient der Vollstreckung und sagt für sich genommen weder etwas über den endgültigen Steueranspruch noch über die individuelle Schuld aus.

Ebenso wenig lässt sich aus der Zahl von mehr als 70 Beschuldigten folgern, jeder Person sei ein anteiliger oder gar der vollständige Gesamtbetrag zuzurechnen. In einem arbeitsteiligen System können einzelne Beteiligte Täter bestimmter Steueranmeldungen, Gehilfen weiterer Taten, bloße Rechnungsaussteller oder – nach dem Ergebnis der Ermittlungen – auch nicht strafbar sein. Die Summe eines Systems ist keine automatische Individualschuld.

2.3 Welche Informationen für eine belastbare Länderaufteilung fehlen

Für eine exakte Zuordnung müssten die Ermittlungsakten für jedes Fahrzeug und jede Lieferstufe mindestens die Fahrzeug-Identifikationsnummer, die Vertragsparteien, die Rechnungsdaten, die verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, den tatsächlichen Transportweg, den Zeitpunkt und Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht, die steuerliche Behandlung beim Lieferer und Erwerber, den geltend gemachten Vorsteuerabzug sowie die tatsächlich abgegebenen oder unterlassenen Steuererklärungen enthalten. Erst aus dieser Transaktionsmatrix lässt sich bestimmen, welche nationale Steuerkasse betroffen war.

Öffentliche Presseinformationen können diese Detailtiefe naturgemäß nicht leisten. Gerade deshalb sollte die Zahl 300 Mio. Euro in der juristischen Weiterverwendung stets mit dem Zusatz versehen werden: „behaupteter unionsweiter Gesamtschaden des Systems; eine staatenbezogene Aufteilung ist nicht veröffentlicht“.

3. Ein gemeinsames Umsatzsteuersystem, aber verschiedene Umsatzsteuerkassen

3.1 Harmonisierung ist nicht Gleichsetzung der Steuergläubiger

Die Europäische Union verfügt über ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie harmonisiert Steuergegenstand, Steuerbarkeit, Leistungsort, Steuerbefreiungen, Vorsteuerabzug und Sonderregelungen.⁸ Das schafft gemeinsame Spielregeln. Es schafft aber keine einzige Kasse, in die jeder Unternehmer Europas seine Umsatzsteuer einzahlt.

Der konkrete Steueranspruch entsteht nach dem nationalen Recht desjenigen Mitgliedstaats, dem der Umsatz aufgrund der unionsrechtlich harmonisierten Zuordnungsregeln zugewiesen ist. Deutschland erhebt Umsatzsteuer nach dem UStG. Portugal erhebt Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA. Die Niederlande erheben omzetbelasting – btw. Diese Steuern beruhen auf einem gemeinsamen System, sind aber Forderungen unterschiedlicher Hoheitsträger.

Die Formel unserer Kanzlei lautet deshalb: Ein Umsatzsteuersystem – mehrere Umsatzsteuerkassen. „Kassen“ ist dabei eine anschauliche Kurzform. Dogmatisch geht es um unterschiedliche nationale Steueransprüche, Verfahrensordnungen, Erklärungspflichten, Festsetzungsakte und Ertragshoheiten.

3.2 Das Bestimmungslandprinzip ordnet grenzüberschreitende Warenbewegungen zu

Bei einer regulären Warenlieferung eines deutschen Unternehmers an einen portugiesischen Unternehmer, bei der das Fahrzeug von Deutschland nach Portugal gelangt, ist die Lieferung in Deutschland grundsätzlich als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, sofern sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind. Korrespondierend ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland Portugal zu besteuern.⁹

Art. 40 MwStSystRL weist den innergemeinschaftlichen Erwerb grundsätzlich dem Mitgliedstaat zu, in dem die Beförderung oder Versendung endet.¹⁰ Der portugiesische Erwerber erklärt portugiesische Erwerbsteuer und kann sie – bei Vorliegen der Voraussetzungen – als

⁸ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie), konsolidierte Fassung; insbesondere Art. 2, 31 ff., 40 f., 138 sowie Art. 311 ff.

⁹ Art. 138 MwStSystRL; im deutschen Recht § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG. Die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung korrespondiert grundsätzlich mit der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat.

¹⁰ Art. 40 MwStSystRL: Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt grundsätzlich dort, wo die Beförderung oder Versendung an den Erwerber endet. Vgl. ergänzend Art. 41 MwStSystRL für die Auffangzuordnung über die verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Vorsteuer abziehen. Der spätere inländische Verkauf des Fahrzeugs durch den portugiesischen Händler unterliegt portugiesischer IVA. Wird diese IVA nicht erklärt oder nicht abgeführt, ist primär die portugiesische Umsatzsteuerkasse betroffen.

Für einen Transport in die Niederlande gilt dieselbe Logik: steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland, Erwerbsbesteuerung in den Niederlanden, anschließende niederländische Ausgangsumsatzsteuer. Die Tatsache, dass die Ware aus Deutschland stammt, macht die Steuer auf den späteren niederländischen Verkauf nicht zu deutscher Umsatzsteuer.

3.3 Der deutsche Staat kann an mehreren Stellen betroffen sein – aber nicht automatisch

Ein deutscher Umsatzsteuerschaden kommt beispielsweise in Betracht, wenn eine deutsche Gesellschaft zu Unrecht Vorsteuer aus einer Schein- oder Missbrauchsrechnung abzieht, wenn eine tatsächlich inländische Lieferung unzutreffend als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt wird, wenn ein deutscher Händler deutsche Ausgangsumsatzsteuer nicht anmeldet oder wenn ein deutscher Endverkäufer die Differenzbesteuerung ohne gesetzliche Grundlage anwendet.

Dagegen entsteht kein deutscher Umsatzsteuerschaden allein deshalb, weil ein deutscher Lieferant eine rechtmäßig steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt. Der deutsche Vorsteuerabzug des Lieferers ist dann systemgerecht. Der Fiskalertrag wird nach dem Bestimmungslandprinzip in den Staat der Erwerbs- beziehungsweise Verbrauchsbesteuerung verlagert.

Ebenso wenig ist der deutsche Staat hinsichtlich eines portugiesischen IVA-Anspruchs materieller Steuergläubiger. Dass § 370 AO den ausländischen Anspruch strafrechtlich schützt, ändert dessen steuerrechtliche Zuordnung nicht. Schutz durch deutsches Strafrecht und Inhaberschaft des Steueranspruchs sind zwei verschiedene Fragen.

3.4 Auch innerhalb Deutschlands ist zwischen Verwaltung und Ertrag zu unterscheiden

Die Ermittlungsführung durch das Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität Nordrhein-Westfalen bedeutet nicht, dass ein etwaiger deutscher Umsatzsteuerschaden ausschließlich Nordrhein-Westfalen trifft. Die Umsatzsteuer ist nach Art. 106 Abs. 3 GG eine Gemeinschaftsteuer von Bund und Ländern; die Verwaltung richtet sich nach Art. 108 GG und

den einfachgesetzlichen Zuständigkeitsregeln.¹¹ Es gibt deshalb keine eigenständige „nordrhein-westfälische Umsatzsteuer“, die allein in einer Landeskasse verbliebe.

Für die öffentliche Einordnung sind damit drei Ebenen auseinanderzuhalten: erstens die unionsrechtliche Harmonisierung, zweitens die nationale Steuerhoheit Deutschlands, Portugals oder der Niederlande und drittens die innerdeutsche Verwaltungs- und Ertragsverteilung. Wer diese Ebenen vermischt, gelangt zwangsläufig zu unpräzisen Schadensaussagen.

3.5 Die finanziellen Interessen der Union bleiben berührt

Umsatzsteuerbetrug kann zugleich die finanziellen Interessen der Union beeinträchtigen. Die EU verfügt über eine mehrwertsteuerbasierte Eigenmittelkomponente, und Art. 325 AEUV verpflichtet Union und Mitgliedstaaten zur wirksamen Betrugsbekämpfung.¹² Gleichwohl wird die einzelne Umsatzsteuerforderung auf einen Fahrzeugverkauf nicht zu einer unmittelbar von der EU erhobenen Steuer. Die Eigenmittelmechanik ist von der nationalen Steuerforderung zu unterscheiden.¹³

Diese doppelte Perspektive erklärt, warum die EPPO zuständig sein kann, obwohl der unmittelbare Steueranspruch Portugal oder den Niederlanden zusteht: Der nationale Umsatzsteuerausfall kann zugleich das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und mittelbar die finanziellen Interessen der Union beeinträchtigen.

¹¹ Art. 106 Abs. 3 GG (Umsatzsteuer als Gemeinschaftsteuer von Bund und Ländern) und Art. 108 GG (Finanzverwaltung). Die federführende Tätigkeit einer nordrhein-westfälischen Behörde sagt daher weder etwas über die ausschließliche Ertragshoheit Nordrhein-Westfalens noch über die internationale Zuordnung der Umsatzsteuer aus.

¹² Art. 325 AEUV verpflichtet Union und Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Betrugereien und sonstigen gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten rechtswidrigen Handlungen. Daraus folgt jedoch keine Verschmelzung der nationalen Umsatzsteueransprüche zu einer einzigen „EU-Umsatzsteuerkasse“.

¹³ Vgl. Beschluss (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates vom 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union. Die mehrwertsteuerbasierte Eigenmittelkomponente wird aus einer harmonisierten nationalen Bemessungsgrundlage abgeleitet; sie macht die einzelne Umsatzsteuerforderung nicht zu einer unmittelbar von der EU erhobenen Transaktionssteuer.

4. Die Differenzbesteuerung im Fahrzeughandel

4.1 Sinn und Voraussetzungen der Sonderregelung

Die Differenzbesteuerung ist keine pauschale Begünstigung des Gebrauchtwagenhandels. Sie verhindert eine wirtschaftliche Doppelbelastung, wenn ein Wiederverkäufer einen gebrauchten Gegenstand von einer Person erwirbt, die keine offen ausgewiesene und abziehbare Umsatzsteuer schuldet – typischerweise von einer Privatperson oder von einem anderen Unternehmer, der seinerseits rechtmäßig die Differenzbesteuerung angewandt hat. Bemessungsgrundlage ist dann grundsätzlich die positive Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis.¹⁴

Stammt das Fahrzeug hingegen aus einer regelbesteuerten Unternehmerkette und war beim Vorlieferer Umsatzsteuer ausweisbar beziehungsweise als Vorsteuer abziehbar, darf das Fahrzeug nicht allein durch einen Rechnungstext zum „Differenzbesteuerungsfahrzeug“ umqualifiziert werden. Die Sonderregelung folgt der tatsächlichen und rechtlichen Erwerbskette, nicht einem frei wählbaren Etikett.

Der Bundesfinanzhof verlangt deshalb eine belastbare Prüfung der Voraussetzungen. Bleiben Unregelmäßigkeiten ungeklärt und hat der Wiederverkäufer nicht alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um die Herkunft und steuerliche Behandlung zu überprüfen, kann die Differenzbesteuerung versagt werden.¹⁵ Auch ältere Entscheidungen zeigen, dass die Fahrzeughistorie und die konkrete Vorlieferung für die Abgrenzung von Regel- und Differenzbesteuerung entscheidend sind.¹⁶

4.2 Der Rechnungshinweis ersetzt keine tatsächliche Prüfung

Ein Rechnungshinweis wie „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“ oder „margin scheme“ ist ein Indiz, aber kein unwiderlegbarer Beweis. Der Gerichtshof der Europäischen Union stellt darauf ab, ob der Händler anhand objektiver Umstände wusste oder wissen musste, dass die

¹⁴ § 25a UStG sowie Art. 311 bis 325 MwStSystRL. Die Differenzbesteuerung ist eine Sonderregelung für Wiederverkäufer; Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich die Handelsspanne, sofern die gesetzlichen Bezugsvoraussetzungen erfüllt sind.

¹⁵ BFH, Urt. v. 11.12.2024 – XI R 15/21: Sind die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung nicht nachgewiesen und hat der Händler nicht alle zumutbaren Maßnahmen zur Aufklärung von Unregelmäßigkeiten ergriffen, kann die Anwendung der Sonderregelung versagt werden.

¹⁶ BFH, Urt. v. 11.08.2011 – V R 19/10; BFH, Urt. v. 14.11.2012 – XI R 17/12, jeweils zur Abgrenzung von Regel- und Differenzbesteuerung bei Fahrzeuglieferungen und zu den Folgen einer unzutreffenden Einordnung.

Sonderregelung tatsächlich nicht anwendbar war, und ob er die zumutbaren Prüfmaßnahmen ergriffen hat.¹⁷

Dies fügt sich in die allgemeine Missbrauchsrechtsprechung ein: Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung können versagt werden, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Umsatz an einer Umsatzsteuerhinterziehung beteiligte. Die Versagung ist jedoch kein verschuldensunabhängiges Sanktionsinstrument. Sie setzt eine belastbare Würdigung der objektiven Umstände und der Erkenntnismöglichkeiten des konkreten Unternehmers voraus.¹⁸

4.3 Wo der Schaden bei falscher Differenzbesteuerung entsteht

Wendet ein portugiesischer Händler bei seinem portugiesischen Verkauf zu Unrecht die Differenzbesteuerung an, wird grundsätzlich portugiesische IVA auf einer zu niedrigen Bemessungsgrundlage erklärt. Die Differenz zwischen richtiger Regelsteuer und erklärter Margensteuer betrifft Portugal. Wendet ein niederländischer Händler dieselbe unzutreffende Methode bei einem niederländischen Verkauf an, betrifft die Verkürzung die Niederlande. Verkauft ein deutscher Händler im Inland und versteuert unberechtigt nur die Marge, ist deutsche Umsatzsteuer betroffen.

Die Behördenformulierung, der Schaden sei im Staat des jeweiligen Endverkäufers entstanden, ist daher umsatzsteuerlich plausibel, soweit die letzte relevante Verkaufsstufe tatsächlich dort steuerbar war. Sie ist zugleich der stärkste Beleg dafür, dass die Gesamtzahl nicht pauschal Deutschland zugerechnet werden darf.

Ein und dasselbe Fahrzeug kann allerdings auf unterschiedlichen Stufen mehrere Steuerpositionen berühren: einen unberechtigten Vorsteuerabzug in Deutschland, eine unterlassene Erwerbserklärung in Portugal, eine zu geringe Ausgangssteuer beim portugiesischen Weiterverkauf oder unrichtige Rechnungen in einer Zwischenstufe. Deshalb ist weder eine pauschale Ein-Land-Zuordnung noch eine mechanische Addition zulässig. Entscheidend ist die konkrete steuerliche Funktion jeder Lieferstufe.

4.4 Innergemeinschaftliche Lieferung und Betrugswissen

Die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt eine tatsächlich grenzüberschreitende Warenbewegung und einen zutreffend identifizierten Erwerber voraus.

¹⁷ EuGH, Urt. v. 18.05.2017 – C-624/15, Litdana, ECLI:EU:C:2017:389. Der Erwerber darf sich nicht stets blind auf einen Rechnungshinweis zur Differenzbesteuerung verlassen; entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls und die gebotenen zumutbaren Prüfungen.

¹⁸ EuGH, Urt. v. 06.07.2006 – C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446; EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Italmoda, ECLI:EU:C:2014:2455.

Falsche Abnehmerangaben, Scheingesellschaften oder die bewusste Verschleierung des wirklichen Erwerbers können die Steuerfreiheit ausschließen oder zu einer strafrechtlich relevanten unrichtigen Erklärung führen. Die Rechtsprechung hat zugleich betont, dass formale Mängel und materielle Betrugsbeteiligung sorgfältig auseinanderzuhalten sind.¹⁹

Für das deutsche Strafrecht ist außerdem anerkannt, dass bewusst unrichtige Angaben über den Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung eine Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung tragen können. Das Bundesverfassungsgericht hat die einschlägige Auslegung des § 370 AO und des Umsatzsteuerrechts im Grundsatz gebilligt.²⁰

¹⁹ EuGH, Urt. v. 06.09.2012 – C-273/11, Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547; EuGH, Urt. v. 07.12.2010 – C-285/09, R, ECLI:EU:C:2010:742.

²⁰ BGH, Urt. v. 12.05.2005 – 5 StR 36/05; BVerfG, Beschl. v. 16.06.2011 – 2 BvR 542/09. Die Rechtsprechung betrifft unter anderem die umsatzsteuer- und strafrechtlichen Folgen unrichtiger Abnehmerangaben bei grenzüberschreitenden Lieferungen und die Grenzen zulässiger Auslegung.

5. Welcher Staat ist in welcher Konstellation geschädigt?

5.1 Eine funktionsbezogene Zuordnung

Die sachgerechte Frage lautet nicht: „Wo sitzt das Netzwerk?“ oder „Welche Behörde ermittelt?“. Sie lautet: „Welcher konkrete Steueranspruch wurde durch welche Erklärung oder Unterlassung verkürzt?“ Daraus ergibt sich folgende Grundmatrix:

- Unberechtigter Vorsteuerabzug in einer deutschen Voranmeldung: deutscher Umsatzsteueranspruch beziehungsweise deutscher Erstattungs- oder Anrechnungsbetrag.
- Vortäuschung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung, obwohl das Fahrzeug Deutschland nicht verlassen hat: grundsätzlich deutsche Ausgangsumsatzsteuer.
- Unterlassene Erklärung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Portugal: portugiesische Erwerbsumsatzsteuer nach portugiesischem Recht.
- Unberechtigte Differenzbesteuerung bei einem Endverkauf in Portugal: portugiesische IVA auf die Differenz zwischen richtiger und erklärter Bemessungsgrundlage.
- Entsprechender Endverkauf in den Niederlanden: niederländische btw.
- Unrichtige deutsche Rechnung, die einen ausländischen Betrug ermöglicht: je nach eigener Erklärung ein deutscher Taterfolg; hinsichtlich der ausländischen Verkürzung gegebenenfalls Täterschaft oder Teilnahme an einer nach § 370 Abs. 6 und 7 AO erfassten Auslandstat.

5.2 Der Ort des Bankkontos und der Unternehmenssitz genügen nicht

Zahlungsflüsse sind wichtige Beweisanzeichen, bestimmen aber den Umsatzsteuerort nicht allein. Auch der formale Sitz einer Briefkastengesellschaft kann von der tatsächlichen Geschäftsleitung, der Warenbewegung und dem Ort der Lieferung abweichen. In Reihengeschäften ist die grenzüberschreitende Warenbewegung nur einer Lieferung zuzuordnen. Diese Zuordnung kann den Staat der Steuerpflicht entscheidend verändern.

Eine hochwertige Ermittlungs- und Verteidigungsanalyse rekonstruiert deshalb nicht nur Rechnungen, sondern die tatsächliche Logistik: Wer hat den Transport veranlasst? Wann ging die Verfügungsmacht über? Welche Incoterms galten? Wer trug Transport- und Ausfallrisiken? Welche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde wann verwendet? Wo wurde das Fahrzeug zugelassen oder an den Endkunden übergeben?

5.3 Deutschland ist nicht um ausländische Umsatzsteuer „reicher“ oder „ärmer“

Soweit portugiesische IVA verkürzt wurde, fehlt die Steuer zunächst dem portugiesischen Steuergläubiger. Die deutsche Staatskasse hatte auf denselben portugiesischen Endverkauf keinen

eigenen Umsatzsteueranspruch. Deutschland kann die Tat gleichwohl strafrechtlich verfolgen und bei unionsrechtlich koordinierten Verfahren mitwirken. Daraus entsteht aber kein deutscher materieller Steueranspruch auf den portugiesischen Steuerbetrag.

Umgekehrt kann Portugal nicht allein deshalb deutsche Vorsteuer zurückfordern, weil das Fahrzeug später in Portugal verkauft wurde. Jeder Staat muss seinen eigenen Anspruch nach den harmonisierten, aber national umgesetzten Regeln feststellen. Die koordinierte Aufarbeitung verhindert, dass Betrüger Zuständigkeitslücken ausnutzen; sie darf jedoch nicht zu einer doppelten steuerlichen oder strafrechtlichen Belastung desselben Sachverhalts führen.

6. Rechtmäßigkeit grenzüberschreitender Ermittlungen

6.1 Deutsche Ermittlungsarbeit im Inland

Im Inland beruhen steuerstrafrechtliche Ermittlungen auf den §§ 385 ff. AO in Verbindung mit der Strafprozessordnung. Die Finanzbehörde erforscht den Verdacht einer Steuerstraftat; in den gesetzlich bestimmten Fällen führt sie das Verfahren selbständig. Steuerfahndung und Zollfahndung verfügen über die ihnen gesetzlich zugewiesenen strafprozessualen Befugnisse, insbesondere zur Ermittlung, Sicherung und Auswertung von Beweismitteln.²¹

Dass das Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität NRW für die EPPO ermittelt, ist daher rechtlich keineswegs ungewöhnlich. Nationale Ermittlungsressourcen werden in eine europäische Verfahrensstruktur eingebunden. Die entscheidende Grenze liegt nicht in der Herkunft der Beamten, sondern in der Rechtsgrundlage der jeweiligen Maßnahme.

6.2 EPPO-Zuständigkeit bei schwerem grenzüberschreitendem Mehrwertsteuerbetrug

Die EPPO ist nach Art. 22 EUSTa-VO für Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union zuständig. Bei Umsatzsteuerdelikten greift die Zuständigkeit für vorsätzliche Handlungen oder Unterlassungen, die mit dem Gebiet von mindestens zwei Mitgliedstaaten verbunden sind und einen Gesamtschaden von mindestens 10 Mio. Euro betreffen.²² Der Schwellenwert ist eine Zuständigkeitsvoraussetzung; er bedeutet nicht, dass ein einzelner Mitgliedstaat mindestens 10 Mio. Euro verloren haben muss.

²¹ §§ 385, 386, 399, 402 und 404 AO. Danach gelten die strafprozessualen Vorschriften; Finanzbehörden können in den gesetzlich bestimmten Fällen selbständig ermitteln, während Steuerfahndung und Zollfahndung die ihnen zugewiesenen strafprozessualen Befugnisse ausüben.

²² Art. 22 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2017/1939 (EUSTa-VO) i.V.m. Art. 3 Abs. 2 Buchst. d und Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie (EU) 2017/1371 (PIF-Richtlinie): Zuständigkeit der EPPO für schwerwiegenden grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug, wenn die Taten mit dem Gebiet von mindestens zwei Mitgliedstaaten verbunden sind und einen Gesamtschaden von mindestens 10 Mio. Euro betreffen.

Für einen Komplex mit behaupteten 300 Mio. Euro, mehreren Mitgliedstaaten, mehr als 10.000 Fahrzeugen und arbeitsteiligen Lieferketten liegt die europäische Dimension auf der Hand. Die EPPO kann Ermittlungen führen, Anklage vor den zuständigen nationalen Gerichten erheben und die Maßnahmen der Delegierten Europäischen Staatsanwälte koordinieren.

6.3 Keine freie deutsche Hoheitsgewalt im Ausland

Die Rechtmäßigkeit grenzüberschreitender Ermittlungen bedeutet nicht, dass deutsche Beamte in den Niederlanden, Polen oder Portugal nach eigenem Ermessen deutsche Zwangsbefugnisse ausüben dürften. Staatliche Hoheitsgewalt endet grundsätzlich an der Grenze. Durchsuchungen, Beschlagnahmen, Vernehmungen und Vermögenssicherungen im Ausland benötigen eine unionsrechtliche oder rechtshilferechtliche Grundlage und werden unter Einbindung der zuständigen Stellen des Ausführungsstaats umgesetzt.

Die EUSTa-VO sieht hierfür ein eigenes System vor: Der bearbeitende Delegierte Europäische Staatsanwalt weist eine grenzüberschreitende Maßnahme einem Delegierten Europäischen Staatsanwalt im Ausführungsmitgliedstaat zu. Die gerichtliche Genehmigung und die Ausführung richten sich nach Art. 31 und 32 EUSTa-VO sowie grundsätzlich nach dem Recht des unterstützenden Staates.²³ Das deutsche EUSTaG ordnet die Einfügung der EPPO in das deutsche Verfahrensrecht.²⁴

Außerhalb der EPPO oder ergänzend zu ihr kommen die Europäische Ermittlungsanordnung, klassische Rechtshilfe und nationale Umsetzungsnormen in Betracht.²⁵ Die administrative Zusammenarbeit der Steuerbehörden – insbesondere der Informationsaustausch über Eurofisc – ist hiervon zu unterscheiden.²⁶ Sie ermöglicht Datenabgleich und Risikosignale, ersetzt aber keine strafprozessuale Durchsuchungsanordnung.

²³ Art. 30 bis 32 EUSTa-VO. Bei grenzüberschreitenden Ermittlungen weist der bearbeitende Delegierte Europäische Staatsanwalt die erforderliche Maßnahme einem Delegierten Europäischen Staatsanwalt im Ausführungsmitgliedstaat zu; Genehmigung und Durchführung richten sich nach den unionsrechtlichen Vorgaben und grundsätzlich nach dem Recht des unterstützenden Mitgliedstaats.

²⁴ Gesetz zur Ausführung der EU-Verordnung zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUSTaG), insbesondere §§ 1 bis 3, 9 und 12. Das EUSTaG verzahnt die unmittelbar geltende EUSTa-VO mit dem deutschen Strafverfahrensrecht.

²⁵ Richtlinie 2014/41/EU über die Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen und §§ 91a ff. IRG. Außerhalb oder ergänzend zur EUSTa-Struktur können grenzüberschreitende Beweiserhebungen auf den dafür vorgesehenen Rechtshilfeinstrumenten beruhen.

²⁶ Verordnung (EU) Nr. 904/2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, insbesondere Art. 33 ff. zu Eurofisc. Verwaltungsamtshilfe und strafprozessuale Zwangsmaßnahmen sind rechtlich zu unterscheiden.

6.4 Rechtsstaatliche Kontrollpunkte

Auch bei einem spektakulären Schadensvorwurf gelten die üblichen rechtsstaatlichen Anforderungen: gesetzlicher Richter, Verhältnismäßigkeit, hinreichender Tatverdacht, Bestimmtheit von Durchsuchungsbeschlüssen, Schutz privilegierter Kommunikation, Recht auf Verteidigung, Dokumentation der Beweiskette und Beachtung des Doppelverfolgungsverbots. Europäische Koordination senkt diese Standards nicht.

Bei parallelen Verfahren in mehreren Staaten ist insbesondere zu prüfen, ob derselbe Lebenssachverhalt mehrfach verfolgt oder sanktioniert wird. Art. 50 der EU-Grundrechtecharta und Art. 54 SDÜ schützen vor Doppelverfolgung derselben Tat, wobei Tatidentität, Rechtskraft und grenzüberschreitende Wirkungen sorgfältig zu bestimmen sind.²⁷

²⁷ Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Art. 54 des Schengener Durchführungsübereinkommens zum unionsrechtlichen Doppelverfolgungsverbot. Bei parallelen nationalen Verfahren ist eine koordinierte Zuständigkeits- und Tatidentitätsprüfung erforderlich.

7. Strafbarkeit in Deutschland: die Normen der Abgabenordnung

7.1 Grundtatbestand: § 370 Abs. 1 AO

Die zentrale Strafnorm ist § 370 AO. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO macht sich strafbar, wer Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Typische Fälle sind unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen, falsche Jahreserklärungen, unzutreffende Angaben zur Steuerfreiheit oder zur Differenzbesteuerung sowie die Geltendmachung nicht bestehender Vorsteuerbeträge.²⁸

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfasst das pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen. Voraussetzung ist eine konkrete steuerliche Erklärungspflicht. Bei einer deutschen GmbH trifft sie regelmäßig den gesetzlichen Vertreter über § 34 AO; strafrechtlich ist § 14 StGB für die Zurechnung organschaftlicher Pflichten zu beachten. Bei ausländischer Umsatzsteuer muss die Erklärungspflicht nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaats festgestellt werden.

Nicht jede falsche Rechnung ist bereits eine vollendete Steuerhinterziehung. Sie kann eine Vorbereitungshandlung, Beihilfehandlung oder Steuergefährdung sein. Vollendung setzt den tatbestandlichen Erfolg voraus. Der Versuch ist jedoch nach § 370 Abs. 2 AO strafbar, wenn der Täter nach seiner Vorstellung unmittelbar zur Verkürzung ansetzt.

7.2 Taterfolg: § 370 Abs. 4 AO

Steuern sind nach § 370 Abs. 4 AO insbesondere dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Bei Steueranmeldungen steht die Zustimmung beziehungsweise die gesetzliche Wirkung der Anmeldung einer Festsetzung gleich. Auch eine nur vorläufige oder unter Vorbehalt der Nachprüfung stehende Festsetzung kann den Taterfolg begründen.

Dieser Verkürzungsbegriff ist normativ. Er vergleicht die bei richtiger Erklärung geschuldete Festsetzung mit der tatsächlich bewirkten Festsetzung. Er verlangt nicht, dass zuvor ein Geldbetrag physisch in der Staatskasse vorhanden war und anschließend entnommen wurde. Damit unterscheidet sich § 370 AO strukturell vom klassischen Betrugsschaden nach § 263 StGB.

²⁸ § 370 Abs. 1 bis 4 AO. Der Grundtatbestand droht Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe an; der Versuch ist nach § 370 Abs. 2 AO strafbar; § 370 Abs. 4 AO definiert insbesondere die Steuerverkürzung und erfasst auch nicht rechtzeitige Festsetzungen.

7.3 Die entscheidende Auslandsnorm: § 370 Abs. 6 Satz 2 AO

Antwort auf die Kernfrage

Der im Ausland entstandene Umsatzsteuerschaden wird in Deutschland nicht deshalb strafrechtlich relevant, weil deutsche Behörden ermitteln oder weil die EPPO ihren Sitz in Köln hat. Die materielle Anknüpfung liefert § 370 Abs. 6 Satz 2 AO. Die räumliche Erstreckung auf Auslandstaten folgt aus § 370 Abs. 7 AO.²⁹

§ 370 Abs. 6 Satz 2 AO schützt ausdrücklich Umsatzsteuern, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden. Das portugiesische IVA-Aufkommen und die niederländische btw können damit Schutzobjekte des deutschen Steuerstrafrechts sein. § 370 Abs. 7 AO ordnet ergänzend an, dass die Vorschrift unabhängig vom Recht des Tatortes auch für außerhalb des Geltungsbereichs der AO begangene Taten gilt.

Diese Erweiterung ist präzise zu verstehen. Deutschland verwandelt die fremde Umsatzsteuer nicht in deutsche Umsatzsteuer. Vielmehr stellt das deutsche Strafrecht die vorsätzliche Verkürzung des fremden EU-Umsatzsteueranspruchs unter Strafe. Der verletzte Steuergläubiger bleibt der andere Mitgliedstaat.

Die Strafbarkeit setzt voraus, dass nach dem ausländischen Recht tatsächlich ein Umsatzsteueranspruch und eine Erklärungspflicht bestanden. Das deutsche Strafgericht muss den Inhalt des portugiesischen oder niederländischen Umsatzsteuerrechts ermitteln und auf den konkreten Sachverhalt anwenden. Eine bloße Vermutung, der „Endverkäuferstaat“ werde schon irgendeine Steuer beanspruchen, genügt nicht.³⁰

7.4 Täterschaft, Teilnahme und Organverantwortung

Über § 369 Abs. 2 AO gelten die allgemeinen Vorschriften des Strafgesetzbuchs.³¹ Täter ist grundsätzlich, wer selbst die unrichtige Erklärung abgibt oder eine ihn treffende Erklärungspflicht verletzt. Mittäterschaft nach § 25 Abs. 2 StGB verlangt einen gemeinsamen Tatplan und einen

²⁹ § 370 Abs. 6 Satz 2 AO erstreckt die Absätze 1 bis 5 auf Umsatzsteuern, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwaltet werden. § 370 Abs. 7 AO ordnet die Geltung unabhängig vom Recht des Tatortes auch für außerhalb des Geltungsbereichs der AO begangene Taten an.

³⁰ BGH, Urt. v. 14.10.2020 – 1 StR 213/19, NStZ 2022, 52. Bei der Verfolgung ausländischer Umsatzsteuerverkürzungen müssen insbesondere Steuerort, Erklärungspflicht und Verkürzungsberechnung nach dem jeweils maßgeblichen ausländischen Umsatzsteuerrecht festgestellt werden.

³¹ § 369 Abs. 2 AO i.V.m. den allgemeinen Vorschriften des Strafgesetzbuchs, insbesondere §§ 14, 25 bis 27 StGB. Täterschaft, mittelbare Täterschaft, Mittäterschaft, Anstiftung und Beihilfe sind für jede konkrete Erklärung beziehungsweise pflichtwidrige Nichtabgabe gesondert zu bestimmen.

wesentlichen Tatbeitrag. Wer fremde Erklärungen durch Rechenkettten, Scheinunterlagen oder bewusst falsche Fahrzeughistorien fördert, kann Anstifter oder Gehilfe nach §§ 26, 27 StGB sein.

Gerade bei einer grenzüberschreitenden Kette darf nicht jede geschäftliche Mitwirkung als Mittäterschaft qualifiziert werden. Erforderlich sind vorsätzliche Kenntnis der steuerlichen Haupttat und ein darauf bezogener Förderungsbeitrag. Die bloße Verletzung kaufmännischer Sorgfalt kann – je nach Intensität – steuerliche Folgen oder eine leichtfertige Steuerverkürzung begründen, ersetzt aber nicht den Vorsatz des § 370 AO.

Für Geschäftsführer, faktische Geschäftsführer und sonstige Verantwortliche ist zu prüfen, welche Erklärungspflichten sie tatsächlich trafen. Die Leitung eines Unternehmens allein begründet keine automatische Strafbarkeit für jede Umsatzsteuervoranmeldung im Konzern oder in einer Lieferkette. Umgekehrt schützt formale Delegation nicht, wenn die Verantwortlichen ein auf Steuerverkürzung angelegtes System steuern oder trotz klarer Warnsignale bewusst fortführen.

7.5 Besonders schwerer Fall: § 370 Abs. 3 AO

Bei einem behaupteten Systemvolumen von 300 Mio. Euro stehen die Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 AO im Zentrum. In Betracht kommen insbesondere die Verkürzung in großem Ausmaß, die fortgesetzte Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege und die bandenmäßige Begehung von Umsatzsteuerhinterziehung.³² Der erhöhte Strafraum beträgt sechs Monate bis zehn Jahre Freiheitsstrafe.

Das große Ausmaß beginnt nach der Rechtsprechung bei 50.000 Euro je Tat.³³ Maßgeblich ist nicht automatisch die Summe aller Taten, aller Beteiligten und aller Staaten. Umsatzsteuervoranmeldungen verschiedener Unternehmen, Besteuerungszeiträume und Staaten sind regelmäßig gesondert zu betrachten. Erst auf der Ebene der Gesamtstrafe und allgemeinen Strafzumessung kann die gesamte Organisationsdimension Bedeutung gewinnen.

Auch das Bandenregelbeispiel verlangt mehr als mehrere Beteiligte. Erforderlich ist der Zusammenschluss von mindestens drei Personen mit dem Willen, künftig für eine gewisse Dauer mehrere selbständige Umsatz- oder Verbrauchsteuerhinterziehungen zu begehen; der Angeklagte

³² § 370 Abs. 3 Satz 2 AO, insbesondere Nr. 1 (großes Ausmaß), Nr. 4 (fortgesetzte Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege) und Nr. 5 (bandenmäßige Begehung von Umsatz- oder Verbrauchsteuerhinterziehung). Die Regelbeispiele ersetzen nicht die tatbezogene Feststellung von Vorsatz, Beteiligung und Verkürzungshöhe.

³³ BGH, Urt. v. 27.10.2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28: Das „große Ausmaß“ des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO beginnt einheitlich bei einem Hinterziehungsbetrag von 50.000 Euro je Tat. Zur Strafzumessung bei sehr hohen Beträgen vgl. BGH, Urt. v. 02.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, und BGH, Urt. v. 07.02.2012 – 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123.

muss als Bandenmitglied an einer konkreten Tat mitwirken. Die Pressebezeichnung „Netzwerk“ ersetzt diese Feststellungen nicht.

7.6 Nebenfolgen, Haftung, Verjährung und Auffangtatbestände

In besonders schweren Fällen nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO beträgt die Verfolgungsverjährung nach § 376 Abs. 1 AO 15 Jahre.³⁴ Zusätzlich können Taterträge nach §§ 73 ff. StGB eingezogen werden. Die Einziehung ist keine zweite Steuerfestsetzung; sie schöpft das durch oder für die Tat Erlangte ab und muss individuell berechnet werden.³⁵

§ 71 AO begründet eine steuerrechtliche Haftung des Täters oder Teilnehmers für die verkürzten Steuern und Hinterziehungszinsen.³⁶ Bei ausländischen Steueransprüchen ist gesondert zu prüfen, nach welchem Recht und in welchem Verfahren der Anspruch festgesetzt und vollstreckt wird. Strafurteil, deutscher Haftungsbescheid, ausländischer Steuerbescheid und Einziehungsentscheidung sind unterschiedliche Instrumente.

Fehlt Vorsatz, können § 378 AO wegen leichtfertiger Steuerverkürzung oder § 379 AO wegen Steuergefährdung einschlägig sein.³⁷ Daneben kommen – abhängig vom nachgewiesenen Sachverhalt – Urkundenfälschung, Geldwäsche oder Beteiligung an einer kriminellen Vereinigung in Betracht. Diese Delikte dürfen jedoch nicht aus der Höhe der Pressezahl abgeleitet, sondern müssen anhand ihrer eigenen Tatbestandsmerkmale festgestellt werden.

Eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO oder ein Absehen von Verfolgung nach § 398a AO ist in einem bereits entdeckten und durchsuchten Großkomplex regelmäßig erheblichen Sperrwirkungen ausgesetzt.³⁸ Gleichwohl bleibt auch hier die Prüfung tat- und personenbezogen; die Entdeckung einer Tat eines Unternehmens ist nicht ohne Weiteres die Entdeckung sämtlicher Taten aller Beteiligten.

³⁴ § 376 Abs. 1 AO: In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verfolgungsverjährung 15 Jahre.

³⁵ §§ 73 ff. StGB zur Einziehung von Taterträgen; § 375 AO zu steuerstrafrechtlichen Nebenfolgen. Die Einziehung knüpft grundsätzlich an das durch oder für die Tat Erlangte an und ist nicht mit der abstrakten Summe sämtlicher verkürzter Steuern gleichzusetzen.

³⁶ § 71 AO begründet eine steuerrechtliche Haftung des Täters oder Teilnehmers für die verkürzten Steuern und die Zinsen nach § 235 AO. Diese Haftung ist von der strafrechtlichen Sanktion sowie von der Frage zu unterscheiden, welchem Staat der zugrunde liegende Steueranspruch zusteht.

³⁷ § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) und § 379 AO (Steuergefährdung, unter anderem durch unrichtige Belege). § 379 Abs. 1 AO erfasst ausdrücklich auch Gefährdungen von Umsatzsteuern, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwaltet werden.

³⁸ §§ 371 und 398a AO. Bei bereits entdeckten und behördlich verfolgten Komplexen bestehen regelmäßig Sperrgründe; die Voraussetzungen sind jedoch stets tat- und personenbezogen zu prüfen.

Prüfungsfrage	Zentrale Norm	Funktion
Was ist die Tathandlung?	§ 370 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO	Unrichtige/unvollständige Angaben oder pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen.
Wann liegt Vollendung vor?	§ 370 Abs. 4 AO	Nicht-, nicht vollständige oder nicht rechtzeitige Festsetzung; ungerechtfertigter Steuervorteil.
Erfasst Deutschland fremde EU-Umsatzsteuer?	§ 370 Abs. 6 Satz 2 AO	Einbeziehung der von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwalteten Umsatzsteuer.
Was gilt bei Tatbegehung im Ausland?	§ 370 Abs. 7 AO	Extraterritoriale Geltung unabhängig vom Recht des Tatortes.
Wer ist Täter oder Teilnehmer?	§ 369 Abs. 2 AO, §§ 14, 25–27 StGB	Zurechnung von Organpflichten, Mittäterschaft, Anstiftung und Beihilfe.
Wann gilt der erhöhte Strafraum?	§ 370 Abs. 3 AO	Regelbeispiele, unter anderem großes Ausmaß, Belegfälschung und Umsatzsteuerbände.
Welche verfahrensrechtliche Zuständigkeit besteht?	EUStA-VO, EUStAG, §§ 385 ff. AO	EPPO-Zuständigkeit und nationale Ermittlungsbefugnisse; grenzüberschreitende Umsetzung.

8. „Steuerschaden“: Tatbestand, Kassenwirkung und wirtschaftlicher Alternativverlauf

8.1 Drei unterschiedliche Schadensbegriffe

Die öffentliche Diskussion verwendet „Steuerschaden“ häufig als Sammelbegriff. Für eine belastbare Analyse müssen mindestens drei Bedeutungen unterschieden werden:

1. Der tatbestandliche Verkürzungsbetrag nach § 370 Abs. 4 AO: Differenz zwischen richtiger und tatsächlich bewirkter Steuerfestsetzung beziehungsweise zwischen rechtmäßigem und erlangtem Steuervorteil.
2. Der kassenmäßige oder haushalterische Ausfall: Betrag, der endgültig nicht vereinnahmt oder zu Unrecht ausgezahlt wurde, nach Berücksichtigung von Nachzahlungen, Aufrechnungen, Sicherungen und Rückgewinnung.
3. Der volkswirtschaftliche beziehungsweise realwirtschaftliche Alternativschaden: Einnahmen, die in einer hypothetischen Welt vollständiger Legalität tatsächlich entstanden wären, unter Berücksichtigung der Frage, ob die Geschäfte zu legalen Preisen überhaupt stattgefunden hätten.

Diese Größen können übereinstimmen, müssen es aber nicht. § 370 AO knüpft in erster Linie an die erste Größe an. Eine Behördenüberschrift kann dagegen beim Publikum die zweite oder dritte Größe suggerieren. Genau hier liegt der Anlass für unsere Einordnung.

8.2 Die richtige strafrechtliche Vergleichsrechnung

Für die vollendete Steuerhinterziehung ist grundsätzlich der tatsächlich verwirklichte steuerbare Sachverhalt zugrunde zu legen. Wurden Fahrzeuge tatsächlich verkauft, ist zu fragen, welche Umsatzsteuer bei zutreffender rechtlicher Behandlung dieser Verkäufe festzusetzen gewesen wäre. Die Alternative lautet nicht: „Wie viel Steuer wäre angefallen, wenn die Täter aus Angst vor der Steuer überhaupt nicht gehandelt hätten?“

Der hypothetische Verzicht auf das Geschäft ist kein zulässiger Ersatz für die gesetzlich gebotene Steuerberechnung. Andernfalls könnte jeder Täter einwenden, er hätte eine wirtschaftlich nur durch Steuerhinterziehung rentable Tätigkeit bei legaler Besteuerung nicht aufgenommen. Das würde den Schutz des Steueranspruchs gerade bei bewusst steuergetriebenen Geschäftsmodellen leerlaufen lassen.

Juristisch muss deshalb klar gesagt werden: Die These, die Fahrzeugverkäufe wären bei Beachtung der offiziellen Steuerregeln niemals durchgeführt worden, beseitigt einen auf den tatsächlich ausgeführten Verkäufen beruhenden Steueranspruch nicht. Soweit deutsche Umsatzsteuer auf real ausgeführte Umsätze entstand und nicht richtig festgesetzt wurde, liegt ein

deutscher Verkürzungserfolg vor, auch wenn das Geschäftsmodell bei legaler Kalkulation unrentabel gewesen wäre.

8.3 Wo die gewünschte Gegenüberlegung dennoch berechtigt ist

Die Gegenüberlegung hat gleichwohl einen berechtigten Kern – allerdings auf einer anderen Ebene. Eine Zahl von 300 Mio. Euro vermittelt leicht das Bild, dieser Betrag hätte in einer legalen Alternativwelt sicher in deutschen Haushalten zur Verfügung gestanden. Das ist nicht belegt. Erstens entfällt ein erheblicher Teil nach der veröffentlichten Sachlage auf andere Mitgliedstaaten. Zweitens kann ein ausschließlich durch den Steuervorteil tragfähiges Handelsmodell bei korrekter Besteuerung zusammenbrechen; der Staat hätte dann nicht notwendigerweise aus demselben Geschäftsvolumen dieselben Einnahmen erzielt.

Die präzise Schlussfolgerung lautet daher nicht: „Es gab keinen steuerstrafrechtlichen Schaden.“ Sie lautet: „Der strafrechtlich berechnete Verkürzungsbetrag ist nicht ohne Weiteres identisch mit einem realen, endgültigen Einnahmeausfall der Bundesrepublik Deutschland in gleicher Höhe.“ Diese Aussage ist rechtlich tragfähig und kommunikativ wesentlich.

Präzise Formulierung

Der Bundesrepublik Deutschland sind nicht automatisch 300 Mio. Euro aus einer deutschen Umsatzsteuerkasse entzogen worden. Soweit die Zahl aus portugiesischer, niederländischer oder sonstiger ausländischer Umsatzsteuer besteht, betrifft sie fremde Steuergläubiger. Soweit deutsche Steueransprüche betroffen sind, misst § 370 AO einen normativen Festsetzungsnachteil; dieser ist nicht zwingend mit einem endgültigen deutschen Haushaltsverlust oder mit den Einnahmen einer hypothetischen legalen Marktalternative identisch.

8.4 Temporäre Verkürzung und spätere Rückführung

§ 370 Abs. 4 AO erfasst auch die nicht rechtzeitige Festsetzung. Deshalb kann bereits eine vorübergehende Liquiditätsverschiebung tatbestandlich relevant sein. Eine spätere Nachzahlung, Berichtigung oder Vermögenssicherung beseitigt die Vollendung grundsätzlich nicht rückwirkend. Sie kann aber den endgültigen Kassenverlust, die steuerliche Haftung, die Einziehung und die Strafzumessung beeinflussen.

Die Mitteilung über gesicherte Vermögenswerte von rund 15 Mio. Euro darf daher weder vom behaupteten Verkürzungsbetrag schlicht abgezogen noch als Beweis für dessen volle Realisierung verwendet werden. Vermögenssicherung ist zunächst eine Vollstreckungsmaßnahme. Ob und in

welcher Höhe die gesicherten Werte einem konkreten Steueranspruch, einer Einziehung oder einem anderen Gläubiger zugeordnet werden, ist eine spätere Rechtsfrage.

8.5 Vorsteuer, Kompensationsverbot und Nettoberechnung

Auch innerhalb der normativen Verkürzungsberechnung ist eine Bruttobetrachtung unzulässig. Besteht zu einer tatsächlich ausgeführten, nicht erklärten Ausgangsleistung ein unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängender und rechtlich durchsetzbarer Vorsteueranspruch, ist dieser nach der neueren BGH-Rechtsprechung bei der Berechnung zu berücksichtigen.³⁹

Das bedeutet nicht, dass jeder behauptete Vorsteuerbetrag abzuziehen wäre. Erforderlich sind die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs, insbesondere eine tatsächliche Eingangsleistung, eine ordnungsgemäße Rechnung und kein Ausschluss wegen eigener Betrugsbeteiligung. Scheinrechnungen und bewusst in ein Betrugssystem eingebundene Eingangsumsätze begründen keinen neutralisierenden Vorsteueranspruch.

Für die 300-Mio.-Zahl ist deshalb zu fragen, ob sie Bruttoausgangssteuer, Nettosteuer nach Vorsteuer, versagte Vorsteuer mehrerer Stufen oder eine Mischung verschiedener Berechnungsmethoden enthält. Ohne Offenlegung der Berechnungslogik ist die Zahl für eine individualisierte strafrechtliche Bewertung nicht verwendbar.

8.6 Doppelzahlungen in Lieferketten vermeiden

Umsatzsteuerketten bergen ein besonderes Doppelzahlungsrisiko. Führt ein Missing Trader Ausgangssteuer nicht ab und zieht der Abnehmer denselben Betrag als Vorsteuer ab, kann der tatsächliche Fiskalausfall wirtschaftlich in der Auszahlung beziehungsweise Anrechnung der Vorsteuer liegen. Werden Nichtabführung und Vorsteuerabzug unbesehen addiert, kann derselbe Ausfall zweimal erscheinen.

Der BGH lässt den systembedingten Gesamtschaden bei der Strafzumessung berücksichtigen, verlangt aber eine sachgerechte Zurechnung und die Vermeidung von Doppelzahlungen.⁴⁰ Der eigene Taterfolg des Rechnungsausstellers, der Erfolg der Haupttat des Vorsteuerziehers und der Gesamtschaden des Systems sind getrennte Kategorien.

³⁹ BGH, Urt. v. 13.09.2018 – 1 StR 642/17, BGHSt 63, 203. Bei einer tatsächlich ausgeführten, nicht erklärten Ausgangsleistung ist ein unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängender und rechtlich bestehender Vorsteueranspruch bei der Verkürzungsberechnung zu berücksichtigen; die frühere pauschale Anwendung des Kompensationsverbots wurde für diese Konstellation korrigiert.

⁴⁰ BGH, Urt. v. 30.04.2009 – 1 StR 342/08, BGHSt 53, 311; BGH, Urt. v. 11.07.2002 – 5 StR 516/01. In Umsatzsteuerketten kann der systembedingte Gesamtschaden für die Strafzumessung Bedeutung erlangen; Doppelzahlungen sind zu vermeiden und dem einzelnen Beteiligten darf nicht schematisch jeder Betrag der Gesamtkette als eigener Taterfolg zugerechnet werden.

Bei mehreren Staaten steigt die Komplexität: Dieselbe Rechnung kann in Deutschland eine steuerfreie Lieferung dokumentieren, in Portugal einen Erwerb auslösen und beim dortigen Weiterverkauf eine Ausgangssteuer beeinflussen. Die Gesamtberechnung muss verhindern, dass ein und dieselbe wirtschaftliche Steuerposition als deutscher, portugiesischer und unionsweiter Schaden dreifach gezählt wird.

9. Zurechnung, Beweis und Strafzumessung

9.1 Die ausländische Steuer muss wie ein Tatbestandsmerkmal bewiesen werden

Bei § 370 Abs. 6 Satz 2 AO genügt es nicht, eine ausländische Steuerforderung abstrakt zu behaupten. Das Gericht muss feststellen, welches ausländische Umsatzsteuergesetz galt, wo der Umsatz steuerbar war, wer die Erklärung abgeben musste, wann sie fällig war, welche Bemessungsgrundlage und welcher Steuersatz anzuwenden waren und welcher Vorsteuerabzug bestand. Diese Fragen sind Teil des objektiven Tatbestands.

Dazu können amtliche Auskünfte, Sachverständigengutachten, ausländische Steuerbescheide, Erklärungsdaten und die Mitwirkung der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats erforderlich sein. Ausländisches Steuerrecht ist nicht bloß Hintergrundwissen; ohne seine belastbare Feststellung fehlt die Grundlage für Schuld- und Schadensumfang.⁴¹

9.2 Jede Tat benötigt einen bestimmten Anklagegegenstand

Eine Anklage muss die konkrete prozessuale Tat bezeichnen. Für eine portugiesische Umsatzsteuererklärung kann der Erklärungsempfänger, die Erklärungspflicht und der Besteuerungszeitraum ein anderer sein als für eine deutsche Umsatzsteuervoranmeldung. Der BGH hat hervorgehoben, dass ausländische Erklärungstaten nicht ohne Weiteres von einer nur auf deutsche Erklärungen bezogenen Anklage umfasst sind.⁴²

Die Zahl 300 Mio. Euro kann daher einen Ermittlungsrahmen beschreiben, ersetzt aber nicht die Individualisierung der einzelnen Anklagepunkte. Für jeden Angeklagten sind Tatzeit, Unternehmen, Steuerart, Staat, Erklärung, Verkürzungsbetrag und Beteiligungsform zu bezeichnen.

9.3 Schätzung ist möglich, aber keine freie Hochrechnung

Bei tausenden Fahrzeugen kann eine exakte Einzelberechnung aufwendig sein. Steuerrechtlich erlaubt § 162 AO unter bestimmten Voraussetzungen die Schätzung. Auch das Strafgericht darf Besteuerungsgrundlagen schätzen, wenn die Tatsachengrundlage tragfähig und die Methode

⁴¹ BGH, Urt. v. 14.10.2020 – 1 StR 213/19, NStZ 2022, 52. Bei der Verfolgung ausländischer Umsatzsteuerverkürzungen müssen insbesondere Steuerort, Erklärungspflicht und Verkürzungsberechnung nach dem jeweils maßgeblichen ausländischen Umsatzsteuerrecht festgestellt werden.

⁴² § 264 StPO und der Anklagegrundsatz. Für ausländische Erklärungstaten ist zu beachten, dass eine gegenüber einer ausländischen Behörde bestehende Erklärungspflicht, ein anderer Erklärungsempfänger und ein anderer Besteuerungszeitraum eine eigenständige prozessuale Tat begründen können; vgl. BGH, Urt. v. 14.10.2020 – 1 StR 213/19.

nachvollziehbar ist. Es muss jedoch den Zweifelssatz beachten und darf keine bloße fiskalische Sicherheitszuschlagslogik übernehmen.⁴³

Eine belastbare Schätzung benötigt homogene Fallgruppen. Fahrzeuge mit rechtmäßiger Differenzbesteuerung, regelbesteuerte Fahrzeuge, Exporte, innergemeinschaftliche Lieferungen, Privatkundenverkäufe und Scheinumsätze dürfen nicht ohne Prüfung in einen Durchschnittswert gepresst werden. Je heterogener die Kette, desto höher sind die Anforderungen an Stichprobe und Extrapolation.

9.4 Strafzumessung: Systemschaden ist bedeutsam, aber nicht allein entscheidend

Die Höhe des Hinterziehungsbetrags ist ein Strafzumessungsumstand von erheblichem Gewicht. Bei Millionenbeträgen verlangt die Rechtsprechung besonders gewichtige Milderungsgründe, wenn eine noch zur Bewährung aussetzbare Strafe in Betracht kommen soll. Gleichwohl gibt es keine rein mathematische Straftarif-Tabelle. § 46 StGB verlangt eine Gesamtwürdigung.⁴⁴

Zu berücksichtigen sind insbesondere die konkrete Rolle, die Zahl und Dauer der Taten, die professionelle Abschottung, die Nutzung von Scheingesellschaften, die Intensität des Vorsatzes, eigene Bereicherung, Geständnis, Aufklärungshilfe, Rückführung von Vermögenswerten und Verfahrensdauer. Ein Händler, der einzelne problematische Fahrzeuge übernimmt, steht nicht automatisch auf derselben Schuldstufe wie ein Organisator, der das System entwickelt und steuert.

Auch ein ausländischer Umsatzsteuerschaden kann bei deutscher Verurteilung Taterfolg und Strafzumessungsfaktor sein, wenn § 370 Abs. 6 und 7 AO greift. Für die individuelle Strafe muss aber bestimmt werden, welche ausländischen Taten dem Angeklagten als Täter oder Teilnehmer zugerechnet werden können. Die europäische Gesamtsumme ist kein Ersatz für diese Zurechnungsentscheidung.

⁴³ § 162 AO; zur strafprozessualen Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und zu den Anforderungen an eine nachvollziehbare, in dubio tragfähige Berechnung vgl. etwa BGH, Beschl. v. 06.04.2016 – 1 StR 523/15.

⁴⁴ § 46 StGB. Die Höhe der verkürzten Steuer ist ein bedeutender, aber nicht alleiniger Strafzumessungsfaktor; hinzutreten insbesondere Tatdauer, Organisationsgrad, Rolle des Beteiligten, Vorsatzintensität, Rückführung von Vermögenswerten, Geständnis und Verfahrensdauer.

10. Ergebnis

Die offizielle Pressemitteilung verdient Anerkennung. Sie dokumentiert eine langfristige, international koordinierte Ermittlungsleistung gegen mutmaßlich organisierte Umsatzsteuerkriminalität. Steuerhinterziehung muss verfolgt, Tatertrag gesichert und ein rechtskräftig festgestellter Steueranspruch durchgesetzt werden.

Gleichzeitig ist die Überschrift „300 Millionen Euro Steuerschaden“ aus deutscher Sicht erklärungsbedürftig. Nach den veröffentlichten Informationen handelt es sich um einen mehrstaatlichen Gesamtbetrag. Die Behörde selbst ordnet Schäden dem Land des jeweiligen Endverkäufers zu und hat an anderer Stelle mitgeteilt, das steuerliche Mehrergebnis komme mehreren EU-Staaten zugute. Eine Veröffentlichung der Aufteilung auf Deutschland, Portugal, die Niederlande und weitere Staaten liegt nicht vor.

Es gibt ein harmonisiertes europäisches Mehrwertsteuersystem, aber verschiedene nationale Umsatzsteueransprüche. Der portugiesische IVA-Ausfall ist kein deutscher Umsatzsteueranspruch; der niederländische btw-Ausfall ist kein deutscher Haushaltsverlust. Deutschland kann diese fremden EU-Umsatzsteuern dennoch strafrechtlich schützen: § 370 Abs. 6 Satz 2 AO bezieht sie in den Tatbestand ein, § 370 Abs. 7 AO erstreckt die Geltung auf Auslandstaten.

Die Tätigkeit deutscher Behörden im grenzüberschreitenden Verfahren ist rechtmäßig, wenn sie auf den Zuständigkeits- und Kooperationsregeln der EUSTA-VO, dem EUSTAG, den §§ 385 ff. AO, der Strafprozessordnung und den einschlägigen Rechtshilfeinstrumenten beruht. Deutsche Behörden verfügen dabei nicht über eine ungebundene eigene Zwangsgewalt im Ausland; Maßnahmen werden nach den vorgesehenen europäischen und nationalen Verfahren umgesetzt.

Der Begriff „Steuerschaden“ ist strafrechtlich als Verkürzungsbetrag zu präzisieren. Die wirtschaftliche These, die Fahrzeugverkäufe wären bei voller Legalität nicht durchgeführt worden, widerlegt den Steueranspruch aus tatsächlich ausgeführten Umsätzen nicht. Sie zeigt aber, dass ein normativer Verkürzungsbetrag nicht ohne Weiteres als endgültiger deutscher Kassenverlust oder als sicher entgangene Einnahme einer legalen Alternativwelt bezeichnet werden darf.

Wir helfen bei Steuerproblemen und bei der Strafverteidigung

www.steuerrecht.com