

# Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XXVII
<b>Einleitung .....</b>	<b>1</b>

## 1. Teil:

### Die Umsatzsteuerhinterziehung im Kontext des § 370 AO

A. Allgemeines/Grundfragen .....	7
B. Taterfolg der Steuerhinterziehung .....	33
C. Tatbestandsmäßiges Verhalten .....	112
D. Subjektiver Tatbestand .....	136
E. Versuch .....	149
F. Täterschaft und Teilnahme .....	157
G. Besonders schwere Fälle des § 370 Abs. 3 AO (Regelbeispiele) ..	169
H. Ergebnis 1. Teil .....	179

## 2. Teil:

### Grenzüberschreitende Hinterziehung von Umsatzsteuer

A. Grundlagen der Umsatzsteuer mit Auslandsbezug .....	183
B. Umsatzsteuerhinterziehungen mit Auslandsbezug .....	199
C. § 370 Abs. 6 AO, Strafbarkeitsvoraussetzung der Gleichwertigkeit .....	289
D. Ergebnis 2. Teil .....	298

**3. Teil:**

**Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26c UStG**

A. Allgemeines . . . . .	301
B. Objektiver Tatbestand . . . . .	304
C. Subjektiver Tatbestand . . . . .	332
D. Selbstanzeigemöglichkeit . . . . .	333
E. Ergebnis 3. Teil . . . . .	335

**4. Teil:**

**Verfolgungsverjährung der Hinterziehung von Umsatzsteuer**

A. Steuerhinterziehung nach § 370 AO . . . . .	337
B. Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26c UStG . . . . .	360
C. Ergebnis 4. Teil . . . . .	361

**5. Teil:**

**Strafverfahrensrechtliche Behandlung der Hinterziehung  
von Umsatzsteuer**

A. Bedeutung und Abgrenzung der Tatbegriffe: materiell und prozessual . . . . .	365
B. Grundsätzliches zum Verhältnis Umsatzsteuervoranmeldung zu Umsatzsteuerjahreserklärung . . . . .	367
C. Konkurrenzen . . . . .	368
D. Prozessuale Tat . . . . .	392
E. Strafzumessung bei Umsatzsteuerhinterziehung . . . . .	394
F. Ergebnis 5. Teil . . . . .	403

**6. Teil:**

**Selbstanzeige im Kontext der Hinterziehung von Umsatzsteuer**

A. Allgemeines . . . . .	407
B. Vollständigkeitsgebot § 371 Abs. 1 AO . . . . .	411
C. Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen nach § 371 Abs. 2 AO . . . . .	435
D. Fristgerechte Nachzahlung, § 371 Abs. 3 AO . . . . .	453
E. Fremdanzeige, § 371 Abs. 4 AO . . . . .	456
F. Ergebnis 6. Teil . . . . .	457
<b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse . . . . .</b>	<b>461</b>
<b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	<b>479</b>
<b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>	<b>505</b>

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXVII

<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
-------------------------	----------

## 1. Teil:

### Die Umsatzsteuerhinterziehung im Kontext des § 370 AO

<b>A. Allgemeines/Grundfragen</b> .....	<b>7</b>
I. Umsatzsteuer: Grundlagen und Grundprinzipien .....	7
1. Rechtsgrundlagen .....	8
a) Nationales Recht .....	8
b) EU-Recht .....	8
c) Änderungen zum 01.01.2020 und geplante Änderungen .....	9
2. Besteuerungssystem (UStG) .....	10
a) Steuerbare Umsätze .....	10
b) Steuerfreie Umsätze .....	10
c) Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug .....	10
d) Umsatzsteuer nach § 14c UStG .....	11
e) Steuerschuldner .....	11
f) Umkehr der Steuerschuldnerschaft .....	12
g) Binnenmarktfälle, Drittlandsfälle .....	12
h) Vorsteuerabzug .....	12
aa) Vorsteuerabzugsberechtigter ist Unternehmer .....	13
bb) Ordnungsgemäße Rechnung .....	13
cc) Leistender ist Unternehmer .....	15
dd) Identität Leistender und Rechnungsaussteller .....	18
ee) Leistung erfolgt für das Unternehmen .....	18
ff) Keine Bösgläubigkeit .....	19
gg) Vorsteuerabzug im Billigkeitsweg, § 163 AO .....	19
3. Besteuerungsverfahren (UStG, AO) .....	21
a) Voranmeldungszeitraum .....	22
b) Dauerfristverlängerung .....	22
c) Jahreserklärung .....	22

d) Verhältnis von Voranmeldungen zur Jahreserklärung . . .	23
e) Steueranmeldungsverfahren . . . . .	24
4. Betrugsanfälligkeit . . . . .	24
5. Bisherige gesetzgeberische Aktivitäten zur Bekämpfung der Betrugsanfälligkeit . . . . .	25
6. Grundprinzipien der Umsatzsteuer . . . . .	25
II. Steuerhinterziehung: Grundlagen und Grundprinzipien . . . .	27
1. Grundtatbestand . . . . .	27
2. Tatbegehung . . . . .	27
3. Regelbeispiele . . . . .	27
4. Rechtsnatur der Steuerhinterziehung . . . . .	28
a) Deliktsnatur . . . . .	28
b) Geschütztes Rechtsgut . . . . .	29
c) Blankettvorschrift oder normative Tatbestands- merkmale. . . . .	29
d) Strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz . . . . .	31
<b>B. Taterfolg der Steuerhinterziehung . . . . .</b>	<b>33</b>
I. Abgrenzung der Taterfolge . . . . .	33
II. Steuerverkürzung . . . . .	35
1. Gegenstand und Begriff der Verkürzung . . . . .	35
2. Zeitpunkt des Erfolgeintritts bei der Umsatzsteuer . . . . .	36
a) Fälligkeitssteuer oder Veranlagungssteuer. . . . .	36
b) Vollendungszeitpunkt bei der Umsatzsteuer. . . . .	38
aa) Abgabefall bzw. zu niedrige Festsetzung . . . . .	38
(1) Zahllast. . . . .	39
(2) Erstattungsbetrag . . . . .	40
(3) Korrektur von unbilligen Ergebnissen . . . . .	40
bb) Nichtabgabefall bzw. unterbliebene Festsetzung. . . . .	41
(1) Umsatzsteuervoranmeldung. . . . .	41
(2) Umsatzsteuerjahreserklärung . . . . .	42
cc) Abweichung bzw. erstmalige Festsetzung durch das Finanzamt . . . . .	44
3. Umfang des Verkürzungserfolgs. . . . .	47
a) Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO . . . . .	47
aa) Zweck. . . . .	48
bb) Bedeutung . . . . .	48
cc) Anknüpfungspunkt: „andere Gründe“. . . . .	49
dd) Einzelfälle zum Kompensationsverbot. . . . .	53
(1) Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG – Fremdleistungen . . . . .	53
(2) Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG – Einfuhr	65

(3) Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG – innergemeinschaftlicher Erwerb . . . . .	70
(4) Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG – Reverse-Charge. . . . .	71
(5) Vorsteuer bei Unterlassungstaten nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	73
(6) Schätzungen . . . . .	77
(7) Besonders schwerer Fall . . . . .	78
(8) Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG . . . . .	78
(9) In Voranmeldungen erklärte Vorsteuern bei Nichtabgabe/verspäteter Abgabe einer Jahres- erklärung. . . . .	79
(10) Umsatzsteuerbefreiungen, § 4 UStG. . . . .	79
(11) § 14c UStG-Fälle – Scheinrechnungen . . . . .	80
ee) Zwischenergebnis zum Kompensationsverbot . . . . .	81
b) Steuerverkürzung auf Zeit und auf Dauer . . . . .	82
aa) Steuerverkürzung auf Dauer . . . . .	83
bb) Steuerverkürzung auf Zeit . . . . .	84
c) Steuerverkürzung: Anrechnung von Umsatzsteuer- vorauszahlungen bei der Jahreserklärung . . . . .	89
d) Steuerverkürzung: nachträgliche Berichtigungen bzw. Berichtigungspflichten . . . . .	92
e) Steuerverkürzung: Fallgruppen zu Art und Umfang der Verkürzung bei der Umsatzsteuerhinterziehung . . . . .	93
aa) Umsatzsteuervoranmeldung falsch, Umsatzsteuer- jahreserklärung richtig und fristgerecht . . . . .	94
bb) Falsche Angaben aus der Umsatzsteuervoranmel- dung werden in der fristgerechten Umsatzsteuer- jahreserklärung lediglich wiederholt . . . . .	96
cc) Fristgerechte Umsatzsteuerjahreserklärung und weitere falsche Angaben in der Umsatzsteuerjahres- erklärung, die über die falschen Angaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung hinausgehen. . . . .	97
dd) Umsatzsteuervoranmeldung falsch und keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahres- erklärung . . . . .	98
ee) Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung richtig und fristgerecht. . . . .	100

ff)	Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung zwar fristgerecht, aber mit falschen Angaben . . . . .	101
gg)	Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung . . . . .	104
hh)	Umsatzsteuervoranmeldungen richtig und fristgerecht, Umsatzsteuerjahreserklärung zwar fristgerecht, aber mit falschen Angaben . . . . .	105
ii)	Umsatzsteuervoranmeldungen richtig und fristgerecht, keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung . . . . .	106
III.	Nicht gerechtfertigte Steuervorteile . . . . .	108
1.	Begriff des Steuervorteils . . . . .	108
2.	Nicht gerechtfertigt . . . . .	109
IV.	Zwischenergebnis zum Taterfolg der Umsatzsteuerhinterziehung . . . . .	110
<b>C.</b>	<b>Tatbestandsmäßiges Verhalten.</b> . . . . .	112
I.	Steuerhinterziehung durch Handeln, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	112
1.	Angaben machen . . . . .	112
a)	Unterschiedene Steuererklärung . . . . .	113
b)	Elektronische Steuererklärung . . . . .	114
c)	Datenauthentizität . . . . .	115
2.	Unrichtige oder unvollständige Angaben über Tatsachen . . . . .	117
a)	Abweichende Rechtsauffassungen . . . . .	117
b)	Auswirkung steuerlicher Nachweisvorschriften auf den Taterfolg . . . . .	119
aa)	Bloße steuerliche Formvorschriften . . . . .	119
bb)	Nachweiserfordernisse als materielle Voraussetzung . . . . .	120
cc)	Ordnungsgemäße Rechnung und Vorsteuerabzug . . . . .	120
dd)	Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen . . . . .	123
3.	Steuerlich erhebliche Tatsachen . . . . .	123
4.	Gegenüber Finanz- oder anderen Behörden . . . . .	124
5.	Unkenntnis als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal . . . . .	124
6.	Selbstbelastungsverbot hinsichtlich Jahreserklärung bei Verfahrenseinleitung wegen Voranmeldungen . . . . .	127
II.	Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	128
1.	Erklärungspflichten . . . . .	128
a)	Erklärungspflichten in Bezug auf die Umsatzsteuer . . . . .	129

b) Erklärungspflichtige Personen . . . . .	129
c) Unzumutbarkeit, Selbstbelastung . . . . .	131
d) Unkenntnis als Tatbestandsmerkmal . . . . .	132
2. Verletzung der allgemeinen Korrekturpflicht aus § 153 AO . . . . .	132
3. Verletzung von speziellen umsatzsteuerlichen Korrektur- pflichten, §§ 15a, 17 UStG . . . . .	133
III. Zwischenergebnis zum tatbestandsmäßigen Verhalten . . . . .	134
<b>D. Subjektiver Tatbestand . . . . .</b>	<b>136</b>
I. Vorsatz . . . . .	136
1. Deskriptive Tatbestandsmerkmale . . . . .	136
2. Begriffe mit Bezug zu steuerlichen Rechtsfragen . . . . .	137
a) Normative Tatbestandsmerkmale und Steuer- anspruchslehre . . . . .	137
b) Blankettmerkmale. . . . .	138
c) Kritik an der Steueranspruchslehre und Stellungnahme . . . . .	138
II. Irrtümer: Abgrenzung Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum . . . . .	140
1. Tatbestandsirrtum. . . . .	140
a) Irrtum über deskriptive Tatbestandsmerkmale. . . . .	141
b) Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale . . . . .	141
c) Irrtum über Blankettmerkmale . . . . .	141
2. Verbotsirrtum . . . . .	144
3. Typische Irrtümer bei der Umsatzsteuer . . . . .	144
a) Irrtum über Erklärungspflicht . . . . .	144
b) Irrtum über Erklärungspflicht bei fristgerechter Zahlung von Umsatzsteuervorauszahlungen . . . . .	145
c) Irrtum über Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer . . . . .	145
d) Irrtum über Steuersatz: unberechtigter Steuerausweis. . . . .	146
e) Irrtum über Kompensationsverbot. . . . .	146
f) Irrtum über Vorsteuerabzug aus inhaltlich unzutreffender Rechnung. . . . .	148
g) Irrtum über Steuerbefreiung bei innergemeinschaft- lichen Lieferungen . . . . .	148
h) Irrtum über die Korrekturpflichten nach § 17 UStG . . . . .	149
<b>E. Versuch . . . . .</b>	<b>149</b>
I. Abgrenzung tauglicher, untauglicher Versuch und Wahndelikt . . . . .	150
II. Subjektiver Tatbestand (Tatentschluss) . . . . .	151
III. Objektiver Tatbestand (unmittelbares Ansetzen zur Tat). . . . .	151
1. Abgabefall . . . . .	152
2. Nichtabgabefall . . . . .	154

IV. Rücktritt vom Versuch, § 24 StGB; Abgrenzung zur Selbst- anzeige . . . . .	155
<b>F. Täterschaft und Teilnahme.</b> . . . . .	157
I. Abgrenzung Täterschaft und Teilnahme . . . . .	157
II. Täterkreis . . . . .	158
1. Steuerhinterziehung durch Handeln, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . . .	158
a) Unmittelbare Täterschaft, § 25 Abs. 1, 1. Alt. StGB . . . . .	159
aa) Erklärungsherrschaft über Inhalt und Abgabe der Erklärung . . . . .	159
bb) Steuerliche Berater als unmittelbare Täter . . . . .	160
b) Mittäterschaft, § 25 Abs. 2 StGB . . . . .	162
c) Mittelbare Täterschaft, § 25 Abs. 1, 2. Alt. StGB . . . . .	163
2. Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . . .	164
III. Teilnahme . . . . .	166
1. Anstiftung . . . . .	166
2. Beihilfe . . . . .	167
a) Neutrale Handlungen . . . . .	167
b) Einzelfälle zur Beihilfe . . . . .	168
<b>G. Besonders schwere Fälle des § 370 Abs. 3 AO (Regelbeispiele)</b> . .	169
I. Einzelne Regelbeispiele . . . . .	171
1. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO, Steuerverkürzung in großem Ausmaß in der Fassung seit 01.01.2008 . . . . .	171
a) Grenzbestimmung Hinterziehungsbetrag . . . . .	171
b) Anwendung des Kompensationsverbots . . . . .	173
c) Steuerverkürzung auf Zeit . . . . .	174
d) Mehrere Taten . . . . .	175
e) Zwischenergebnis . . . . .	175
2. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO, Steuerverkürzung in großem Ausmaß in der Fassung vom 01.10.2002 bis 31.12.2007 . . . . .	175
3. § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO, banden- und gewerbsmäßige Umsatzsteuerhinterziehung . . . . .	176
4. Unbenannter schwerer Fall eines Regelbeispiels . . . . .	177
5. Entkräftung der Indizwirkung, Geringfügigkeit . . . . .	178
II. „Versuch“ von Regelbeispielen . . . . .	178
<b>H. Ergebnis 1. Teil</b> . . . . .	179

**2. Teil:****Grenzüberschreitende Hinterziehung von Umsatzsteuer**

<b>A. Grundlagen der Umsatzsteuer mit Auslandsbezug</b> . . . . .	183
I. Innergemeinschaftliche Lieferungen . . . . .	183
1. Rechtsgrundlagen der EU zur Mehrwertsteuer . . . . .	184
2. Technische Umsetzung des Bestimmungslandprinzips . . . . .	184
3. Rechtsnormen auf EU-Ebene . . . . .	184
4. Nationale Rechtsnormen . . . . .	185
5. Verhältnis des nationalen Rechts zum EU-Recht . . . . .	189
6. Betrugsanfälligkeit . . . . .	190
7. Umsatzsteuerkarusselle, Streckengeschäfte, Kettengeschäfte . . . . .	190
a) Steuerrechtliche Folgen . . . . .	193
b) Steuerstrafrechtliche Folgen . . . . .	193
c) Bekämpfung . . . . .	194
II. Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen . . . . .	195
III. Lieferungen mit Drittlandsbezug . . . . .	196
1. Ausfuhrlieferungen . . . . .	196
2. Einfuhren . . . . .	198
<b>B. Umsatzsteuerhinterziehungen mit Auslandsbezug</b> . . . . .	199
I. Innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. sonstige Leistungen . . . . .	199
1. Entwicklung der Rechtsprechung und Bewertung in der Literatur . . . . .	199
a) Ältere Rechtsprechung des BFH und des BGH zum Buch- und Belegnachweis . . . . .	201
b) Ältere Rechtsprechung des EuGH . . . . .	201
c) Rechtssache Teleos (EuGH v. 27.09.2007) . . . . .	207
d) Rechtssache Collée (EuGH v. 27.09.2007) . . . . .	210
e) Rechtssache R (EuGH v. 07.12.2010) . . . . .	215
f) Bewertung der Entscheidung der Rechtssache R in der Literatur . . . . .	220
aa) Subjektive Anforderungen . . . . .	223
bb) Umsetzung in nationales Recht . . . . .	225
cc) Steuersystematische Bedenken . . . . .	226
dd) Strafrechtliche Bedenken . . . . .	226
ee) Nachträgliche Besteuerung im Bestimmungsland („unterliegen“) . . . . .	228
ff) Nationale Folgerechtsprechung . . . . .	229
gg) Fazit . . . . .	230

g) Jüngere Rechtsprechung des EuGH . . . . .	231
h) Rechtssache Schoenimport Italmoda (EuGH v. 18.12.2014) . . . . .	235
i) Bewertung der Entscheidung Italmoda in der Literatur . . . . .	239
aa) Einordnung der Entscheidung in die bisherige Rechtsprechung des EuGH . . . . .	240
bb) Vorsteuerversagung . . . . .	242
cc) Steuersystematische Bedenken, Rechtsgrundlage der Rechteversagung . . . . .	242
dd) Begriff der Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Missbrauch. . . . .	244
ee) Lieferkette . . . . .	245
ff) Objektive Umstände . . . . .	246
gg) Subjektive Elemente; Beteiligung an Lieferkette. . . . .	246
hh) Strafsteuer; keine Sanktion i.S.d. Grundrechtecharta der EU. . . . .	249
ii) Spätere Korrekturen . . . . .	251
jj) Umsetzung in nationales Recht . . . . .	252
(1) Unmittelbare Anwendung der Richtlinie. . . . .	253
(2) Keine unmittelbare Anwendung der Richtlinie . . . . .	257
(3) Nationale Reformüberlegungen: § 25f UStG-E. . . . .	263
kk) Steuerstrafrechtliche Anmerkungen . . . . .	264
2. Stellungnahme zum Komplex innergemeinschaftliche Lieferungen . . . . .	267
a) Steuerrecht . . . . .	267
aa) Bedeutung der Entscheidung Italmoda . . . . .	267
bb) Objektive Umstände . . . . .	268
cc) Anforderungen an subjektive Elemente . . . . .	270
b) Strafrecht . . . . .	271
aa) Tathandlung. . . . .	271
bb) Bestimmtheitsgrundsatz, Analogieverbot . . . . .	272
cc) Mehrfachbelastung als Sanktion; Strafklage- verbrauch . . . . .	274
dd) Steuerverkürzung . . . . .	275
ee) Subjektiver Tatbestand . . . . .	277
(1) Täuschungshandlungen . . . . .	277
(2) Fälle der neutralen Beihilfe . . . . .	278
ff) Strafzumessung . . . . .	280
gg) Spätere Korrekturen . . . . .	281
c) Ergebnis zum Komplex innergemeinschaftliche Lieferungen . . . . .	281

II. Lieferungen mit Drittlandsbezug . . . . .	282
1. Ausfuhrlieferungen . . . . .	282
a) Nachweisvoraussetzungen für die Steuerbefreiung . . . . .	282
b) Übertragbarkeit der Rechtsgrundsätze der EuGH-Rechtsprechung . . . . .	283
2. Einfuhren . . . . .	286
III. Zwischenergebnis zu Umsatzsteuerhinterziehungen mit Auslandsbezug . . . . .	286
<b>C. § 370 Abs. 6 AO, Strafbarkeitsvoraussetzung der Gleichwertigkeit . . . . .</b>	<b>289</b>
I. Ein- und Ausfuhrabgaben, § 370 Abs. 6 S. 1 AO . . . . .	290
II. Umsatzsteuern und harmonisierte Verbrauchsteuern, § 370 Abs. 6 S. 2 AO . . . . .	291
III. Rechtsnatur des § 370 Abs. 6 S. 3 AO und Rückwirkung auf Altfälle . . . . .	292
1. Abschaffung Gegenseitigkeitserfordernis . . . . .	292
2. Rechtsnatur . . . . .	293
IV. Hinterziehungsumfang bei § 370 Abs. 6 AO . . . . .	295
V. § 370 Abs. 7 AO, Durchbrechung Territorialprinzip . . . . .	295
1. Straftaten gegen den deutschen Steueranspruch . . . . .	295
2. Auslandsstraftaten . . . . .	296
3. Vermeidung Doppelbestrafung . . . . .	296
<b>D. Ergebnis 2. Teil . . . . .</b>	<b>298</b>

**3. Teil:**

**Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26c UStG**

<b>A. Allgemeines . . . . .</b>	<b>301</b>
<b>B. Objektiver Tatbestand . . . . .</b>	<b>304</b>
I. In der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer . . . . .	304
1. Formale Anforderungen an eine Rechnung . . . . .	305
2. Inhaltliche Anforderungen – Scheinrechnungen, Abdeckrechnungen . . . . .	309
3. Rechnungskorrekturen; Herabsetzung der Steuerschuld . . . . .	311
4. Widerspruch im Fall der Abrechnung per Gutschrift . . . . .	312
5. Sondervorauszahlung bei Dauerfristverlängerung . . . . .	313
II. Nichtentrichtung der Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt . . . . .	313
1. Fälligkeit der Umsatzsteuer . . . . .	313

2. Aufrechnung, Stundung, Zahlungsschonfrist, Aussetzung der Vollziehung . . . . .	314
3. Täter der Nichtentrichtung . . . . .	314
4. Nicht angemeldete Steuer . . . . .	315
a) Umsatzsteuervorauszahlungen . . . . .	315
b) Jahresabschlussoll (Umsatzsteuerjahreserklärung bzw. Jahressteuerbescheid) . . . . .	316
5. Begehungsformen . . . . .	316
6. Auswirkungen einer Zahlungsunfähigkeit bei Fälligkeit . . . . .	316
a) Vorüberlegung: zivilrechtliche Pflicht zur Rechnungsstellung . . . . .	317
b) Kürzung wie bei § 380 AO . . . . .	318
c) Vergleich mit Voraussetzungen nach § 69 AO . . . . .	318
d) Pflichtwidrige Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit (omissio libera in causa) . . . . .	321
e) Vereinnahmte Umsatzsteuer . . . . .	323
f) Tatsächlicher Vorsteuerabzug. . . . .	325
g) Korrekturen bei eingeplanter Zahlungsunfähigkeit . . . . .	325
7. Sonderproblem 01.01.2009 bis 29.06.2013. . . . .	327
III. Bedeutung der Zahllast . . . . .	327
IV. Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Nichtentrichtung. . . . .	328
1. Bandenmäßige Begehung . . . . .	329
2. Gewerbsmäßige Begehung . . . . .	330
V. Zwischenergebnis zum objektiven Tatbestand. . . . .	331
<b>C. Subjektiver Tatbestand</b> . . . . .	332
<b>D. Selbstanzeigemöglichkeit</b> . . . . .	333
<b>E. Ergebnis 3. Teil</b> . . . . .	335

**4. Teil:**

**Verfolgungsverjährung der Hinterziehung von Umsatzsteuer**

<b>A. Steuerrückziehung nach § 370 AO</b> . . . . .	337
I. Dauer . . . . .	337
1. Verlängerte Frist: Art des Vorliegens des Regelbeispiels. . . . .	338
2. Zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	341
3. Absolute Verjährung: § 78c Abs. 3 S. 2 StGB. . . . .	342
II. Beginn . . . . .	343
1. Abgabefall . . . . .	343
a) Umsatzsteuervoranmeldung. . . . .	344
b) Umsatzsteuerjahreserklärung. . . . .	347

2. Nichtabgabefall . . . . .	349
3. Verjährung: Fallgruppen zum Beginn der Verjährung bei der Umsatzsteuerhinterziehung. . . . .	350
a) Umsatzsteuervoranmeldung falsch, Umsatzsteuer- jahreserklärung richtig und fristgerecht. . . . .	351
b) Fristgerechte Umsatzsteuerjahreserklärung und falsche Angaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung werden in der Umsatzsteuerjahreserklärung lediglich wieder- holt . . . . .	351
c) Fristgerechte Umsatzsteuerjahreserklärung und weitere falsche Angaben in der Umsatzsteuerjahres- erklärung, die über die falschen Angaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung hinausgehen. . . . .	352
d) Umsatzsteuervoranmeldung falsch und keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung. . . . .	353
e) Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung richtig und fristgerecht . . . . .	354
f) Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung zwar fristgerecht, aber mit falschen Angaben . . . . .	354
g) Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuer- jahreserklärung . . . . .	355
h) Umsatzsteuervoranmeldungen richtig und fristgerecht, Umsatzsteuerjahreserklärung zwar fristgerecht, aber mit falschen Angaben . . . . .	355
i) Nachträgliche Abgabe unrichtiger Umsatzsteuerjahres- erklärung zur (zunächst) unterlassenen Umsatzsteuer- jahreserklärung . . . . .	356
III. Auswirkungen von (Rechnungs)berichtigungen . . . . .	356
IV. Verjährungsunterbrechung nach § 376 Abs. 2 AO . . . . .	357
V. Ruhen der Verjährung . . . . .	358
<b>B. Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26c UStG . . . . .</b>	<b>360</b>
<b>C. Ergebnis 4. Teil . . . . .</b>	<b>361</b>

**5. Teil:  
Strafverfahrensrechtliche Behandlung der Hinterziehung  
von Umsatzsteuer**

<b>A. Bedeutung und Abgrenzung der Tatbegriffe: materiell und prozessual</b>	365
<b>B. Grundsätzliches zum Verhältnis Umsatzsteuervoranmeldung zu Umsatzsteuerjahreserklärung</b>	367
I. Steuerverfahrensrechtlich	367
II. Strafverfahrensrechtlich	367
<b>C. Konkurrenzen</b>	368
I. Umsatzsteuerhinterziehung im Verhältnis zu anderen Steuerstraftaten	368
II. Verhältnis der Umsatzsteuerhinterziehungen untereinander	370
1. Mehrere Unrichtigkeiten in einer Steuervoranmeldung	370
2. Verhältnis zwischen Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung	370
3. Fallgruppen zu Konkurrenzen bei der Umsatzsteuerhinterziehung in Bezug auf das Zusammenspiel zwischen Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung	376
a) Fristgerechte Umsatzsteuerjahreserklärung und falsche Angaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung werden in der Umsatzsteuerjahreserklärung lediglich wiederholt	377
b) Fristgerechte Umsatzsteuerjahreserklärung und weitere falsche Angaben in der Umsatzsteuerjahreserklärung, die über die falschen Angaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung hinausgehen	377
c) Umsatzsteuervoranmeldung falsch und keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung	378
d) Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung zwar fristgerecht, aber mit falschen Angaben	378
e) Keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und keine oder verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung	380
4. Wiederholte Umsatzsteuerhinterziehung: nachträgliche Abgabe unrichtiger Umsatzsteuerjahreserklärung zur (zunächst) unterlassenen Umsatzsteuerjahreserklärung	380

III. Verhältnis von § 26c UStG zu § 370 AO .....	383
1. Konkurrenzverhältnis § 26c UStG zu § 370 AO (allgemein) .....	383
2. Konkurrenzverhältnis § 26c UStG zu § 370 AO (Selbstanzeigekonstellation) .....	388
IV. Zwischenergebnis zu Konkurrenzen .....	390
<b>D. Prozessuale Tat</b> .....	392
I. Tatbegriff nach § 264 StPO .....	392
II. Verhältnis Umsatzsteuervoranmeldung zu Umsatzsteuer- jahreerklärung .....	393
<b>E. Strafzumessung bei Umsatzsteuerhinterziehung</b> .....	394
I. Strafraumenbestimmung .....	394
II. Spielraum bei der Strafzumessung .....	395
III. Umsatzsteuerliche Besonderheiten .....	397
1. Kompensationsverbot .....	397
2. Hinterziehung auf Zeit .....	397
3. Typische Konstellationen der Hinterziehung von Umsatzsteuer auf Zeit .....	399
4. Berichtigungsmöglichkeiten; Scheingeschäfte; unberechtigter Umsatzsteuerausweis, § 14c Abs. 2 UStG	401
5. Treuhandstellung des Unternehmers .....	402
6. Umsatzsteuerkarussell .....	402
<b>F. Ergebnis 5. Teil</b> .....	403

**6. Teil:**

**Selbstanzeige im Kontext der Hinterziehung von Umsatzsteuer**

<b>A. Allgemeines</b> .....	407
I. Rechtliche Einordnung von Korrekturerklärungen .....	407
II. Überblick über die Regelung der Selbstanzeige: §§ 371, 398a AO .....	410
<b>B. Vollständigkeitsgebot § 371 Abs. 1 AO</b> .....	411
I. Historische Entwicklung .....	411
II. Tatbestandsvoraussetzungen des § 371 Abs. 1 AO .....	415
1. Selbstanzeigezeitraum: zeitliche Vollständigkeit .....	415
2. Steuerart: Spartenvollständigkeit .....	418
a) Täterbezogene Betrachtung .....	418
b) Umsatzsteuer bzw. Einfuhr- und Ausfuhrabgaben eines anderen EU-Mitgliedstaats .....	419
c) Einfuhrumsatzsteuer .....	419

3. Anzeigerstatter, verdeckte Stellvertretung . . . . .	420
4. Berichtigungserklärung. . . . .	421
a) Materiallieferungspflicht . . . . .	421
b) Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen durch Umsatzsteuerjahreserklärungen. . . . .	422
III. Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot, 371 Abs. 2a AO . . .	425
1. Fehlwirkungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz . . . . .	425
2. Versuch der Kompensation durch Verwaltungsanweisungen (AStBV) . . . . .	425
3. Gesetzliche Ausnahmen für Umsatzsteuervoranmeldungen . . . . .	426
4. Einzelne Fallgestaltungen bei der Umsatzsteuer. . . . .	428
a) Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen durch fristgerechte und vollständige Umsatzsteuerjahreserklärung . . . . .	429
b) Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und von falscher Umsatzsteuerjahreserklärung durch (weitere) richtige Umsatzsteuerjahreserklärung. . . . .	430
c) Richtige Umsatzsteuervoranmeldungen, aber verspätete Umsatzsteuerjahreserklärung. . . . .	430
d) Falsche Umsatzsteuervoranmeldungen werden durch die 12. Umsatzsteuervoranmeldungen korrigiert; sog. „Praktikerlösung“ . . . . .	430
e) Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen nach Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung . . . . .	431
IV. Zwischenergebnis zum Vollständigkeitsgebot . . . . .	432
<b>C. Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen nach § 371 Abs. 2 AO . .</b>	<b>435</b>
I. Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a AO) . . . . .	436
1. Persönlicher Umfang der Sperrwirkung. . . . .	436
2. Sachlicher Umfang der Sperrwirkung . . . . .	437
3. Umsatzsteuerliche Prüfungen . . . . .	437
II. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1b AO) . . . . .	438
III. Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1c AO) . . . . .	439
IV. Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d AO) . . . . .	440

V. Erscheinen eines Amtsträgers zu einer Umsatzsteuernachschau, einer Lohnsteuernachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1e AO) . . . . .	440
VI. Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) . . . . .	441
1. Tatentdeckung durch Fristablauf bei Fälligkeitssteuern. . . . .	442
2. Einschränkung für Umsatzsteuervoranmeldungen durch § 371 Abs. 2a S. 2 AO . . . . .	443
VII. Ausschluss in besonderen Fällen (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO), Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO). . . . .	443
1. Anwendung des Kompensationsverbots . . . . .	444
a) Anwendung des Kompensationsverbots hinsichtlich der 25.000-€-Grenze (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO) . . . . .	444
b) Ermittlung des Zuschlagtarifs/Prozentsatzes (§ 398a Abs. 2 AO: Hinterziehungsbetrag). . . . .	445
c) Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Zuschlag (§ 398a Abs. 1 Nr. 2a-c AO: hinterzogene Steuer). . . . .	446
d) Anwendung des Kompensationsverbots nach der Rechtslage bis 31.12.2014. . . . .	448
e) Zuschlag bei geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen . . . . .	448
2. Zuschlagszahlung durch jeden Tatbeteiligten. . . . .	449
3. Steuerhinterziehung auf Zeit . . . . .	450
VIII. Ausschluss bei besonders schwerem Fall nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2–5 AO (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO), Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO) . . . . .	451
IX. Zwischenergebnis zu den negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen . . . . .	452
<b>D. Fristgerechte Nachzahlung, § 371 Abs. 3 AO . . . . .</b>	<b>453</b>
<b>E. Fremdanzeige, § 371 Abs. 4 AO . . . . .</b>	<b>456</b>
<b>F. Ergebnis 6. Teil . . . . .</b>	<b>457</b>
 <b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse . . . . .</b>	 <b>461</b>
 <b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	 <b>479</b>
 <b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>	 <b>505</b>