

Ruhr-Universität Bochum
Masterstudiengang Kriminologie und Polizeiwissenschaft
MaKrim XI

Ausfuhrkassenzettel – eine Betrachtung aus wirtschaftsstrafrechtlicher Perspektive

Masterarbeit von

Anna-Sophie Mädler
Anna-Sophie.Maedler@rub.de
Matrikel-Nr. 108 114 20352 4

21. Februar 2017

Erstkorrektor Dr. Marc Engelhart, Max-Planck-Institut für
ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg
Zweitkorrektor Dr. Andreas Ruch, Lehrstuhl für Kriminologie,
Kriminalpolitik und Polizeiwissenschaft, Ruhr-Universität Bochum

| | |
|---|-----------|
| 1. Kapitel: Einleitung | 5 |
| A. Problemdarstellung _____ | 5 |
| B. Zahlen und Fakten _____ | 8 |
| C. Fragestellung und Methode _____ | 11 |
| 2. Kapitel: Steuerrechtliche Grundlagen für das Ausstellen von AKZ | 12 |
| A. Supranationales Recht _____ | 12 |
| B. Nationales Recht _____ | 13 |
| C. Zwischenfazit _____ | 15 |
| 3. Kapitel: Juristische Gutachten | 16 |
| A. Mögliche Straftatbestände _____ | 16 |
| I. Mittelbare Falschbeurkundung § 271 StGB _____ | 17 |
| II. Steuerhinterziehung § 370 AO _____ | 24 |
| III. Betrug § 263 StGB _____ | 30 |
| B. Mögliche Ordnungswidrigkeit – Steuergefährdung § 379 AO _____ | 36 |
| C. Zwischenfazit _____ | 38 |
| 4. Kapitel: Pro und Contra einer Kriminalisierung | 40 |
| A. Argumente aus dem Bereich der Wirtschaftskriminalität _____ | 41 |
| I. Definition Wirtschaftskriminalität _____ | 42 |
| II. Argumente auf der Ebene des EU-Rechts _____ | 47 |
| 1. Generelle Grundsätze _____ | 47 |
| a) Verhältnismäßigkeit _____ | 47 |
| b) Bestimmtheit _____ | 49 |
| 2. Spezielle Grundsätze _____ | 50 |
| a) Primärrecht _____ | 51 |
| b) Sekundärrecht _____ | 52 |
| (1) VO Nr. 2988/95 _____ | 52 |
| (2) PIF-Richtlinie _____ | 52 |
| 3. Zwischenfazit _____ | 54 |
| III. Argumente auf der Ebene des nationalen Rechts _____ | 56 |
| 1. Verhältnismäßigkeit _____ | 56 |
| 2. Bestimmtheit versus Vorbereitungshandlung/ Vorfelddat _____ | 57 |
| a) § 22 StGB _____ | 57 |
| b) Abweichungen in der Rechtsprechung _____ | 60 |

| | |
|--|------------|
| c) Abweichungen bei Strafnormen _____ | 63 |
| 3. Zwischenfazit _____ | 65 |
| B. Argumente aus dem Bereich der Wirtschaftskriminologie _____ | 65 |
| I. Definition Wirtschaftskriminologie _____ | 66 |
| II. Forschungsstand und Theorieansätze _____ | 67 |
| 1. Allgemeine kriminologische Theorien Teil I _____ | 69 |
| a) Theorie des „white collar crime“ _____ | 69 |
| 2. Forschung und Theorien speziell zu Steuerehrlichkeit _____ | 70 |
| a) Schmölders – öffentliche Meinung zum Staatshaushalt _____ | 70 |
| b) Seckel – Fallakten zu Steuerhinterziehung _____ | 73 |
| c) Wenzel – Diverse Theorieansätze zu Steuermoral _____ | 74 |
| d) Schwarzenberger – Steuerehrlichkeit Selbstständiger _____ | 77 |
| e) Franzen – Steuermoral und Steuerhinterziehung _____ | 79 |
| 3. Allgemeine kriminologische Theorien Teil II _____ | 81 |
| a) Rational-Choice-Theorie _____ | 81 |
| b) Labeling-approach-Theorie _____ | 81 |
| III. Zwischenfazit und mögliche Rückschlüsse _____ | 82 |
| C. Blick auf andere EU-Mitgliedstaaten _____ | 84 |
| I. Frankreich _____ | 84 |
| II. Österreich _____ | 86 |
| 5. Kapitel: Alternativen zu einer Kriminalisierung | 88 |
| A. Änderungen der Rechtsgrundlagen der Steuerbefreiung _____ | 88 |
| B. Änderungen des praktischen Prozederes _____ | 88 |
| C. Ordnungswidrigkeiten _____ | 89 |
| 6. Kapitel: Zusammenfassung und Fazit | 90 |
| Literaturverzeichnis | 93 |
| Verzeichnis der Anhänge | 107 |
| Eidesstattliche Versicherung | 243 |

1. Kapitel: Einleitung

In der vorliegenden Masterarbeit soll erörtert werden, ob respektive unter welchen Umständen die Sanktionierung einer zu Unrecht (im Rahmen der Ausfuhr von Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden) erwirkten Befreiung bzw. Erstattung der Umsatzsteuer zu rechtfertigen ist.

A. Problemdarstellung

„Wer mit der Tram 8 durch Basel fährt, sieht Sonderangebote und leere Geschäfte. Auf der anderen Seite: Schlangen am Zollhäuschen. Zwei mittelmäßig gelaunte deutsche Beamte hämmern Stempel auf Hunderte, Tausende grüne Formulare, daran gehängt Kassenzettel, zum Teil meterlang.“¹

Bei den hier genannten Formularen handelt es sich um die 'Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke bei Ausfuhren im nicht-kommerziellen Reiseverkehr'² (künftig Ausfuhrkassenzettel, kurz AKZ). Diese dienen einem bei ausländischen Käufern³ beliebten „Preisnachlass in Höhe der Umsatzsteuer“⁴. Ein im Drittland Ansässiger⁵ kann sich damit auf Antrag für eine in Deutschland erworbene und später ausgeführte Ware die Umsatzsteuer erstatten lassen. Dafür muss zunächst die Bestätigung des Zolls über die Ausfuhr der zuvor gekauften Ware vorliegen. Anschließend kann die Erstattung durch den Händler erfolgen. Der auf diese Weise gewährte Rabatt wird rechtlich durch eine Steuerbefreiung begründet. Diese hat ihren Ursprung in der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁶ (MwStSystRL), welche für Ansässige eines Drittstaates unter bestimmten Voraussetzungen

¹ *Theile C.*, Selfie mit Steak.

² Siehe Anhang 1, Anlage 2.

³ Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung männlicher und weiblicher Sprachformen verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichwohl für beiderlei Geschlecht.

⁴ Anhang 1, Punkt 1.1.

⁵ Das bedeutet Privatpersonen mit nachgewiesenem Wohnort in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Union ist, vgl. Art. 147 Abs. 1 a) i.V.m. Abs. 2 Mehrwertsteuersystemrichtlinie, RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006 (MwStSystRL) – Gesetzestext siehe Anhang 3; § 6 Abs. 3a Nr.1 i.V.m. § 1 Abs. 2a Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386 vom 21.02.2005) (UStG) – Gesetzestext siehe Anhang 4; siehe auch Anhang 1 Nr. 1.2.

⁶ Siehe Fußnote 5.

eine Umsatzsteuererstattung⁷ vorsieht, wenn die in der EU gekaufte Ware im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird. Die tatsächliche Steuerbefreiung macht jedoch der Händler im Rahmen seiner Steuererklärung geltend. Der Aufwand für den Käufer, auf diese Weise an einen Preisnachlass von 7% bzw. 19% zu kommen, ist verhältnismäßig gering:



1. **Kauf der Ware:** Der Kunde – später Erklärender genannt – erwirbt die Ware und muss den entsprechenden Umsatzsteuerbetrag zunächst entrichten. Er muss bereits beim Einkauf angeben, dass er beabsichtigt die Ware auszuführen und bekommt daraufhin einen AKZ⁸. Auf dem AKZ macht der Verkäufer Angaben zur Ware und unterschreibt diesen. Der eigentliche Kassenzettel wird dem AKZ-Formular nur beigeheftet.
2. **Vorlage des AKZ an der Grenze:** Der vom Erklärenden mit seiner Adresse versehene und unterschriebene AKZ wird neben dem Nachweis über seinen Wohnsitz im Ausland⁹ an der Ausgangszollstelle vorgelegt. Die Angaben können daraufhin anhand einer körperlichen Warenbeschau und Ausweiskontrolle überprüft werden.¹⁰ Sind die Voraussetzungen erfüllt¹¹ wird das Dienstsiegel zur Bestätigung der Ausfuhr angebracht.
3. **Ausreise:** Der Erklärende verlässt die Europäische Union mit der gekauften Ware und behält den beurkundeten AKZ zunächst bei sich.

⁷ Die Begriffe Umsatz- und Mehrwertsteuer können für die vorliegende Arbeit als identisch angesehen werden, auch wenn sie laut Definition nicht deckungsgleich sind.

⁸ „Für die Form des Ausfuhr- und Abnehmernachweises gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. [...] Es empfiehlt sich aber, die Nachweise mit Hilfe von Belegen zu führen, die dem beigegeführten Vordruckmuster (Anlage 2) entsprechen.“ Anhang 1, Punkt 3.3.

⁹ Pass oder sonstiges Grenzübertrittspapier, Anhang 1, Punkt 3.2.

¹⁰ Vgl. *Reichl*, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2.

¹¹ Das heißt der Erklärende führt die Ware bei sich, weist einen Wohnsitz im Drittland nach und beabsichtigt die Ware nun innerhalb von drei Monaten auszuführen. Ausführlich siehe 2. Kapitel.

4. **Erstattung des gezahlten Umsatzsteuerbetrages:** Der Erklärende kann sich nun durch Vorlage des AKZ den im Kaufpreis enthaltenen Umsatzsteuerbetrag rückerstatten lassen. Dies ist entweder durch Rückkehr zum jeweiligen Händler unter Vorlage des AKZ möglich. In diesem Fall bekommt er den Betrag bar ausgezahlt oder für den nächsten Einkauf gutgeschrieben. Alternativ bedient sich der Erklärende der Möglichkeit des „Global Tax Refunds“¹² und lässt sich den Umsatzsteuerbetrag unter Abzug einer Bearbeitungspauschale in einem ausgewiesenen `refund office` in seiner Heimatnähe erstatten, bzw. sendet diesen Beleg per Post ein und erhält den Betrag gutgeschrieben. Die Erstattung des gezahlten Umsatzsteuerbetrages erfolgt jedoch nur auf Kulanz des Verkäufers und stellt noch keine rechtliche Steuerbefreiung oder -erstattung dar!
5. **Steuerbefreiung:** Die eigentliche Steuerbefreiung erfolgt im Anschluss, sobald der Händler durch Vorlage des beurkundeten AKZ eine steuerbefreite Ausfuhr gegenüber dem Finanzamt – in der Regel im Rahmen seiner quartalsmäßigen Steuererklärung – geltend macht. Dafür bucht er den betreffenden Umsatz vom Konto `steuerpflichtige Erlöse` auf das Konto `steuerfreie Umsätze Drittland` um.¹³ Durch Nichtfestsetzung des entsprechenden Umsatzsteuerbetrages durch das Finanzamt erhält der Händler den (an den Erklärenden bereits ausgezahlten) Betrag zurück.

Die auf diese Art gebotene Vergünstigung wirkt sich einerseits sicher umsatzsteigernd und damit positiv für den Einzelhandel aus. Andererseits ergibt sich durch dieses Prozedere die Gelegenheit den Steuervorteil in ungerechtfertigter Weise zu erlangen. Die Möglichkeit zu kontrollieren, ob die Ware die EU tatsächlich verlässt sind begrenzt, wenn nicht gar vollständig fehlend – schaut man sich die Warteschlangen¹⁴ an den sogenannten AKZ-Schaltern der Grenzzollämter an, besetzt mit jeweils ein bis zwei Beamten¹⁵. Dies kann – insbesondere dort, wo ein hohes Aufkommen an derlei Erstattungen herrscht – zu Missbrauch führen. Der Missbrauch durch Vorlage `falscher` Kassenzettel erscheint dabei einfach. Es zeigt sich, dass bspw. grenzüber-

¹² Siehe hierzu auch Homepage des Anbieters: <http://www.globalblue.com>, zuletzt aufgerufen am 20.01.2017.

¹³ Thoma et al., Zoll und Umsatzsteuer, S. 170.

¹⁴ SWR, Bilanz des Hauptzollamtes Singen – Zoll nimmt Milliarden ein.

¹⁵ Reichl, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2.

schreitende Freundschaften zwischen in der Schweiz Ansässigen und Deutschen ausgenutzt werden, um den deutschen Bekannten ebenfalls zum Sparen der Umsatzsteuer zu verhelfen. So kann nicht nur für den eigenen Einkauf die Beurkundung der Ausfuhr beantragt werden. Vielmehr wird – als Gefälligkeitsdienst – für die teure Neuanschaffung des deutschen Bekannten, der auf Steuerbefreiung keinen Anspruch hat, mitunter ein AKZ für Ware vorgelegt, welche die Bundesrepublik niemals verlassen soll.¹⁶ C. Theile berichtet sogar davon, dass weggeworfene Kassenzettel aufgesammelt, dafür nachträglich AKZ beim Händler angefordert und anschließend bei der Ausreise vorgelegt werden.¹⁷ Auf diese Weise werden ungerechtfertigte Steuerbefreiungen erlangt.

Wurde ein Verstoß gegen die Voraussetzungen, bzw. ein Missbrauch der Steuerbefreiung durch zu Unrecht vorgelegte AKZ festgestellt, so konnte dies bis vor wenigen Jahren als mittelbare Falschbeurkundung gem. § 271 Strafgesetzbuch¹⁸ (StGB) geahndet werden. Ein Beschluss des – für den überwiegenden Teil des Grenzverkehrs zwischen Deutschland und der Schweiz zuständigen – Oberlandesgerichts Karlsruhe vom 27.1.2012, 3 Ss 561/11 - AK 238/11¹⁹ (künftig: Beschluss des OLG Karlsruhe) führte allerdings dazu, dass diese Rechtspraxis ausgesetzt wurde²⁰. Der vorsätzliche Missbrauch des Systems der Umsatzsteuer-Rückerstattung durch Privatpersonen wird in Folge dessen seither nicht mehr geahndet. Es kann lediglich, sollte die Ware trotz Aufforderung des Zollbeamten nicht vorgelegt werden können, der Nachweis der Ausfuhr verweigert werden.²¹

B. Zahlen und Fakten

Die Auswirkungen dieser Entkriminalisierung durch das OLG Karlsruhe können nur ansatzweise nachvollzogen werden. Üblicherweise wird eine solche

¹⁶ *Schmider*, Mehrwertsteuer retour: So mogeln Deutsche an der Schweizer Grenze.

¹⁷ *Theile C.*, Selfie mit Steak.

¹⁸ Strafgesetzbuch in der Fassung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322).

¹⁹ OLG Karlsruhe, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200.

²⁰ Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 15/6474, zu Nr. 4; *Reichl*, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2f. Eingehender unter 3. Kapitel A. I.

²¹ *Reichl*, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2f.

Entkriminalisierung in den Fallzahlen der Polizeilichen Kriminalstatistik (PKS) sichtbar. Die hier mit Schlüsselzahl 540002 erfasste mittelbare Falschbeurkundung weist für die Jahre 2011 und 2012 auch tatsächlich eine Abnahme der Fallzahlen auf. Waren es 2011 noch 3.364 registrierte Fälle, so sank die Zahl 2012 um beinahe 30% auf 2.366.²² Jedoch ist nicht davon auszugehen, dass dieser Umstand dem angesprochenen Beschluss des OLG Karlsruhe Rechnung trägt. Vielmehr ist anzunehmen, dass die betreffenden Fälle überhaupt nicht in der PKS zu finden sind, da diese Verfahren durch die Zollbehörde aufgedeckt und zur Anzeige gebracht werden – die Daten des Zolls fließen jedoch bislang nicht in die PKS ein.²³

Auch die Verurteilungsstatistik, einsehbar in der GENESIS-Datenbank, bringt keine weiteren Erkenntnisse, da diese lediglich Urkundenfälschungen insgesamt erfasst, mittelbare Falschbeurkundung aber nicht gesondert ausweist²⁴. Es bleibt daher nur die Möglichkeit auf verfügbare Daten des Zolls zurückzugreifen. Leider sind die genauen Fallzahlen auch auf Anfrage nicht zu erhalten.²⁵ Frei zugänglich sind lediglich diejenigen Daten, die im Rahmen einer kleinen Anfrage des Abgeordneten Niko Reith²⁶ veröffentlicht wurden. Diese beschränken sich jedoch lokal auf den Tatort deutsch-schweizerische Grenze und sind damit nur bedingt aussagekräftig. Bei der eingangs geschilderten Thematik handelt es sich jedoch keinesfalls nur um ein lokales, (süd-)deutsches Problem. Die Umsatzsteuer-Rückerstattung erfolgt nicht nur bei der Ausfuhr in die Schweiz, sondern an den Grenzstellen aller Mitgliedstaaten der EU zu Drittländern, wie bspw. auch an Flug- oder Schiffshäfen. Dass es auch dort zu Missbrauch von AKZ kommt, zeigt sich spätestens mit einem Blick auf andere EU-Mitgliedstaaten.²⁷

²² BKA, Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2012, Jahrbuch 2012, S. 295.

²³ BKA, Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2012, Jahrbuch 2012, S. 2.

²⁴ Werte für 2011 und 2012 können online unter <https://www-genesis.destatis.de> mit Suchbegriff „24311-0001“ und anhand Auswahl der Art der Straftat „Code STGBOV-62“ generiert werden, zuletzt aufgerufen am 21.01.2017.

²⁵ Siehe Anhang 2, E-Mail vom 07.10.2016 und 14.10.2106. Die seitens des Bundesfinanzministeriums versprochene Antwort durch die GZD erfolgte nicht. Von einer erneuten Nachfrage wurde jedoch abgesehen, da der zuständige Sachbearbeiter, Herr Schemmel zuvor schon kontaktiert wurde und bereits alle verfügbaren Daten zur Verfügung gestellt hatte (Anhang 2, E-Mail vom 12.09.2016).

²⁶ Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 15/6474.

²⁷ Siehe 4. Kapitel C.

Für eine genauere Betrachtung der Problematik in Deutschland stehen jedoch keine anderen statistischen Daten zur Verfügung. Es zeigt sich aber schon in der Antwort auf die kleine Anfrage des Abgeordneten Niko Reith, dass die Zahl der eingereichten AKZ zuletzt kontinuierlich anstieg.²⁸ Diese Tendenz ist weiterhin zu beobachten²⁹ und es dürften damit mittlerweile 16 Millionen AKZ im Jahr allein an der deutsch-schweizerische Grenze sein. Parallel dazu ist zunächst auch die Zahl eingeleiteter Ermittlungsverfahren gestiegen. Im Jahr 2011 wurden noch 1.302 Ermittlungsverfahren wegen mittelbarer Falschbeurkundung aufgrund von Falschdeklarierungen im Zusammenhang mit AKZ eingeleitet.³⁰ Im Jahr 2012 waren es allein im Januar, d.h. bis zur Rechtsänderung aufgrund des erwähnten Urteils, bereits 255 Einleitungen und damit schon doppelt so viele wie durchschnittlich in einem Monat des Vorjahres. Beachtenswert ist, dass das Gros der eingereichten AKZ – 80% – einen jeweiligen Warenwert von unter 100 € aufwies.³¹ Ob sich diese prozentuale Verteilung auch auf die erfolgten Anzeigen übertragen lässt, kann der Antwort zwar nicht entnommen werden. Aufgrund dieser Verteilung ist jedoch zu vermuten, dass sich eine Vielzahl der Anzeigen auf geringe Beträge bezogen und damit möglicherweise im Anschluss wegen Geringfügigkeit bzw. gegen Auflage eingestellt wurden. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Entkriminalisierung aufgrund der im Vergleich zum Aufkommen wenigen Fallzahlen und der geringen Schäden zunächst gerechtfertigt. Jedoch kann von einer hohen Dunkelziffer ausgegangen werden, nicht zuletzt wegen der geringen Kontrollmöglichkeiten. Zudem gehen die Gewinne aus den zu Unrecht vorgelegten AKZ zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland, denn der Verkauf wird seitens des Händlers dem Finanzamt gegenüber als steuerbefreite Ausfuhr geltend gemacht. Weitere Faktoren, wie bspw. eine mögliche Beeinflussung der Steuermoral, müssen bei den Folgen der Entkriminalisierung ebenfalls beachtet werden.

²⁸ Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 15/6474, zu Nr. 1.

²⁹ Vgl. SWR, Bilanz des Hauptzollamtes Singen – Zoll nimmt Milliarden ein: so sind allein das Hauptzollamt Singen – neben den Hauptzollämtern Lörrach und Ulm für die deutsch-schweizerische Grenze zuständig – die Zahl der AKZ 2015 wieder um 8% gestiegen. Für die gesamte schweizerische Grenze beträgt die Summe im Jahr 2015 mehr als 17 Millionen (Anhang 2, Anlage zu E-Mail vom 12.09.2016).

³⁰ Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 15/6474, zu Nr. 4.

³¹ Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 15/6474, zu Nr. 5.

Alternativ zur mittelbaren Falschbeurkundung ist die Handlung als Steuerhinterziehung nach derzeitiger Rechtslage erst zum Zeitpunkt der ungerechtfertigten Gewährung der Steuerbefreiung durch das Finanzamt strafbar. Ob die zu ahndenden Verstöße zu diesem Zeitpunkt noch aufgedeckt werden können ist allerdings fraglich. Dies würde den Nachweis erfordern, dass sich die Ware tatsächlich noch in der Bundesrepublik Deutschland befindet. In dem auf Seite 6 dargestellten Verlauf wird jedoch deutlich, dass ein solcher Nachweis praktisch nicht zu führen und damit eine Aufdeckung zu diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich ist. Aus diesem Blickwinkel betrachtet könnten sich wiederum Argumente aufzeigen, die für eine (Neu)Kriminalisierung sprechen oder zumindest nach alternativen Maßnahmen verlangen.

C. Fragestellung und Methode

Die leitenden Fragen dieser Literaturarbeit sind, unter welchen Umständen eine Kriminalisierung im Bereich der Wirtschaftsdelikte generell möglich ist und ob eine Neukriminalisierung des im Folgenden dargestellten 'Standardfalls' – der zu Unrecht erwirkten Befreiung bzw. Erstattung der Umsatzsteuer durch Vorlage des AKZ – geboten erscheint oder ob Alternativmöglichkeiten vorzuziehen sind.

Dafür soll zunächst das rechtliche Grundgerüst der Steuerbefreiung bzw. -erstattung, welches den Missbrauch erst möglich macht, erläutert werden. Anschließend wird auf den Fall, der dem Beschluss des OLG Karlsruhe zugrunde liegt, eingegangen. Da der betreffende Sachverhalt in der Praxis eher eine Ausnahme darstellt, soll daraufhin ein 'Standardfall' für die weitere Betrachtung entworfen werden. Für diesen Standardfall wird zunächst gutachterlich geprüft, ob die darin geschilderte Handlung mit bereits bestehenden Tatbeständen geahndet werden kann. Im weiteren Verlauf sollen die rechtlichen Grenzen des Strafens und damit die Möglichkeit einer Ahndung des Sachverhaltes generell herausgearbeitet werden. Dabei sollen sowohl das supranationale EU-Recht als auch das nationale Recht Beachtung finden, allerdings auf den Bereich Wirtschaftskriminalität beschränkt. Es ist daher erforderlich zu klären, ob der Sachverhalt des Standardfalls dem Bereich der *Wirtschaftskriminalität* zuzuordnen ist. Anschließend soll eine Zuordnung des Standardfalls zur *Wirtschaftskriminologie* erfolgen, um auch aus diesem Be-

reich die Argumente für oder gegen eine Kriminalisierung darzustellen bzw. nach Alternativen zu suchen. Zuletzt soll die Handhabung anderer Mitgliedstaaten mit dem dargestellten Problem ins Blickfeld gerückt werden, bevor rechtlich mögliche Alternativen zur Kriminalisierung dargestellt und im Fazit die Argumente gegeneinander abgewogen werden.

Der Schwerpunkt dieser Masterarbeit liegt auf der Analyse der Literatur zu Wirtschaftskriminalität und -kriminologie. An einigen Stellen erschien es jedoch angezeigt, auf Literatur zu allgemeiner Kriminalität bzw. Kriminologie zurückzugreifen. Eine erschöpfende Literaturlauswertung ginge über den Rahmen der vorliegenden Masterarbeit hinaus. Dennoch soll ein möglichst breites Spektrum an Kriterien für und wider einer strafrechtlichen Ahndung des Wirtschaftsstrafrechts im Allgemeinen und des Standardfalls im Speziellen gezeigt werden.

2. Kapitel: Steuerrechtliche Grundlagen für das Ausstellen von AKZ

„Es gab Zeiten, da haben die Betriebe eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke erst ab einem bestimmten Wert oder gar nicht ausgestellt. Mittlerweile bietet aber so gut wie jeder Unternehmer seinen Schweizerischen Kunden die Rückerstattung der Umsatzsteuer sozusagen als Rabatt an. Auf dem „Grünen Zettel“ bestätigt dann der Zoll auf Antrag das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen. Wohlgemerkt, auch für den Deo-Roller aus dem Drogeriemarkt im Wert von 2,48 € und erstattungsfähiger Umsatzsteuer von rd. 40 Cent oder für einen Kaugummi, wie es ein Kollege des Schweizer Grenzwachtkorps formulierte.“³²

A. Supranationales Recht

Mit dem Ziel das europäische Mehrwertsteuerrecht weitestgehend zu harmonisieren³³ trat im Jahr 2006 die europäische Mehrwertsteuersystem-

³² *Reichl*, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nicht-kommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2.

³³ Vgl. Präambel 1 zur MwStSystRL.

richtlinie in Kraft. Als supranationales Recht sind die Inhalte der MwStSystRL auch für das deutsche Umsatzsteuerrecht bindend.³⁴

Hinsichtlich der im persönlichen Gepäck von Reisenden befindlichen Waren sieht die MwStSystRL unter den Voraussetzungen ihrer Artikel 147 i.V.m. 146 eine steuerbefreite Ausfuhr vor. Ansässige eines Drittstaates können so von der beim Kauf einer Ware in Deutschland oder einem anderen EU-Mitgliedstaat regulär anfallenden Umsatzsteuer befreit werden. Voraussetzung hierfür ist gem. Art. 147 Abs. 1b) MwStSystRL, dass die Gegenstände vor Ablauf des dritten auf die Lieferung³⁵ folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der EU befördert werden. Des Weiteren sollte gem. Art. 147 Abs. 1c) MwStSystRL der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Umsatzsteuer den Betrag von 175 € oder den jeweiligen Gegenwert in Landeswährung übersteigen. Es wird aber erlaubt, von diesem Betrag abzuweichen und eine Befreiung schon unterhalb dieser Wertgrenze festzulegen.

Der Nachweis der Ausfuhr muss gem. Art. 147 Abs. 2 2. UA MwStSystRL durch Rechnungen oder entsprechende Belege geführt werden, welche mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen. Als Ausgangszollstelle kann hier jedes Grenzzollamt im Sinne des Art. 159 Abs. 3 Unionszollkodex³⁶ verstanden werden. Der sogenannte Ausführer ist damit nicht zwangsläufig an einen Sichtvermerk aus dem Erwerbsland gebunden, sondern kann sich vielmehr in jedem beliebigen EU-Mitgliedstaat die Ausfuhr nachweisen lassen.

B. Nationales Recht

Die Ratifikation der MwStSystRL erfolgte in Deutschland mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben im Jahr 2010.³⁷ Die zu gewährende Steuerbefreiung wurde mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3a i.V.m. § 4 Nr. 1. a)

³⁴ *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 8.

³⁵ Mit Lieferung ist der Verkauf der Ware im Inland gemeint, vgl. Art. 2 Abs. 1a) MwStSystRL.

³⁶ Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. L 269/1 vom 10.10.2013).

³⁷ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 08. April 2010 (BGBl. I Nr. 15 S. 386 vom 14.04.2010). Die MwStSystRL ist nicht unmittelbar anwendbar und bedurfte daher der Ratifizierung (*Englisch* in Tipke/Lang § 17 Rn. 9). Anders dagegen die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 77 vom 23.3.2011, S. 1); diese enthält jedoch keine Ergänzungen zur steuerbefreiten Ausfuhr für Privatpersonen.

Umsatzsteuergesetz³⁸ (UStG) in nationales Recht aufgenommen. Von der Erlaubnis, von dem in der Richtlinie genannten Umsatz-Mindestbetrags i.H.v. 175 € abzuweichen, wurde dabei Gebrauch gemacht. In Deutschland wurde überhaupt kein Mindestbetrag festgesetzt – eine Steuerbefreiung ist folglich bereits ab dem ersten Cent möglich.

Die weiteren Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach nationalem Recht entsprechen ebenfalls den Vorgaben der MwStSystRL – gem. § 6 Abs. 3a Nr. 2 UStG muss der Gegenstand der Lieferung³⁹ vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt werden.

Gleichfalls entsprechend der MwStSystRL muss gem. § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung⁴⁰ (UStDV) der Nachweis der steuerbefreiten Lieferung durch den Unternehmer geführt werden. Welche Angaben dieser Nachweis im Fall der *Ausfuhr durch den Abnehmer* beinhalten muss, ist in § 9 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 17 UStDV festgehalten. Demnach muss der Ausfuhrnachweis sowohl den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers, die Menge der ausgeführten Gegenstände sowie deren handelsübliche Bezeichnung, den Ort und den Tag der Ausfuhr aufzeigen. Darüber hinaus muss eine Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates enthalten sein, die den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet bezeugt. Während die MwStSystRL diesbezüglich noch von einem 'Nachweis der Ausfuhr' spricht, ist jedoch in § 8 Abs. 1 UStDV ausdrücklich davon die Rede, dass mit diesem Beleg auch die *Beförderung* ins Ausland *nachgewiesen* werden muss.⁴¹

Ergänzend hat das Bundesfinanzministerium ein 'Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr'⁴² veröffentlicht. Es richtet sich sowohl an die Händler als auch an die Abnehmer der Ausfuhrwaren und erklärt explizit die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. So wird mit Anlage 2 des Merkblatts

³⁸ Siehe Fußnote 5.

³⁹ Nach nationalem Recht sind dies Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer seiner Ware befähigt über einen Gegenstand zu verfügen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 UStG.

⁴⁰ Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434 vom 21.02.2005). Gesetzestext siehe Anhang 5.

⁴¹ Dieser Unterschied wird im Rahmen der Gutachten, 3. Kapitel, noch von Relevanz sein.

⁴² Siehe Anhang 1, Anlage 2.

nicht nur eine Vorlage für den erforderlichen Nachweis geboten – der sogenannten ‘Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung’, umgangssprachlich auch als Ausfuhrkassenzettel bezeichnet. Es wird auch dargestellt, dass dieser Nachweis beide Aspekte beinhalten muss: den Ausfuhrnachweis der Zollbehörde, d.h. dass die Ware tatsächlich körperlich ins Ausland ausgeführt wurde⁴³ sowie den Abnehmernachweis, d.h. dass der Abnehmer auch tatsächlich in einem Drittstaat wohnhaft ist⁴⁴. Unter diesen Voraussetzungen können also Waren, die ein Reisender mit Wohnsitz in einem Drittstaat im persönlichen Gepäck ausführt, von der Umsatzsteuer befreit werden.

„Wer seinen Wohnsitz in der Schweiz hat, bekommt die Mehrwertsteuer zurück – zahlt also noch mal sieben beziehungsweise neunzehn Prozent weniger als die deutschen Kunden. "Einige ziehen die Kassenzettel bei Lidl aus dem Müll", sagt eine Zollbeamtin [...].“⁴⁵

C. Zwischenfazit

„Aufgrund der Vielzahl der Ausfuhren bis 100,- € Warenwert und eines vergleichsweise geringen Steuerausfallrisikos (höchstens 19,- €) finden körperliche Ausfuhrkontrollen so gut wie nicht statt bzw. sind wegen des Andrangs der Beteiligten erst gar nicht möglich. Der Zoll bestätigt also jeden Tag tausendfach, was er gar nicht prüfen kann.“⁴⁶

Das sich aus der Rechtslage ergebende Problem wurde in der Einleitung bereits geschildert: die rechtlichen Voraussetzungen, die für die Bestätigung des Ausfuhrnachweises erfüllt sein müssen, lassen sich zum Zeitpunkt der Ausfuhr nur schwer überprüfen. Dies lässt Raum für Missbräuche. Das Problem liegt aber nicht allein darin, dass nur wenige Kontrollen stattfinden. Wie sich im Folgenden zeigt ist auch die Frage, ob die Ware überhaupt umgehend ausgeführt werden muss, nicht eindeutig zu beantworten. Die Ware könnte also nach vermeintlich korrekter Ausfuhrbestätigung nach Deutschland bzw. in die EU zurückgebracht werden, da sie rechtlich zwar innerhalb

⁴³ Anhang 1, Punkte 1.5 und 3.1.

⁴⁴ Anhang 1, Punkt 3.2.

⁴⁵ *Theile C.*, Selfie mit Steak.

⁴⁶ *Reichl*, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nicht-kommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2.

von drei Monaten, nicht aber zwingend unmittelbar anschließend an die Ausfuhrbestätigung ausgeführt werden muss. Auch dies lässt Raum für Missbräuche. Deren (nachträgliche) Feststellung ist jedoch praktisch unmöglich, sodass jede theoretische Überlegung hierzu nicht problemorientiert erscheint. Die vorliegende Arbeit beschränkt sich daher mit ihrer Frage nach Sanktionsmöglichkeiten auf den (strafbaren) Moment zum Zeitpunkt der Bestätigung des Ausfuhrnachweises an der Grenze.

3. Kapitel: Juristische Gutachten

„Ein besonderes Ärgernis für die Zollbeamten ist, dass es derzeit keinerlei Sanktionsmöglichkeiten für die Erschleichung eines Steuervorteils gibt. Hier besteht seit Jahren eine schwerwiegende Rechtslücke, mit der Folge, dass sich die ausländischen Käufer bereits darüber lustig machen und dem deutschen Staat und den Zollbeamten eine lange Nase zeigen. Einzige „Strafe“ ist, dass keine Bestätigung erteilt wird. Ein unhaltbarer Zustand, der aus Gleichbehandlungsgründen durch den Gesetzgeber dringend beseitigt werden muss.“⁴⁷

A. Mögliche Straftatbestände

Bis ins Jahr 2012 wurde die hier genannte „Erschleichung eines Steuervorteils“ als mittelbare Falschbeurkundung gem. § 271 StGB geahndet. Nach dem einschlägigen Beschluss des OLG Karlsruhe wurde dieser Rechtspraxis jedoch Einhalt geboten. Diesem Beschluss liegt folgender Sachverhalt zugrunde: eine in der Schweiz ansässige Person ließ sich für in Deutschland erworbene Ware einen AKZ am deutschen Grenzzollamt abstempeln. Es stellte sich jedoch heraus, dass die Person die Ware nicht umgehend in die Schweiz auszuführen beabsichtigte. Sie wollte zunächst weitere Einkäufe in Deutschland tätigen und erst im Anschluss daran mit der Ware in die Schweiz ausreisen. Aufgrund dieser Erkenntnis – noch am Zollamt – wurde gegen die Person ein Strafverfahren wegen des Verdachts der mittelbaren Falschbeurkundung nach § 271 Abs.1 StGB eingeleitet.

⁴⁷ Reichl, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nicht-kommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, S. 2f.

Fraglich ist, ob sich die in der Schweiz ansässige Person im vorliegenden Fall durch Vorlage des AKZ und das Bewirken dessen Beurkundung durch den Zollbeamten tatsächlich der mittelbaren Falschbeurkundung gem. § 271 Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1 1. Alt. StGB strafbar gemacht hat.

I. Mittelbare Falschbeurkundung § 271 StGB⁴⁸

Der mittelbaren Falschbeurkundung gem. § 271 StGB macht sich strafbar wer bewirkt, dass eine öffentliche Urkunde über eine Erklärung oder Tatsache, die für Rechtsverhältnisse von Erheblichkeit ist, ausgestellt wird, obwohl diese Erklärung oder Tatsache nicht zutrifft.

Bei § 271 StGB handelt es sich nicht um ein Sonderdelikt; Täter ist somit jede Person, die eine tatbestandsmäßige Handlung begeht⁴⁹. Die in der Schweiz ansässige Person könnte sich im vorliegenden Fall der mittelbaren Falschbeurkundung strafbar gemacht haben, wenn die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

Zunächst müsste es sich bei dem abgestempelten AKZ um eine Urkunde im Sinne des § 271 StGB handeln. Die Definition der öffentlichen Urkunde im Sinne des § 271 StGB richtet grundsätzlich nach den Merkmalen des § 415 Zivilprozessordnung⁵⁰ (ZPO).⁵¹ Dem Gesetzestext nach handelt es sich um eine Urkunde, wenn das Dokument „von einer öffentlichen Behörde innerhalb der Grenzen ihrer Amtsbefugnisse oder von einer mit öffentlichem Glauben versehenen Person innerhalb des ihr zugewiesenen Geschäftskreises in der vorgeschriebenen Form aufgenommen“ wurde. Der Zollbeamte, der hier der Person ihren AKZ abstempelte, ist Bediensteter einer öffentlichen Behörde gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 5 Abgabenordnung⁵² (AO). Zu dessen Aufgaben bzw. Befugnissen gehört gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 d) UStDV u.a. die Bestätigung des Ausfuhrnachweises. Eine der für den Ausfuhrnachweis mög-

⁴⁸ Gesetzestext siehe Anhang 6.

⁴⁹ *Freund* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 18, 54.

⁵⁰ Zivilprozessordnung in der Fassung vom 5. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3202 vom 05.12.2005; 2006 I S. 431; 2007 I S. 1781).

⁵¹ *Freund* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 11 bis 16; *Hoyer* in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 9; *Heine/Schuster* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 4; *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 4.

⁵² Abgabenordnung in der Fassung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866 vom 01.10.2002; 2003 I S. 61).

lichen vorgeschriebenen Formen ist der AKZ⁵³. Der abgestempelte AKZ entspricht damit den Voraussetzungen einer Urkunde gem. § 415 ZPO.⁵⁴

Für eine Urkunde im Sinne des § 271 StGB muss jedoch ferner eine „Beweiswirkung für und gegen jedermann“⁵⁵ bestehen. Dieser Umstand wird angenommen, wenn eine erhöhte öffentliche Beweiswirkung⁵⁶ bejaht werden kann: „Bei der Prüfung, ob es hiernach gerechtfertigt ist, die erhöhte Beweiskraft der öffentlichen Urkunde auf eine darin angeführte Tatsache zu beziehen, muß ein strenger Maßstab angelegt werden. Eine Beweiswirkung für und gegen jedermann kann nur dann angenommen werden, wenn kein Zweifel besteht, daß dies unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung dem Sinn und Zweck des Gesetzes entspricht“⁵⁷. Das OLG Karlsruhe bescheidet dem AKZ hier den Charakter einer Urkunde im Sinne des § 271 StGB und begründet dies in Hinblick auf die erhöhte Beweiswirkung mit dem Hinweis, die Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung sei „für den Rechtsverkehr nach außen bestimmt, weil sie als Grundlage für die zivilrechtliche Rückerstattung der Umsatzsteuer im Verhältnis zwischen Abnehmer und Unternehmer ebenso dient wie gegenüber dem Finanzamt zum Zwecke der amtlichen Bestätigung der Ausfuhr“⁵⁸. Bei einem abgestempelten AKZ handelt es sich somit um eine Urkunde⁵⁹ im Sinne des § 271 StGB⁶⁰.

Für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 271 StGB müsste des Weiteren mit dem AKZ eine Erklärung oder Tatsache beurkundet werden, welche für Rechtsverhältnisse von Erheblichkeit ist, aber überhaupt

⁵³ Siehe Fußnote 8.

⁵⁴ Vgl. auch *Wittig* in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen 10/2012, S. 426 Anm. Nr. 2.

⁵⁵ *Heine/Schuster* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 8; *Weidemann* in von Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 3.1; *Hoyer* in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 14; kritisch: *Freund* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 15.

⁵⁶ Am deutlichsten *Koch* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 271 StGB Rn. 2.

⁵⁷ Beschluss des BGH vom 02.07.1968, GSSSt 1/68 (BGHSt, BGHSt-Edition, BGHSt 22, 201, S. 203).

⁵⁸ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 7; zustimmend auch *Wittig* in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen 10/2012, S. 426 Anm. Nr. 2; vgl. auch *Koch* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 271 StGB Rn. 2.

⁵⁹ Aus diesem Grund kommt für den vorliegenden Sachverhalt auch keine Urkundenfälschung gem. § 267 StGB in Betracht.

⁶⁰ Für die AKZ anderer Mitgliedstaaten, welche ggf. auch durch den deutschen Zoll bestätigt werden müssen, wären bedingt erweiterte Voraussetzungen zu prüfen; vgl. *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 4; *Koch* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 271 StGB Rn. 2.

nicht oder in anderer Weise geschehen ist. Eine Erklärung im Sinne des § 271 StGB ist jede Äußerung, die einerseits gegenüber dem Beamten abgegeben wird⁶¹ und andererseits die erforderliche Beweiskraft nach außen besitzt⁶². Die Erklärung kann gemäß dem Beschluss des OLG Karlsruhe auch mündlich oder konkludent abgegeben werden⁶³. Im vorliegenden Fall erklärt die im Drittland ansässige Person konkludent durch Vorlage des AKZ, die Ware in die Schweiz ausführen zu wollen. Diese Erklärung ist für ein Rechtsverhältnis – hier die Erstattung – erheblich. Die Erstattung somit liegt eine Erklärung im Sinne des § 271 StGB vor.

Dagegen kann es sich bei einer Tatsache im Sinne des § 271 StGB um innere und äußere Tatsachen, die sowohl in der Vergangenheit liegen als auch in der Gegenwart geschehen können, handeln.⁶⁴ Als solche Tatsache kommt im vorliegenden Sachverhalt, gemäß dem Beschluss des OLG Karlsruhe, die Erwartung des Zöllners, die Ware werde durch den Erklärenden umgehend ausgeführt, in Frage.⁶⁵ Diese Erwartungshaltung kann jedoch nicht Tatsache im Sinne des § 271 StGB sein, da sie sich auf ein zukünftiges Ereignis, welches erst nach der Beurkundung (nicht) eintreten wird, bezieht.⁶⁶ Darüber hinaus wäre diese Tatsache auch nicht der erhöhten Beweiskraft der Urkunde zuzuschreiben.⁶⁷

Fraglich ist nun, ob durch die Beurkundung eine falsche, inhaltlich unwahre⁶⁸ Erklärung bewirkt wurde. Das heißt, ob die – durch die Vorlage des AKZ zum Abstempeln – konkludente Erklärung der Person, die Ware ausführen zu wollen, nicht oder in anderer Weise geschehen ist und damit eine unwahre Erklärung darstellt. Unwahr ist eine Urkunde, wenn ihre Aussage (zumindest der Teil, welcher die öffentliche Beweiskraft entfaltet⁶⁹) nicht mit der Wirklich-

⁶¹ *Heine/Schuster* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 17; *Zieschang* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, § 271 StGB Rn. 69.

⁶² *Heine/Schuster* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 19; *Weidemann* in von Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 6.

⁶³ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 9.

⁶⁴ *Wittig* in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen 10/2012, S. 426 Anm. Nr. 4. b); siehe auch 3. Kapitel A III.

⁶⁵ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 10.

⁶⁶ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 10, 11.

⁶⁷ *Wittig* in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen 10/2012, S. 426 Anm. Nr. 4. b).

⁶⁸ Vgl. *Heine/Schuster* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 1.

⁶⁹ *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 9.

keit übereinstimmt⁷⁰. Die Erklärung bezieht sich in diesem Fall laut Beschluss des OLG Karlsruhe lediglich auf die konkludente Aussage der Person, sie werde die Ware *nach eigener Vorstellung* ausführen.⁷¹ Sie umfasst dagegen nicht den Umstand, ob und wann die Ware *tatsächlich* ausgeführt wird, da auch hierin wieder ein zukünftiges Ereignis liegt. Der Erklärende kann folglich niemals eine unwahre Erklärung abgeben, da sich der Gehalt stets nur auf die Aussage des Erklärenden, nicht aber auf seine tatsächliche Absicht oder sein zukünftiges Handeln bezieht. Das Erkennen dieser Absicht könne nur auf der Vorstellung des Beamten beruhen und sei damit nicht tatbestandsmäßig. Nach Auffassung des OLG Karlsruhe wurde die Erklärung der Person, die Ware ausführen zu wollen, durch den Zollbeamten mit Dienstsiegel korrekt beurkundet. Die Urkunde beinhalte folglich keine unwahre Angabe. Der Erklärende hat sich somit nicht der mittelbaren Falschbeurkundung gem. § 271 StGB schuldig gemacht, da eine Erklärung beurkundet wurde, welche tatsächlich so abgegeben wurde. Der gegen die betreffende in der Schweiz ansässige Person gefällte Beschluss des Landgerichts Waldshut-Tiengen vom 14. Juni 2011 wurde daher mit Beschluss des OLG Karlsruhe vom 27.01.2012 aufgehoben und der Erklärende von der mittelbaren Falschbeurkundung freigesprochen.

Der Einschätzung des OLG Karlsruhe – dass die Beweiskraft eines beurkundeten AKZ sehr begrenzt ist (und damit keine mittelbare Falschbeurkundung vorliegt) – wird in der Literatur, soweit überhaupt erwähnt, gefolgt.⁷² Bezogen auf den dem Beschluss zugrunde liegenden Sachverhalt erscheint die Beurkundung auch gerechtfertigt zu sein: Nach diesem Sachverhalt besaß die Person tatsächlich die Absicht, die Ware (zu einem späteren Zeitpunkt) endgültig auszuführen. Dieser Fall stellt den aufgeführten Presseberichten zufolge aber eine Ausnahme dar und besitzt daher wohl keine große Relevanz für die Praxis. Darüber hinaus fehlt in diesem Sachverhalt der subjektive Unrechtsgehalt, da die Person den tatsächlichen Ausfuhrwillen besaß und nicht

⁷⁰ Hoyer in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 18.

⁷¹ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 9.

⁷² Wittig in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen 10/2012, S. 426 Anm. Nr. 5; Koch in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 271 StGB Rn. 7; Fischer, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 15.

beabsichtigte einen *ungerechtfertigten* Steuervorteil zu erlangen. Der Sachverhalt scheint somit auch aus kriminologischer Sicht uninteressant.

Der Standardfall sieht – wie den Presseberichten zu entnehmen ist – dagegen anders aus. Demnach werden die AKZ in betrügerischer Weise genutzt, um ungerechtfertigt an eine Steuerbefreiung zu gelangen. Sei es als Freundschaftsdienst für in Deutschland ansässige Bekannte oder das ´Kassenzettel-Aufsammeln` für den Eigenbedarf. Als kritisch muss in diesem Zusammenhang gesehen werden, dass als Wahrheitsgehalt der Erklärung im Sinne des § 271 StGB lediglich die Aussage der Person angenommen wird, nicht aber deren Absicht. Fraglich ist, ob sich der Erklärungsgehalt tatsächlich ausschließlich auf die Aussage erstreckt, insbesondere wenn der Erklärende bereits zum Zeitpunkt der Beurkundung nicht die Absicht hat, die Ware endgültig oder überhaupt auszuführen. Die praktische Bedeutung dieses Umstandes zeigt sich auch darin, dass ihn das OLG Karlsruhe im letzten Teil des Beschlusses noch erwähnt. Allerdings wird hier nicht auf die (rechtstheoretische) Bedeutung der *falschen konkludenten Erklärung*, wie im Standardfall geschildert, eingegangen. Vielmehr wird direkt auf die *Ausfuhrüberwachung* durch die Zollbehörde und dessen Bedeutung für die Beurkundung abgezielt – bemerkenswerterweise aber in Bezug auf den *abgeänderten* Sachverhalt ´Standardfall` (!): „Ergänzend ist noch anzumerken, dass die Auffassung der StA [...] in den Fällen, in denen ein Betroffener wahrheitswidrig angibt, die Ware bei sich zu führen, [...] nicht unproblematisch sein dürfte, zumal Nr. 42 Satz 2 der Dienstvorschrift („Die Zollstelle überwacht die tatsächliche Ausfuhr der Ware“) vom 2.5.2008 [...] heute nicht mehr gilt (vgl. Dienstvorschrift A 0693 „Mitwirkung der Zolldienststellen bei dem Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke“ vom 17.3.2011, Nrn 306 bis 308).“⁷³ Die Gründe für den Wegfall dieses Absatzes der Dienstvorschrift können zwar nicht nachvollzogen werden. Die rechtliche Grundlage hat jedenfalls bis heute Bestand – gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 d) UStDV wird eine Ausfuhrbestätigung durch die Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates erteilt, die „den *Ausgang* des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet *überwacht*“. Es ist daher verwunderlich, dass das OLG Karlsruhe seine Ausführungen auf eine (nachrangige!) Dienstvorschrift bezieht, wenn aus der (höherrangigen) UStDV hervorgeht, dass die Beurkun-

⁷³ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 15.

dung mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Ausfuhr rechtlich zumindest in Verbindung steht. Erstaunlich ist auch, dass überhaupt auf die Thematik der Überwachung der Ausfuhr eingegangen wird. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass gemäß dem Beschluss „[e]benso wenig [...] die der Erwartungshaltung (Anm. d. Verf.: des Beamten) zugrundeliegende und der Urkundenerstellung *nachfolgende Warenausfuhr Gegenstand einer mittelbaren Falschbeurkundung* i.S.d. § 271 Abs. 1 StGB sein“⁷⁴ kann. Ob die Erklärung und damit die Beweiskraft der Urkunde sich also nicht doch auf die *tatsächliche Absicht* des Erklärenden erstreckt, kann anhand des Beschlusses nicht endgültig geklärt werden. Die Erweiterung des Erklärungsgehalts auf *zukünftige* Ereignisse kann aufgrund des Beschlusses aber ausgeschlossen werden.⁷⁵

Für die Ausweitung der Beweiskraft des AKZ auf die *tatsächliche Ausfuhr* (*absicht*) spricht jedoch, dass Ort und Tag der Ausfuhr gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 c) UStDV im Ausfuhrnachweis enthalten sein müssen (womit nur die tatsächliche körperliche Ausfuhr, zu Zwecken des steuerlichen Nachweises gemeint sein kann). Die Angabe der *tatsächlichen Ausfuhr* ist also zumindest Teil der Urkunde und wird im Standardfall falsch deklariert, da die Ausfuhr gar nicht stattfindet. Jedoch müsste die unwahre Erklärung über den Zeitpunkt der Ausfuhr für eine Strafbarkeit nicht nur in der Urkunde vermerkt, sondern auch Teil der erhöhten Beweiskraft sein⁷⁶. Die Beweiskraft des beurkundeten AKZ sollte folglich dahingehend ausgelegt werden, welche Angaben er laut Gesetz zu beinhalten hat. Diese Angaben können schließlich wirksam im Rechtsverkehr eingesetzt werden. Unter dieser Voraussetzung wäre auch der Zeitpunkt der Ausfuhr davon erfasst. Problematisch ist allerdings, dass gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 d) UStDV zwar die Überwachung der Ausfuhr durch die Zollstelle erfolgen soll – das Datum der zu überwachenden Ausfuhr muss auf dem AKZ vermerkt werden. Jedoch ergibt sich weder aus dem Gesetz noch gemäß dem ‘Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr’ eine Pflicht des Anmelders zur umgehenden Ausfuhr. Es wird lediglich auf den Umstand hingewiesen, dass die Aus-

⁷⁴ OLG Karlsruhe in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht 12, 200, Rn. 10.

⁷⁵ Wittig in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen 10/2012, S. 426 Anm. Nr. 4. b).

⁷⁶ Weidemann in von Heintschel-Heinegg, Beck’scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 6; Hoyer in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 15.

fuhr innerhalb von drei Monaten zu erfolgen hat.⁷⁷ Es besteht also eine Pflicht des Zolls, die Ausfuhr der Ware zu überwachen, aber keine Pflicht des Erklärenden, die Ware umgehend auszuführen. Demnach würde sich die Beweiskraft der Urkunde jedoch nicht nur auf die Absicht des Anmelders, die Ware auszuführen, erstrecken. Sie würde auch die Absicht des Zollbeamten beinhalten, den Ausgang der Ware (innerhalb der gesetzlichen drei Monate) zu überwachen. Nicht zur Beweiskraft der Urkunde zählte dagegen der Zeitpunkt, an dem der Erklärende *beabsichtigt* die Ware auszuführen. *Praktisch* kann jedoch nicht überprüft werden, wann die Ware tatsächlich ausgeführt werden soll bzw. wird.

Daraus deutet sich bereits an, dass das Problem auf rechtliche Mängel zurück zu führen ist: Eine solche – gesetzlich vorgesehene – Form der ‘ungebundenen’ Überwachung ist praktisch nicht möglich. Es erscheint insbesondere widersprüchlich, dass mit der Ausfuhrbestätigung nicht alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, welche sich aus dem Merkblatt und den dahinter stehenden (nationalen) Gesetzen ergeben, erfüllt werden müssen bzw. können.⁷⁸ Als kritisch ist hier insbesondere anzumerken, dass die Überwachung der Einhaltung aller Voraussetzungen auch praktisch zu keinem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden kann, da dies Ermittlungen im EU-Ausland über den Verbleib der Ware erfordern würde, welche rechtlichen Hürden unterliegen. Da die Steuerbefreiung jedoch darauf abzielt nur diejenigen Waren von der Last der Umsatzsteuer zu befreien, welche von in einem Drittstaat ansässigen Privatpersonen tatsächlich endgültig ausgeführt werden, sollte die Überprüfung der dafür gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen auch gewährleistet oder zumindest möglich sein.

Eine Ahndung von Verstößen im Zusammenhang mit AKZ nach § 271 StGB kommt den Ausführungen zufolge für den Standardfall – ohne Änderung der rechtlichen Grundlagen – nicht in Betracht, da der Erklärungsgehalt der Urkunde nicht die umgehende Ausfuhr der Ware umfasst.

⁷⁷ Anhang 1, Punkt 1.5.

⁷⁸ Es stellt sich insbesondere die Frage, zu welchem Zweck der AKZ durch den Grenzzollbeamten abgestempelt werden muss, wenn dadurch lediglich die Absicht des Kunden, die Ware ausführen zu wollen, beurkundet wird. Denn diese Absicht ist schon bei Beantragung des AKZ beim Kauf der Ware deutlich und bereits durch Signatur des Verkäufers bestätigt. Allenfalls kann durch den Zoll die Plausibilität der Ausfuhrabsicht, aufgrund der Befugnis zur Personenüberprüfung und der Fachkenntnis ausländischer Ausweispapiere, bestätigt werden. Diese Prüfung durchzuführen wäre dem Händler nicht gestattet.

Die auf Seite 16 zitierte ‚Erschleichung eines Steuervorteils‘ scheint für den geschilderten Sachverhalt des Standardfalls zutreffend zu sein. Ein ähnlicher Terminus taucht im Zusammenhang mit Steuerdelikten auf: das **„Erschleichen eines unrichtigen Feststellungsbescheides“** stellt einen (umstrittenen) Fall der Steuerhinterziehung dar.⁷⁹ Es kommt damit für den Standardfall die Möglichkeit in Betracht, dass durch Vorlage des AKZ zur Bestätigung der Ausfuhr, mit der Absicht damit eine Erstattung der Umsatzsteuer zu erwirken ohne jedoch die Ware ausführen zu wollen, der Tatbestand einer (versuchten) Steuerhinterziehung erfüllt wurde.

II. Steuerhinterziehung § 370 AO⁸⁰

Zum Zeitpunkt der Beurkundung des AKZ könnte sich der Erklärende der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 1. Alt. AO⁸¹ i.V.m. § 25 Abs. StGB strafbar gemacht haben, wenn diese Handlung tatbestandsmäßig ist. Eine Steuerhinterziehung begeht, wer gegenüber den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt.

Fraglich ist im vorliegenden Fall zunächst, ob der Erklärende als Täter im Sinne des § 370 AO in Betracht kommt – er ist zwar der tatsächlich Begünstigte der Tat⁸², macht jedoch selbst den Finanzbehörden gegenüber keinerlei Angaben⁸³. Bei § 370 Abs. 1 1. Alt. AO handelt es sich jedoch nicht um ein Sonderdelikt, sodass „Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun [...] nicht nur der Steuerschuldner, sondern jeder sein [kann], der die tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt“⁸⁴. Der Erklärende kommt somit als Täter

⁷⁹ *Hellmann* in Hübschmann et al., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 299, Hervorh. i. O.

⁸⁰ Gesetzestext siehe Anhang 7.

⁸¹ Geprüft wird hier nur der Tatbestand des § 370 Abs. 1 1. Alternative AO. In Frage käme zwar auch ein pflichtwidriges Verhalten gem. § 370 Abs. 1 2. Alternative AO, eine Garantienpflicht ergibt sich für den Käufer der Ware jedoch erst *nach* der erfolgten Erstattung gem. § 153 Abs. 3 AO. § 370 Abs. 1 3. Alternative AO kommt inhaltlich für den zugrunde liegenden Sachverhalt nicht in Betracht.

⁸² Anhang 1, Punkt 1.1.

⁸³ Zumindest keine Angaben, die in direktem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen. Denn selbstverständlich macht der Täter der Finanzbehörde – hier dem Zoll, Behörde gem. § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO – gegenüber Angaben, indem er den AKZ zur Beurkundung vorlegt. Jedoch werden nicht durch diese Angabe die Steuern verkürzt, sondern durch die zu einem späteren Zeitpunkt vom Händler eingereichte Steueranmeldung.

⁸⁴ *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 25; vgl. auch *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 12.

in Betracht, wenn er durch sein Handeln auf die Festsetzung und/oder die Erhebung der geschuldeten Steuer Einfluss hat⁸⁵. Diese Voraussetzung ist im Standardfall gegeben, da nur durch die Vorlage des zu Unrecht beurkundeten AKZ durch den Erklärenden überhaupt eine Steuerbefreiung ermöglicht wird. Ohne diesen Nachweis könnte die Befreiung der Umsatzsteuer nicht geltend gemacht werden. Gleichzeitig kommt jedoch eine alleinige Täterschaft gem. § 25 StGB nicht in Betracht, da die Steuerverkürzung bzw. der Steuervorteil nur mittels des Händlers erreicht werden kann. Ebenso sind die Voraussetzungen der Anstiftung gem. § 26 StGB wegen des fehlenden Vorsatzes des Händlers nicht erfüllt. Es kommt daher ausschließlich eine mittelbare Täterschaft gem. § 25 Abs. 1 2. Alternative StGB in Betracht⁸⁶, da das Tatbestandsmerkmal der nichtgerechtfertigten Erlangung von Steuervorteilen tatsächlich durch den Händler erfüllt wird, dieser jedoch nur das Tatwerkzeug des Erklärenden ist. Der Erklärende ist somit möglicherweise mittelbarer Täter einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO.

Fraglich ist, ob der Tatbestand des § 370 AO bereits erfüllt ist, d.h. zunächst, ob es sich bei den Angaben des AKZ um steuerlich erhebliche Tatsachen⁸⁷ im Sinne des § 370 AO handelt. Steuerlich erheblich sind Tatsachen, die auf die Besteuerung Einfluss haben.⁸⁸ Dies ist hinsichtlich des Standardfalls gegeben, da der beurkundete AKZ gem. § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 UStDV als Nachweis der Ausfuhrlieferung zwecks der Steuerbefreiung gegenüber dem Finanzamt (Finanzbehörde im Sinne des § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO) geführt wird und so auf die Besteuerung Einfluss hat.

Geklärt werden muss darüber hinaus, ob bereits mit der Beurkundung des AKZ dem Finanzamt gegenüber unrichtige Angaben im Sinne des § 370 AO gemacht werden. Eine Angabe ist dann unrichtig, „wenn zwischen der Er-

⁸⁵ *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 25; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 105; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 12.

⁸⁶ *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 214; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 110; vgl. auch *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 13.

⁸⁷ Zum Terminus „Tatsache“ vgl. Hellmann: „Der **Begriff der Tatsache** ist grundsätzlich in der gleichen Weise zu verstehen wie im allgemeinen Strafrecht. [...] d.h. alle konkreten vergangenen oder gegenwärtigen Geschehnisse oder Zustände der Außenwelt und des menschlichen Innenlebens.“ (*Hellmann* in Hübschmann et al., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 73, Hervorh. i. O.); vgl. *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 228.

⁸⁸ *Hellmann* in Hübschmann et al., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 76; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 231.

klärung und der Wirklichkeit ein Widerspruch besteht“⁸⁹. Allerdings muss diese Angabe gegenüber der Finanzbehörde im Rahmen eines Besteuerungsverfahrens erfolgen.⁹⁰ Die Angaben, die der Erklärende im Rahmen der Beurkundung des AKZ macht, werden zwar gegenüber der Finanzbehörde abgegeben⁹¹, dienen jedoch noch nicht der Steuerfestsetzung. Vielmehr wird erst im weiteren Verlauf, wenn der Händler im Rahmen seiner Steuererklärung die steuerbefreite Ausfuhr anhand des AKZ geltend macht, der Widerspruch zwischen Erklärung und Wirklichkeit hergestellt. Es werden demnach im Zeitpunkt der Beurkundung noch keine unrichtigen Angaben im Sinne des § 370 AO gemacht. Der Tatbestand ist somit noch nicht erfüllt.

Mit der im Standardfall geschilderten Handlung – der Abgabe des AKZ zur Beurkundung – kommt folglich allenfalls eine versuchte Steuerhinterziehung in Betracht, da der Taterfolg – der nichtgerechtfertigte Steuervorteil gem. § 370 Abs. 4 AO – erst wesentlich später, durch Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt durch den Händler bzw. die darauf folgende Nichterhebung, eintritt. Gem. § 370 Abs. 2 AO ist jedoch auch der Versuch strafbar.

Zu klären ist, ob im Standardfall bereits das Versuchsstadium der Tat erreicht ist oder die Handlung noch eine straflose Vorbereitung darstellt. Ein strafbarer Versuch läge vor, wenn der Erklärende die Erfüllung der objektiven Merkmale der Tat subjektiv gewollt hätte⁹², d.h. den Tatentschluss gefasst und zur Tat durch seine Handlung bereits unmittelbar angesetzt hätte⁹³.

Fraglich ist demnach zunächst, ob der Tatbestand der Steuerhinterziehung – im späteren Verlauf bei der Abgabe der Steuererklärung durch den Händler – nach dem Willen des Täters objektiv erfüllt werden sollte. Auch für den Versuch gilt der Tatbestand der Steuerhinterziehung dann als erfüllt, wenn den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht werden und dadurch Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden sollen.

⁸⁹ *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 246.

⁹⁰ *Pflaum* in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 20. Kapitel Rn. 45.

⁹¹ Siehe Fußnote 83.

⁹² *Eser/Bosch* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 22 StGB Rn. 3; *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, § 22 StGB Rn. 30.

⁹³ *Eser/Bosch* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 22 StGB Rn. 4; *Herzberg/Hoffmann-Holland* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 22 StGB, Rn. 31.

Als steuerlich erhebliche Tatsache kommt hier die spätere Abgabe der Steuererklärung durch den Händler in Betracht. Wie bereits erläutert fallen darunter Tatsachen, die auf die Besteuerung Einfluss haben. Da die Steuererklärung des Händlers direkten Einfluss auf die Besteuerung hat, ist in ihr eine steuerlich erhebliche Tatsache zu sehen.⁹⁴

Des Weiteren müsste die Steuererklärung der Absicht dienen, unrichtige Angaben gegenüber den Finanzbehörden abzugeben. Das Finanzamt, bei welchem die Steuererklärung eingereicht wird, stellt eine Finanzbehörde gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 5 AO dar. Die Angabe wäre unrichtig, wenn die Erklärung nicht der Wahrheit entspräche. Mit der Steuererklärung macht der Händler geltend, der Käufer habe die Ware ausgeführt. Damit wären die Voraussetzungen einer steuerbefreiten Lieferung gem. § 18 Abs. 3 UStG gegeben. Tatsächlich aber wird im Standardfall die Ware nicht ausgeführt. Es wird somit in der Steuererklärung eine unrichtige Angabe gegenüber der Finanzbehörde abgegeben.

Weiterhin müssten durch die Handlung Steuern verkürzt werden. Bei der im Standardfall betroffenen Umsatzsteuer handelt es sich um eine Steuer im Sinne des § 370 AO.⁹⁵ Die Steuer gilt gem. § 370 Abs. 4 AO dann als verkürzt, wenn sie nicht in Höhe der tatsächlich geschuldeten Steuer festgesetzt wird. Auch dies ist im Standardfall gegeben, da die geltend gemachte Steuerbefreiung dazu führt, dass die Steuer gar nicht festgesetzt wird, obwohl die tatsächlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht vorliegen. Der objektive Tatbestand könnte damit durch den Versuch erfüllt werden.

Fraglich ist jedoch, ob der Erklärende die Erfüllung des objektiven Tatbestands auch gewollt hat, d.h. ob er vorsätzlich gehandelt hat. Subjektiv ist der Tatbestand demnach dann erfüllt, wenn der Vorsatz der Steuerhinterziehung sowohl hinsichtlich des Tatwerkzeuges als auch des Taterfolges gegeben ist. Insbesondere stellt sich hier die Frage, ob der Erklärende überhaupt ein tatsächliches Interesse an einer Steuerhinterziehung hat – für ihn ist der Erfolg bereits eingetreten, sobald er den Betrag in Höhe der Umsatzsteuer vom Händler zurück gezahlt bekommen hat. Die entsprechende Steuererklärung

⁹⁴ Vgl. *Hellmann* in Hübschmann et al., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rn. 76; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 231.

⁹⁵ *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 231; vgl. auch *Rödl/Grube* in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 21. Kapitel Rn. 140a, 154.

des Händlers erfolgt dagegen erst später. Das Bedürfnis des Erklärenden nach einem monetären Vorteil ist damit bereits gestillt, wenn die nichtgerechtfertigte Steuerbefreiung noch in der Zukunft liegt. Für den Erklärenden ist es daher irrelevant, ob der Händler sich den Betrag erstatten lässt oder nicht. Für die Tatbestandsmäßigkeit des § 370 AO ist jedoch ein bedingter Vorsatz ausreichend; es genügt demnach, wenn der Käufer die Steuerhinterziehung für möglich hält und in Kauf nimmt.⁹⁶ Der bedingte Vorsatz hinsichtlich des Tatwerkzeuges kann im Standardfall als gegeben angenommen werden, da der Erklärenden davon ausgehen muss, dass der Händler die Steuerbefreiung gegenüber dem Finanzamt geltend machen wird.

Ein Verbotsirrtum⁹⁷ kann ausgeschlossen werden. Der Erklärenden muss sich darüber bewusst sein, dass er die Umsatzsteuer nicht auf Kosten eines freigiebigen Händlers erstattet bekommt, sondern dass dieser Betrag effektiv zu Lasten des Staates geht – zumal es sich namentlich um die Erstattung einer *Steuer* handelt. Insbesondere muss dem Käufer dabei nicht der genaue Umstand der Steuerpflicht bzw. -befreiung bewusst sein, es genügt vielmehr die Parallelwertung in der Laiensphäre.⁹⁸ Von einem vorsätzlichen Handeln des Erklärenden, d.h. dem subjektiven Interesse an der Erfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale des § 370 Abs. 1 1. Alt. AO, ist demnach bei dem Standardfall regelmäßig auszugehen.

Fraglich ist nun, ob bereits das Einreichen des AKZ zur Beurkundung einen strafbaren Versuch darstellt. Der Versuch der Steuerhinterziehung erfolgt mit dem unmittelbaren Ansetzen zur Tat und ist von der Vorbereitungshandlung zu unterscheiden⁹⁹. Der Erklärende müsste, um sich strafbar gemacht zu haben, mit seiner Handlung an der Grenze gem. § 22 StGB bereits unmittelbar

⁹⁶ *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 175; *Pflaum* in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 20. Kapitel Rn. 70; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 117.

⁹⁷ Auf die Problematik des Verbotsirrtums im Zusammenhang mit der Bezeichnung des § 370 AO als „Blankettvorschrift“ soll, da dieser Punkt für den vorliegenden Sachverhalt als unkritisch zu betrachten ist, in dieser Arbeit nicht näher eingegangen werden. Siehe dazu jedoch *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 7 Rn. 345; *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Besonderer Teil, § 4 Rn. 111; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 122f; *Schuster* in Schröder/Hoyer, Strafrechtliche Abhandlungen Neue Folge Band 235, S. 183f.

⁹⁸ *Pflaum* in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 20. Kapitel Rn. 71; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 122b; *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 7 Rn. 344f.

⁹⁹ *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 192; vgl. *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 701; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 127.

zur Steuerhinterziehung angesetzt haben. „Bei **mittelbarer Täterschaft** [...] kann unmittelbares Ansetzen zur Tatbestandsverwirklichung bereits dann vorliegen, wenn die Einwirkung auf das Werkzeug abgeschlossen ist.“¹⁰⁰ Vice versa ist das Versuchsstadium nicht erreicht, wenn noch keine Einwirkung auf das Tatwerkzeug stattgefunden hat. Zum Zeitpunkt der Beurkundung des AKZ ist das Tatwerkzeug – hier der Händler – zwar bereits bekannt, es hat jedoch noch keinerlei Einwirkung stattgefunden. Die Einwirkung findet erst mit Abgabe des AKZ beim Händler statt. Das Versuchsstadium ist somit noch nicht erreicht, auch wenn der Vorsatz hinsichtlich der Erfüllung aller objektiven Tatbestandsmerkmale zu diesem Zeitpunkt bereits gewollt ist. Der Erklärende macht sich mit der Abgabe des AKZ zur Beurkundung der versuchten Steuerhinterziehung gem. § 370 AO nicht schuldig. Die Handlung bleibt als Vorbereitungshandlung straffrei.¹⁰¹

Auch hier zeigen sich, wie bereits bei der Ahndung als mittelbare Falschbeurkundung, die Grenzen rechtlichen Handelns. Die gutachterliche Prüfung stellt aus den oben genannten Gründen nur auf den Zeitpunkt der Abgabe des AKZ zum Zweck der Ausfuhrbestätigung an der Grenzzollstelle ab. Das Ergebnis ist, dass die Handlung – obwol schon in betrügerischer Absicht getan – straffrei bleiben muss, da sie rechtlich eine nicht strafbare Vorbereitungshandlung darstellt. Zu diesem Zeitpunkt bestünde allerdings *praktisch* noch die Möglichkeit das Erschleichen des Steuervorteils aufzudecken, zu verhindern und ggf. zu ahnden. Zu jedem späteren Zeitpunkt, bspw. wenn der Erklärende den AKZ beim Händler einreicht, ist das Versuchsstadium der Steuerhinterziehung zwar rechtlich erreicht. Praktisch besteht zu diesem Zeitpunkt keinerlei Kontrollmöglichkeit mehr. Auf dieses rechtliche Dilemma soll unter 4. Kapitel A. III. 2. noch weiter eingegangen werden.

„Die Steuerhinterziehung [...] ist gegenüber dem Betrug [...] ein Sonderstrafatbestand und verdrängt diesen nach den konkurrenzrechtlichen Grundsätzen der «Spezialität».“¹⁰²

¹⁰⁰ Jäger in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO Rn. 194a, Hervorh. i. Orig.; anders Ransiek, der hier die Auffassung vertritt auch das Tatwerkzeug müsse bereits zur Tathandlung ansetzen Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 712.

¹⁰¹ Vgl. *Stahlschmidt*, Steuerstrafrecht, § 9 Rn. 6; *Höser* in Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen Band 59, Der Rechts- und Steuerdienst, S. 51.

¹⁰² *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 8; vgl. *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 255; *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 271 StGB Rn. 237.

Nachdem das im Standardfall geschilderte Verhalten nicht als Steuerhinterziehung gem. § 370 AO strafbar ist, könnte eine Ahndung als Betrug gem. § 263 StGB in Betracht kommen.

III. Betrug § 263 StGB¹⁰³

Es gilt auch für den § 263 StGB zunächst zu klären, ob eine Täterschaft gemäß § 25 Abs. 1 1. Alt. oder 2. Alt. StGB in Frage kommt. Entscheidend dafür ist, wer Geschädigter der Handlung ist¹⁰⁴, bei wem also der Vermögensverlust eintritt. Als Geschädigter kommt zunächst der Händler in Betracht, da dieser den zuvor geleisteten Umsatzsteuerbetrag – aufgrund falscher Annahmen – zurückzahlt, die tatsächliche Befreiung der Umsatzsteuer jedoch erst mit der nächsten Steueranmeldung erfolgt. Somit wird zunächst dessen Vermögen geschmälert. Jedoch kann sich der Händler im Zweifelsfall auf seinen Vertrauensschutz berufen. Gemäß Umsatzsteuer-Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums muss die Steuerfreiheit demnach trotz fehlender Voraussetzungen auch dann gewährt werden, wenn der Händler – trotz der von ihm erbrachten erforderlichen Sorgfalt – nicht erkennen konnte, dass der Abnehmer einen gefälschten Ausfuhrnachweis zum Zweck der späteren Steuerhinterziehung vorgelegt hat.¹⁰⁵ Bei Vorlage eines abgestempelten AKZ kann vor diesem Hintergrund somit ein Vermögensschaden für den Händler ausgeschlossen werden. Vielmehr ist eine Tat zu Lasten des Staates an-

¹⁰³ Gesetzestext siehe Anhang 6.

¹⁰⁴ Hoyer in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 7; vgl. auch Kindhäuser in Kindhäuser et al., Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 12: § 263 als reines Vermögensdelikt, es kann demnach nur ein konkretes Opfer – nämlich derjenige, der einen Verlust erleidet – existieren.

¹⁰⁵ „Aus den im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes ergibt sich, dass die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht versagt werden darf, wenn der liefernde Unternehmer die Fälschung des Ausfuhrnachweises, den der Abnehmer ihm vorlegt, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hat erkennen können (BFH-Urteil vom 30. 7. 2008, V R 7/03, BStBl 2010 II S. 1075). [...] Hat der liefernde Unternehmer alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um sicherzustellen, dass die von ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen, ist das Verwaltungsermessen hinsichtlich der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme auf Null reduziert (vgl. BFH-Urteil vom 30. 7. 2008, V R 7/03, a.a.O.).“ S.314 der Version vom 19. Dezember 2016. Die jeweils aktuelle Version ist abrufbar über http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2016-12-31-umsatzsteuer-anwendungserlass-kosolidierte-fassung-31-12-2016.pdf?__blob=publication-File&v=2, zuletzt aufgerufen am 07.01.17.

zunehmen.¹⁰⁶ Für den Erklärenden kommt somit auch hier nur eine mittelbare Täterschaft gem. § 25 Abs. 1 2. Alternative StGB in Betracht¹⁰⁷, da der Händler abermals als Tatwerkzeug des begünstigten Erklärenden benutzt wird, wohingegen der tatsächlich Geschädigte der Staat ist.

Fraglich ist, ob sich der Erklärende bereits zum Zeitpunkt der Beurkundung einer Vermögensschädigung des Staates im Sinne des § 263 StGB strafbar macht. Des Betruges macht sich gesetzmäßig strafbar, wer das Vermögen eines anderen schädigt, indem er durch Vorspiegelung falscher oder Unterdrückung wahrer Tatsachen einen Irrtum erregt, in der Absicht sich oder einem Dritten einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen.

Zunächst gilt zu erörtern, ob durch den Erklärenden eine Täuschung über eine Tatsache begangen wurde. Tatsache im Sinne des § 263 StGB kann ein gegenwärtiges Geschehnis, aber auch eine innere Tatsache sein.¹⁰⁸ Eine solche innere Tatsache könnte hier der Ausfuhrewille des Erklärenden sein. Die Vorlage des AKZ stellt, wie bereits durch das OLG Karlsruhe festgestellt, eine konkludente Ausfuhranmeldung dar. Es kommt daher die konkludente Täuschung¹⁰⁹ des Erklärenden über innere Tatsachen, indem er einen Ausfuhrewillen bekundet, welchen er tatsächlich gar nicht besitzt als Täuschung im Sinne des § 263 StGB in Betracht. Dass sich diese Erklärung auf ein zukünftiges Ereignis bezieht, ist unerheblich.¹¹⁰ Zum Zeitpunkt der Beurkundung wird jedoch noch keine Täuschung beim Geschädigten bzw. beim Tatwerkzeug, sondern lediglich bei dem beurkundenden Beamten hervorgerufen. Die innere Haltung des Täters zum Zeitpunkt der Beurkundung steht also nicht in direktem Zusammenhang mit der späteren Täuschung des Tatwerkzeuges und ist somit keine tatbestandsmäßige Handlung im Sinne des § 263 StGB,

¹⁰⁶ Es liegt in diesem Fall eine schadensverhindernde Kompensation vor, da der Händler mit Vorlage des AKZ tatsächlich einen Anspruch auf Steuerbefreiung erhält, vgl. *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 111, 111a; *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 107, 117; *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 525.

¹⁰⁷ Vgl. *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 180; *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 833; *Duttge* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 263 StGB Rn. 87.

¹⁰⁸ *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 67; *Duttge* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 263 StGB Rn. 6.

¹⁰⁹ *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 14; *Duttge* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 263 StGB Rn. 10; *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 21.

¹¹⁰ *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 77; *Hoyer* in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 13.

da sie keinen tatrelevanten Erklärungswert¹¹¹ besitzt. Die Täuschung tritt hier – ähnlich wie bei § 370 AO – erst zu einem späteren Zeitpunkt ein. Der Erklärende macht sich demnach zum Zeitpunkt der Beurkundung noch nicht einer Vermögensschädigung des Staates im Sinne des § 263 StGB strafbar. In Frage kommt jedoch wiederum die Strafbarkeit wegen versuchten Betrugs.

Der versuchte Betrug ist gem. § 263 Abs. 2 StGB ebenfalls strafbar. Fraglich ist, ob hinsichtlich des Betrugs das Versuchsstadium der Tat durch die Handlung des Erklärenden bereits erreicht ist oder abermals noch eine straflose Vorbereitung der Tat darstellt. Ein strafbarer Versuch liegt vor, wenn der Erklärende die Erfüllung der objektiven Merkmale der Tat subjektiv gewollt, d.h. den Tatentschluss gefasst und zur Tat durch seine Handlung bereits unmittelbar angesetzt hat. Objektiv ist der versuchte Betrug erfüllt, wenn das Vermögen eines anderen geschädigt wird, indem durch Vorspiegelung falscher oder Unterdrückung wahrer Tatsachen ein Irrtum erregt wird, mit der Absicht sich oder einem Dritten einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen.

Es muss demnach auch beim Versuch erörtert werden, ob der Erklärende eine Täuschung über eine Tatsache erwirken wollte. Als Tathandlung kommt hier die Vorlage des AKZ beim Händler in Betracht, mit welcher dieser über die Tatsache getäuscht werden soll, dass die Ware entgegen den Angaben des Käufers *nicht* ausgeführt wurde. Hierin liegt eine ausdrückliche Täuschung¹¹², d.h. die Vorspiegelung falscher Tatsachen. Der Händler soll damit glaubend gemacht werden, die Ware sei ausgeführt worden, was sie jedoch tatsächlich nicht wurde.

Fraglich ist weiterhin, ob durch diese Täuschungshandlung ein Irrtum im Sinne des § 263 StGB beim Geschädigten erregt wurde. Irrtum ist die falsche, subjektive Annahme einer Tatsache.¹¹³ Der Irrtum beruht im Standardfall auf der Täuschung, die Ware sei ausgeführt worden. Der als Beweis vorgelegte AKZ soll dem Geschädigten – hier der Finanzbehörde – später weismachen,

¹¹¹ Vgl. *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 90, 91; *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 11; vgl. auch *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 14.

¹¹² *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 92; vgl. auch *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 13: „das Unterschieben falscher Beweismittel“.

¹¹³ *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 228; *Beukelmann* in von Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 23; *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 33.

dass für die Ware die Voraussetzungen einer Umsatzsteuerbefreiung erfüllt seien. Unerheblich ist, dass der Irrtum tatsächlich nicht durch den mittelbaren Täter selbst, sondern erst durch den Händler – also das Tatwerkzeug – hervorgerufen wird, indem er mittels des beurkundeten AKZ erst später tatsächlich eine Steuerbefreiung geltend macht.¹¹⁴ Es genügt, dass der Täter davon ausgeht, der von ihm erregte Irrtum werde an den Geschädigten weitergetragen.¹¹⁵ Die Täuschungshandlung besitzt somit den erforderlichen Erklärungswert, um einen Irrtum beim Geschädigten zu erregen.

Darüber hinaus muss erörtert werden, ob es sich bei der erstatteten Umsatzsteuer um ein Vermögen im Sinne des § 263 StGB handelt, und ob dafür eine Vermögensverfügung erreicht wurde. Bei dem erschlichenen Geldbetrag handelt es sich um Vermögen im Sinne des § 263 StGB¹¹⁶, da vom Schutzgut des Tatbestands auch Staatsvermögen inbegriffen ist¹¹⁷. Eine Vermögensverfügung liegt dann vor, wenn der Geschädigte aufgrund des Irrtums dem Täter die Verfügung über sein Vermögen ermöglicht, d.h. es muss eine Kausalität zwischen Irrtum und Vermögensverfügung bestehen.¹¹⁸ Dieser Zusammenhang ist im Standardfall gegeben, denn die Vermögensverfügung durch den Staat – hier die Gewährung der Steuerbefreiung – erfolgt ausschließlich aufgrund des durch den Erklärenden herbeigeführten Irrtums über die Ausfuhr der Ware. Aufgrund der Täuschungshandlung wurde somit eine Vermögensverfügung im Sinne des § 263 StGB erreicht.

Zu klären ist nun, ob auch ein Vermögensschaden eingetreten ist. Ein solcher ist dann vorhanden, wenn der Besitz des Geschädigten verringert wurde.¹¹⁹ Im Standardfall ist ein Vermögensschaden eingetreten, bzw. wird ein-

¹¹⁴ Perron in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 43: „im Fall der mittelbaren Täterschaft [...] durch einen anderen hervorgerufen wird“.

¹¹⁵ Am deutlichsten hier Duttge in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 263 StGB Rn. 87; vgl. aber auch Hoyer in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 25.

¹¹⁶ Zum Begriff siehe bspw. Perron in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 80; Duttge in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 263 StGB Rn. 42.

¹¹⁷ Perron in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 1, 2; Beukelmann in von Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 125; Kindhäuser in Kindhäuser et al., Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 10.

¹¹⁸ Hefendehl in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 273, 276; Perron in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 54.

¹¹⁹ Perron in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 99; Fischer, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 110; sinngemäß auch Hoyer in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 183.

treten¹²⁰, wenn der Händler durch das Finanzamt von der Umsatzsteuer befreit wird, ohne dass ein Anrecht darauf besteht¹²¹. Durch die Steuerbefreiung verringern sich damit die Staatseinnahmen. Der Erklärende ermöglicht mit der Vorlage des AKZ demnach einen Vermögensschaden.

Der Erklärende tut dies in der Absicht, den hieraus (später) erlangten Steuervorteil bereits jetzt für sich beanspruchen zu können: nämlich die Erstattung des von ihm beim Kauf gezahlten Umsatzsteuerbetrags durch den Händler.

Er ermöglicht somit durch seine Tathandlung im Standardfall die Erfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale des § 263 StGB, wenngleich diese im Zeitpunkt der Vorlage des AKZ zur Beurkundung noch nicht erfüllt sind.

Fraglich ist jedoch, ob der Erklärende die Erfüllung des objektiven Tatbestands auch gewollt hat, d.h. ob er gem. § 22 StGB vorsätzlich gehandelt und bereits unmittelbar zur Tat angesetzt hat. Für die Tatbestandsmäßigkeit des § 263 StGB ist bedingter Vorsatz ausreichend – zur Erfüllung des Tatbestandes genügt es also, wenn der Täter den Erfolg billigend in Kauf nimmt.¹²² Relevant ist, ob der Täter „den sozialen Sinn des Geschehens“¹²³ nach seinen Vorstellungen erfasst, sich also seines schädigenden Verhaltens bewusst ist. Auch für den Standardfall ist – wie bereits im Rahmen der Prüfung des § 370 AO erörtert – anzunehmen, dass der Erklärende davon ausgeht, der Händler werde den AKZ nutzen um eine Steuerbefreiung geltend zu machen. Es kann daher angenommen werden, dass der Erklärende sich seines schädigenden Verhaltens bewusst ist. Des Weiteren wird im Sinne des § 263 StGB vorausgesetzt, dass der Täter eine Bereicherungsabsicht besitzt¹²⁴. Auch eine Bereicherungsabsicht ist im Standardfall regelmäßig als gegeben anzusehen,

¹²⁰ Der Konflikt um den Begriff der „Unmittelbarkeit“ kann aufgrund der geringen Relevanz für den vorliegenden Sachverhalt außer Acht gelassen werden, vgl. *Duttge* in Dölling et al., *Gesamtes Strafrecht*, § 263 StGB Rn. 37; *Perron* in Schönke/Schröder, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 64; kritisch dagegen *Hefendehl* in Joecks/Miebach, *Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 307, 308.

¹²¹ Vgl. *Perron* in Schönke/Schröder, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 104a.

¹²² *Perron* in Schönke/Schröder, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 165; *Duttge* in Dölling et al., *Gesamtes Strafrecht*, § 263 StGB Rn. 75; *Fischer*, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 180.

¹²³ *Perron* in Schönke/Schröder, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 165.

¹²⁴ *Perron* in Schönke/Schröder, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 166; *Kindhäuser* in Kindhäuser et al., *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 39; *Fischer*, *Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 190; *Duttge* in Dölling et al., *Gesamtes Strafrecht*, § 263 StGB Rn. 76; etwas kritischer wiederum *Hefendehl* in Joecks/Miebach, *Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch*, § 263 StGB Rn. 764.

da sowohl der Schaden stoffgleich¹²⁵ – d.h. der Vorteil aus dem Vermögen des Geschädigten entnommen worden ist – als auch von einem vollen Vorsatz des Täters hinsichtlich der Erlangung auszugehen ist. Folglich ist von bedingtem Vorsatz im Standardfall auszugehen.

Darüber hinaus muss dem Täter die Rechtswidrigkeit der Handlung bewusst sein¹²⁶. Ein Verbotsirrtum kann hier jedoch ausgeschlossen werden – insbesondere dahingehend, dass der Täter sich 'irrtümlich' einen *Ausfuhrkassenzettel* beurkunden lässt für eine Ware, die er nicht auszuführen beabsichtigt. Demnach kann im Standardfall von einem vorsätzlichen Handeln des Erklärenden, d.h. dem Wollen der Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 263 StGB ausgegangen werden.

Fraglich ist jedoch, ob der Erklärende mit dem Einreichen des AKZ zur Beurkundung bereits unmittelbar zur Tat ansetzt. „Ein strafbarer **Versuch** [...] liegt vor, sobald mit einer auf Täuschung abzielenden Handlung begonnen worden ist.“¹²⁷ Das bedeutet, die Tathandlung müsste bereits unmittelbar auf die zu täuschende Person zum Erlangen der irrtumsbedingten Vermögensverfügung einwirken.¹²⁸ Im Standardfall müsste demnach durch das Einreichen zur Beurkundung bereits auf das Tatwerkzeug – hier: den Händler – eingewirkt werden. Dies ist jedoch zum Zeitpunkt der Beurkundung des AKZ noch nicht der Fall. Der Erklärende schafft sich durch dieses Verhalten lediglich die (straffreie) Option, im späteren Verlauf auf den Händler einzuwirken und dadurch möglicherweise einen Vorteil erlangen zu können. Zum Zeitpunkt der Beurkundung des AKZ ist der Tatbestand des strafbaren Versuchs des Betrugs gem. § 263 StGB folglich noch nicht erfüllt, da es sich bei der Vorlage des AKZ zur Beurkundung um die straflose Vorbereitung der Tat handelt. Der Erklärende macht sich durch Vorlage des AKZ zur Beurkundung somit noch nicht des versuchten Betrugs schuldig. Wie bereits im Fall des § 370 AO liegt damit auch hinsichtlich des § 263 StGB eine ggf. strafbare Handlung erst zu

¹²⁵ *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 776, 783; *Beukelmann* in von Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 78; *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 168; *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 187.

¹²⁶ *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 880; vgl. auch *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 170 bis 176.

¹²⁷ *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 179, Hervorh. i.O.

¹²⁸ *Hefendehl* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 818; *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 196.

dem Zeitpunkt vor, zu welchem der AKZ beim Händler mit dem Ziel der Erstattung der Mehrwertsteuer eingereicht wird.

B. Mögliche Ordnungswidrigkeit – Steuergefährdung § 379

AO¹²⁹

Die möglichen Strafnormen, nach denen eine Strafverfolgung in Frage kommt, scheinen damit beinahe erschöpft. Es bleibt jedoch ggf. die Ahndung als Steuerordnungswidrigkeit im Sinne des § 377 AO¹³⁰. Dafür kommen grundsätzlich mehrere Tatbestände in Frage.

Eine Steuerordnungswidrigkeit gem. § 26a UStG liegt zwar nahe, kommt jedoch für den vorliegenden Sachverhalt inhaltlich nicht in Betracht, da mit dieser Norm lediglich Verstöße gegen Formvorschriften geahndet werden.

Ordnungswidrigkeiten nach den Zollgesetzen, § 30 Zollverordnung¹³¹ und §§ 31 ff Zollverwaltungsgesetz¹³² scheiden inhaltlich ebenfalls aus.

Eine leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO kommt ebenfalls nicht in Betracht. Einerseits, da es sich bei diesem Tatbestand um ein Sonderdelikt¹³³ handelt, sodass nicht jeder als Täter in Frage kommt. Zwar ist der gesetzmäßige Begriff der „bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ betrauten Person weit auszulegen¹³⁴. Es müsste demnach geprüft werden, ob in der Beurkundung des AKZ die Erfüllung einer Pflicht – bspw. zur Führung des Ausfuhrnachweises – verwirklicht wird und der Erklärende für den Händler steuerliche Pflichten wahrnimmt¹³⁵. Andererseits käme spätestens bei der Erfüllung der sonstigen Tatbestandsmerkmale eine Strafbarkeit für diesen Fall nicht mehr in Frage, da der § 378 AO lediglich auf die Voraussetzungen des § 370 AO verweist, welche – wie bereits dargelegt – durch den Standardfall nicht erfüllt werden.

¹²⁹ Gesetzestext siehe Anhang 7.

¹³⁰ Gesetzestext siehe Anhang 7.

¹³¹ Zollverordnung vom 23. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2449; 1994 I S. 162).

¹³² Zollverwaltungsgesetz vom 21. Dezember 1992 (BGBl. I S. 2125; 1993 I S. 2493).

¹³³ *Schauf* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 378 AO Rn. 9; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 292.

¹³⁴ *Schauf* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 378 AO Rn. 16; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 295; vgl. auch *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 378 AO Rn. 8.

¹³⁵ Es würde bereits genügen, wenn der Erklärende die Pflichten wahrnimmt – ohne dass es darüber eine Vereinbarung gibt, *Schauf* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 378 AO Rn. 18, 25.

„Durch § 379 Abs. 1 AO werden eigenständige Gefährdungstatbestände für Handlungen geschaffen, die ansonsten als bloße Vorbereitungshandlungen einer Steuerverkürzung (§§ 370, 378 AO) nicht geahndet werden würden.“¹³⁶

Der Erklärende könnte, durch Vorlage des AKZ an der Grenzzollstelle mit der Absicht sich die Ausfuhr einer Ware bestätigen zu lassen ohne diese jedoch tatsächlich vornehmen zu wollen, den Tatbestand der Steuerverkürzung gem. § 379 Abs. 1 1. Alt. AO¹³⁷ erfüllen. Demnach begeht eine Ordnungswidrigkeit, wer vorsätzlich Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind und damit ermöglicht, ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

Der Erklärende kommt hier als Täter in Frage, da es sich im Gegensatz zu § 378 AO nicht um ein Sonderdelikt handelt. Täter kann jeder sein, dem es möglich ist einen unrichtigen Beleg für sich selbst oder eine andere Person auszustellen, sofern mit diesem Beleg eine Steuerverkürzung herbeigeführt werden *kann*¹³⁸.

Fraglich ist, ob es sich bei dem AKZ um einen Beleg im Sinne des § 379 AO handelt. Dazu zählen alle „Schriftstücke, die [...] bestimmt sind, steuerrechtlich erhebliche Tatsachen im Rechtsverkehr zu beweisen“¹³⁹. Der beurkundete AKZ stellt einen solchen Beleg dar, da er den Nachweis der Ausfuhrlieferung zum Zweck der Steuerbefreiung führt. Es handelt sich bei dem AKZ somit um einen Beleg im Sinne des § 379 AO.

Zu prüfen ist weiterhin, ob dieser Beleg bereits zum Zeitpunkt der Beurkundung in tatsächlicher Hinsicht unrichtig ist. Unrichtig ist ein Beleg, wenn er inhaltlich unwahre Aussagen über Tatsachen oder einen Sachverhalt enthält.¹⁴⁰ Der Erklärungsgehalt des AKZ umfasst, wie bezüglich des § 271 StGB bereits erläutert, (neben den Angaben zur Ware) zumindest die konkludente Erklärung der betreffenden Person, sie beabsichtige die Ware auszuführen. Ob der Tatbestand des § 379 AO jedoch auch „innere Tatsachen“ – ähnlich dem Tatbestand des Betrugs – erfasst, wird in der entsprechenden

¹³⁶ Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 349; vgl. Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 378 AO Rn. 16.

¹³⁷ Die Alternativen 2 und 3 kommen inhaltlich nicht in Betracht.

¹³⁸ Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 350.

¹³⁹ Bülte in Hübschmann et al., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 379 AO Rn. 32; vgl. auch Jäger in Klein, Abgabenordnung, § 379 AO Rn. 3.

¹⁴⁰ Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 355; Jäger in Klein, Abgabenordnung, § 379 AO Rn. 4.

Literatur nicht geklärt¹⁴¹. Allerdings wird bspw. durch Kohlmann nicht ausgeschlossen, dass sich die Tatsachen generell auch auf den Aussteller beziehen können.¹⁴² Es könnten daher auch innere Tatsachen in Betracht kommen, sodass argumentiert werden kann, dass der AKZ im Standardfall in tatsächlicher Hinsicht unrichtig ist, wenn er einen Ausfuhrnachweis belegt, obwohl der Erklärende gar nicht die Absicht der tatsächlichen Ausfuhr besitzt.¹⁴³ Kritisch ist jedoch, ob die Handlung – das Vorlegen des AKZ zur Beurkundung durch den Zoll – ein Ausstellen im Sinne des § 379 AO darstellt. Tatbestandsmäßiges ´Ausstellen` gem. § 379 AO ist nicht das bloße Herstellen.¹⁴⁴ Als ausgestellt gilt ein Beleg vielmehr dann, „wenn das Schriftstück in den Verfügungsbereich dessen gelangt, für den es bestimmt ist“¹⁴⁵. Im Standardfall müsste der AKZ also mindestens dem Händler zugegangen sein, damit ein Ausstellen vorläge. Dies ist jedoch zum Zeitpunkt der Beurkundung an der Grenze noch nicht der Fall, da sich der AKZ bis dato noch im Verfügungsbereich des Erklärenden befindet und erst zu einem späteren Zeitpunkt dem Händler zugeht¹⁴⁶. Es liegt im Standardfall folglich kein Ausstellen im Sinne des § 379 AO vor. Somit stellt die Handlung des Erklärenden zu diesem Zeitpunkt noch keine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 379 AO dar. Ein Versuchsstadium der Steuervergünstigung existiert rechtlich nicht.

C. Zwischenfazit

Für den Standardfall zeigt sich somit, dass eine strafrechtliche Ahndung bislang – wenn überhaupt – erstmalig mit Einreichen des AKZ beim Händler möglich ist. Dies gilt insbesondere für den Tatbestand der Steuerhinterziehung, für die erst zu jenem Zeitpunkt das Versuchsstadium erreicht ist, in dem der Erklärende den AKZ beim Händler abgegeben und keine Einwirkung

¹⁴¹ Vgl. *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 355; *Matthes* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rn. 39 - 41; *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 379 AO Rn. 4.

¹⁴² *Matthes* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rn. 41; *Jäger* dagegen verneint dies – *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 379 AO Rn. 4.

¹⁴³ Darüber hinaus ist fraglich, ob der Beleg nicht *immer* unrichtig ist, da die Beurkundung des AKZ sich in jedem Fall in die Zukunft richtet. Das bedeutet, dass die Ware selbst bei ordnungsgemäßen Vorgängen erst ausgeführt *wird* und die Beurkundung der Ausfuhr zu diesem Zeitpunkt falsch wäre.

¹⁴⁴ *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 357; *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 379 AO Rn. 6.

¹⁴⁵ *Matthes* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rn. 42; vgl. *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 379 AO Rn. 6.

¹⁴⁶ Ergänzend hierzu *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 357: d.h. in dessen Einflussbereich gelangt; vgl. auch *Matthes* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rn. 43.

auf den weiteren Verlauf mehr hat. Die Steuerhinterziehung hätte sowohl vor Betrug, § 263 StGB als auch Steuergefährdung, § 379 AO Vorrang, welche beide ebenfalls erst mit Einreichen des AKZ beim Händler erfüllt wären.

Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt dagegen erst dann vor, wenn das Finanzamt im Rahmen der Steuerfestsetzung dem Antrag des Händlers auf Befreiung stattgegeben hat. Die Aufdeckung ist zu diesem Zeitpunkt jedoch praktisch nicht mehr möglich, da die Abgabe des AKZ beim Händler nicht überwacht werden kann. Selbst die regelmäßig durchgeführten Kontrollen des Finanzamts bei dem Händler können daran nichts ändern, da nicht festgestellt werden kann, ob die Ware tatsächlich ausgeführt wurde. Eine Unterbindung der ungerechtfertigten Steuererschleichung müsste daher – in welcher Form auch immer – an der Grenze stattfinden.

Die Ausführungen zeigen damit zwar eine eindeutige, aber unbefriedigende Rechtslage, denn es bleibt der Eindruck, dass die Handlung des Erklärenden – trotz Straflosigkeit – einen Unrechtsgehalt hat.

„Ihre Angebote beginnen zum Beispiel so: "Neulich habe ich für X. eine Lederjacke mit rübergenommen" oder "Also, wenn du mal was Größeres anschaffen willst ...". Man kann solche Angebote ausschlagen. Aber spätestens beim nächsten Einkauf, wenn man in der Schlange vor der Kasse steht und mit ansieht, wie sich andere Kunden eine grüne Ausfuhrbescheinigung ausfüllen lassen, meldet sich das innere Sparschwein. [...] Einmal aufmerksam geworden, lernt man Freunde und Bekannte von einer neuen Seite kennen, und wer am Stammtisch das Thema anspricht, gewinnt den Eindruck, er sei der Letzte, der es nicht macht.“¹⁴⁷

Wurde diese Handlung, bei der es sich aus juristischer Sicht um eine (straflose) Vorbereitungshandlung für eine Steuerhinterziehung handelt, zu Recht entkriminalisiert? Oder gibt es Anhaltspunkte, die für eine Neukriminalisierung sprechen? Dabei käme in Betracht, die bereits bestehenden Tatbestände auszuweiten, sodass eine Ahndung schon zum Zeitpunkt der Beurkundung möglich wäre. Alternativ könnte ein gänzlich neuer Tatbestand geschaffen werden. Beides jedoch selbstverständlich nur unter der Vorausset-

¹⁴⁷ *Schmider*, Mehrwertsteuer retour: So mogeln Deutsche an der Schweizer Grenze.

zung, dass belegt werden kann, dass eine Kriminalisierung angebracht ist. Im Gegensatz dazu könnten auch die Voraussetzungen der Befreiung so geändert werden, sodass ein Erschleichen der Steuer nicht mehr möglich ist. Diese Optionen sollen im Folgenden erörtert werden.

4. Kapitel: Pro und Contra einer Kriminalisierung

„Ein demokratischer Rechtsstaat, der die Herrschaft des Rechts über das Interesse des Einzelnen stellt, darf nicht hinnehmen, dass Teilnehmer am Wirtschaftsleben sich mit unlauteren Methoden bereichern.“¹⁴⁸

Kann eine unlautere Bereicherung schädlich (und damit Grund genug für eine Kriminalisierung) sein? Durch die Erschleichung von ungerechtfertigten Steuerbefreiungen wird nicht nur ein finanzieller Schaden zu Lasten des Staates herbeigeführt. Wird der Betrug gesellschaftsfähig, so könnte auch das Vertrauen in die Gerechtigkeit und insbesondere in den Rechtsstaat untergraben werden. Diese Gefahr scheint vornehmlich dann gegeben, wenn *offensichtlich* unrechtes Vorgehen nicht sanktioniert wird.¹⁴⁹ Die ungesühnte Verbreitung der Steuerhinterziehung könnte dabei eine kriminogene Wirkung haben.¹⁵⁰ Diese Wirkung könnte im Standardfall insbesondere dann erzielt werden, wenn derjenige, der ehrlich bleibt (und bspw. Angebote von Freunden zur Erschleichung ablehnt), sich lächerlich macht.¹⁵¹

Gemäß Popitz bleibt die „Präventivwirkung der Strafe [...] nur bestehen, solange die Generalprävention der Dunkelziffer erhalten bleibt“¹⁵². Tritt dagegen – wie im vorliegenden Sachverhalt – ans Licht, dass das Gros der Mitmenschen sich nicht an (moralische) Regeln hält könnte es passieren, dass

¹⁴⁸ Bundesministerium des Innern, 2. Periodischer Sicherheitsbericht, S.40.

¹⁴⁹ Vgl. *Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 58 – es wird allerdings nicht deutlich, ob sich diese Erkenntnisse nur auf strafbare Delikte oder aber auch auf abweichendes Verhalten beziehen.

Weiterführend zeigt Franzen einige entsprechende Forschungsergebnisse auf (*Franzen* in *Neue Kriminalpolitik* 3/2008, S. 96).

¹⁵⁰ *Singelstein* in Albrecht et al., *Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform* 98. Jahrgang 2015, S. 57.

¹⁵¹ Vgl. *Hausmann* in Wirtschafts- und sozialpolitisches Forschungs- und Beratungszentrum der Friedrich-Ebert-Stiftung, *Volkssport Steuerhinterziehung?*, Vorwort. Welches Rechtsgut genau davon betroffen ist, siehe IV. A. 1).

¹⁵² *Popitz*, *Über die Präventivwirkung des Nichtwissens*, S. 23.

der steuerehrliche Bürger – in Anbetracht der fehlenden Steuerehrlichkeit¹⁵³ um ihn herum – sich diesem Umfeld anpasst¹⁵⁴. Der Staat hat also nicht nur zum Schutz seiner finanziellen Mittel, sondern auch zur Wahrung der Funktion seiner Rechtsstaatlichkeit eine Verantwortung zu tragen.¹⁵⁵ Zu diesem Zweck könnten sanktionierende Maßnahmen eingesetzt werden. Fraglich ist jedoch, ob durch das Vorlegen des AKZ zur Bestätigung der Ausfuhr – obwohl keine tatsächliche Ausfuhrabsicht besteht – ein zu schützendes Rechtsgut in dem Ausmaß verletzt wird, dass die Handlung, durch welche das Gut gefährdet wird, mit Strafe bedroht werden muss. Als Rechtsgüter für den Standardfall sind hier einerseits die Staatseinnahmen, andererseits das Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft zu betrachten.¹⁵⁶

Es muss also zunächst geklärt werden, in welchem Ausmaß diese Rechtsgüter generell durch internationales und nationales Recht geschützt sind und inwiefern eine Kriminalisierung hier entweder begrenzt oder legitimiert wäre. Dabei muss vorerst nicht geklärt werden, ob als eigentlicher Täter des Standardfalls ein im Drittland Ansässiger oder ggf. ein von jenem begünstigter Deutscher zu sehen ist – es soll vielmehr um die Strafbarkeit der Tat als solche gehen.

A. Argumente aus dem Bereich der Wirtschaftskriminalität

Zunächst soll der mögliche Rahmen für Sanktionen aus strafrechtsdogmatischer Sicht betrachtet werden. Dafür werden vornehmlich wirtschaftskriminalistische Gesichtspunkte einbezogen. Das Wirtschaftsstrafrecht ist nicht nur durch das Verfassungs-, sondern auch durch das EU-Recht begrenzt¹⁵⁷, welches als supranationales Recht in diesem Bereich einen erheblichen Ein-

¹⁵³ Unter diesem Begriff soll hier, im Sinne James` und Alleys` „konformes Verhalten gegenüber den Steuerbehörden und der Gesellschaft“ (*Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 41) verstanden werden.

¹⁵⁴ Das Grundmuster wurde zuletzt durch eine Studie Diekmanns et al. bestätigt: „Es zeigt sich, dass Informationen über das tatsächliche Ausmaß des Verhaltens das Auftreten von Normverletzungen erhöhen“ (*Diekmann et al.* Zeitschrift für Soziologie, Jg. 40, Heft 1, S. 79). Insbesondere wenn es um Steuervorteile geht, scheint sich der Mensch schnell von den Vorteilen, auch wenn diese unrechtmäßig sind, überzeugen zu lassen. Vgl. *Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. S. 49 – weiterführend 4. Kapitel B. II. 2. c).

¹⁵⁵ Vgl. *Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 41.

¹⁵⁶ Vgl. *Meier*, *Kriminologie*, § 11 Rn. 8. Auf die im Strafrecht mitunter geführte Diskussion über den Begriff der Rechtsgüter soll hier jedoch nicht eingegangen werden, da sie keinen Mehrwert für die vorliegende Arbeit verspricht. Vielmehr sollen für die folgenden Betrachtungen die auf der Hand liegenden Rechtsgüter herangezogen werden.

¹⁵⁷ *Tiedemann*, *Wirtschaftsstrafrecht Besonderer Teil*, § 1 Rn. 23.

fluss findet¹⁵⁸. Um vor diesem Hintergrund jedoch für oder gegen eine Kriminalisierung plädieren zu können, muss zunächst geklärt werden, ob die betreffende Handlung des Standardfalls überhaupt in den Bereich der Wirtschaftskriminalität zu verorten ist.

I. Definition Wirtschaftskriminalität

“«Den» Begriff von Wirtschaftskriminalität zu suchen, ist ein eitles Unterfangen, solange man sich nicht Rechenschaft davon ablegt, mit welchem *Ziel* man danach fragt.“¹⁵⁹

In der Literatur wird, wenn Umsatzsteuer und Wirtschaftskriminalität im Zusammenhang erwähnt werden, in der Regel auf das sogenannte Umsatzsteuerkarussell¹⁶⁰ abgestellt. Dieses Phänomen sorgt zwar für einen hohen finanziellen Verlust der Staatskassen. Es ist jedoch insofern nicht sozial-schädlich, als dass der Bürger kaum etwas davon mitbekommt, da die Täter meist im Verborgenen agieren. Der Schaden wird dem ‘Normalbürger’ damit nicht bewusst. Das Strafrecht schützt in diesen Fällen also nur die Staatseinnahmen. Mit Blick auf die AKZ wird dagegen deutlich, dass die Steuervermeidung jedem bewusst ist und damit zum Gesellschaftsthema wird. Fraglich ist vor diesem Hintergrund, ob unter dem Schutzbereich der Wirtschaftskriminalität lediglich das Rechtsgut der Staatseinnahmen oder auch das Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft verstanden werden kann.

Eine einheitliche Legaldefinition des Begriffs ‘Wirtschaftskriminalität’ gibt es jedoch nicht, weshalb auf diverse Quellen zurückgegriffen werden muss.

Die erste Möglichkeit besteht darin, einen Blick auf die PKS zu werfen. Hier zeigt sich allerdings – bezogen auf den Standardfall – ein verzerrtes Bild. Die ‘Mittelbare Falschbeurkundung’, erfasst mit der Schlüsselzahl 540002, fällt nicht unter Wirtschaftskriminalität¹⁶¹. Stellte man also allein auf die Urkunde als verletztes Rechtsgut ab, wäre eine Zugehörigkeit zur Wirtschaftskriminalität für den Standardfall zu verneinen. Sieht man als Rechtsgut dagegen die

¹⁵⁸ Fischer, Strafgesetzbuch, § 263 StGB Rn. 4.

¹⁵⁹ Achenbach in Feltes et al., Kriminalpolitik und ihre wissenschaftlichen Grundlagen, S.179, Hervorh. i. O.

¹⁶⁰ Vgl. Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 183 ff.

¹⁶¹ Vgl. BKA, Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2015, Jahrbuch 2015, S. 379 f.

Umsatzsteuer an, so wäre die Handlung eher als Verstoß im Bereich der Steuerstraftaten anzusiedeln. In diesem Fall deutet der Hinweis in der PKS, dass unter Wirtschaftskriminalität die „Gesamtheit der in § 74c Abs. 1 Nr. 1 - 6b GVG aufgeführten Straftaten“¹⁶² fallen, auf eine Zugehörigkeit zur Wirtschaftskriminalität hin. Dieser Katalog umfasst sämtliche Taten, welche in den Zuständigkeitsbereich der Wirtschaftsstrafkammer fallen¹⁶³. Die Wirtschaftsstrafkammer ist gem. § 74c Abs. 1 Nr. 3 GVG grds. auch für Straftaten nach dem Zoll- und Steuerrecht zuständig, weshalb diese Delikte (theoretisch) von der PKS erfasst werden¹⁶⁴. Zoll- und Steuerstraftaten können jedoch im Rahmen des § 386 AO durch die Finanzbehörde selbst verfolgt werden. Aus diesem Grund kann, selbst bei Übernahme des Falls durch eine Schwerpunktstaatsanwaltschaft, die Zollbehörde mit den Ermittlungen betraut werden. Da jedoch Straftaten, die durch den Zoll geahndet werden – wie u.a. die Steuerhinterziehung – bislang in der PKS noch nicht erfasst werden, ist eine Zuordnung des Standardfalls hier fragwürdig. Lediglich der Betrug, erfasst mit der Schlüsselzahl 893100, fällt zweifelsfrei gemäß der PKS in die Rubrik Wirtschaftsdelikte¹⁶⁵. Ein Blick auf die Schlüsselzahlensatzung der PKS kann die Frage nach der Zugehörigkeit zur Wirtschaftskriminalität für den Standardfall also nicht eindeutig beantworten.

Neben diesem tatbezogenen Definitionsansatz sind auch täterbezogene Definitionsversuche möglich.¹⁶⁶ Diese können sich aus einer Vielzahl an Theorien und Studien ableiten.¹⁶⁷ Die wohl prominenteste unter ihnen ist die Theorie des „white collar crime“ von Sutherland¹⁶⁸. Diese soll unter 4. Kapitel B. II.

¹⁶² BKA, Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2015, Jahrbuch 2015, S. 379.

¹⁶³ *Schneider* in Brettel / Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, §1 Rn. 5.

¹⁶⁴ BKA, Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2015, Jahrbuch 2015, S. 379 - Nr. 1. 3).

¹⁶⁵ BKA, Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2015, Jahrbuch 2015, S. 379.

¹⁶⁶ Gut zusammengefasst: *Laue*, Evolution, Kultur und Kriminalität, S. 282.

¹⁶⁷ Ausführliche Zusammenfassung und Darstellung sämtlicher einschlägiger Studien zu Wirtschaftsstraftätertypologien in Hugendubel (*Hugendubel*, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie).

¹⁶⁸ Laue gibt an, dass auf diese Theorie sämtliche täterbezogenen Ansätze zurückzuführen sind (*Laue*, Evolution, Kultur und Kriminalität, S. 282). Hugendubel dagegen verneint, dass hierin bereits eine Tätertypenbestimmung erfolgte und die Entwicklung daher „von dem ursprünglichen Verständnis losgelöst zu betrachten“ sei (*Hugendubel*, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie, S. 51). Zumal die kontextualen Bezüge – der soziale Stand des Täters – für die Kriminologie zu kurz gefasst seien (*Hugendubel*, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie, S. 37). Der Standardfall fiele demnach bspw. nicht in den Bereich der Wirtschaftskriminalität, da lediglich tatsächliche ‚white collars‘, d.h. Arbeiter mit einem hohen sozialen Status umfasst sind (*Sutherland*, White Collar Crime, S. 9).

1. a) noch ausgeführt werden. Da über die Täter des Standardfalls jedoch wenig bekannt ist, scheint dieser Ansatz hier nicht zielführend. Auf die weiteren Theorien und den zugrunde liegenden Täterprofilen soll daher an dieser Stelle nicht eingegangen werden. Zumal sie im Bereich Wirtschaftskriminalität, aufgrund ihrer üblichen Fokussierung auf Unternehmensdelikte für den Standardfall nicht passend scheinen.

Beide Definitionsansätze werden jedoch in der Erörterung, welche im Bundeslagebild des BKA bezüglich des Terminus Wirtschaftskriminalität veröffentlicht wurde, vereint:

„Eine Legaldefinition des Begriffs der Wirtschaftskriminalität besteht in Deutschland nicht. Kriminologisch kann Wirtschaftskriminalität definiert werden als die vertrauensmissbrauchende Begehung von Straftaten im Rahmen einer tatsächlichen oder vorgetäuschten wirtschaftlichen Betätigung, die unter Gewinnstreben die Abläufe des Wirtschaftsleben ausnutzt und zu einer Vermögensgefährdung oder einem Vermögensverlust großen Ausmaßes führt oder eine Vielzahl von Personen oder die Allgemeinheit schädigt.“¹⁶⁹

Im Hinblick auf eine Bestimmung der Rechtsgüter im Bereich Wirtschaftskriminalität wird hier deutlich, dass diese in jedem Fall ein Kollektivgut darstellen müssen, im Vergleich zum (bloßen) Schutz des Individualrechts des `normalen` Strafrechts.¹⁷⁰ Die Gefährdung eines solchen Kollektivguts könnte durch die Handlung des Standardfalls bestehen. Die Handlung selbst bewirkt indirekt, bzw. zielt darauf ab, aus Gewinnstreben durch Vortäuschung der Ausfuhr an Steuerbefreiungen zu gelangen. Das dadurch bedrohte Rechtsgut müsste demnach ein Vermögen großen Ausmaßes oder die Allgemeinheit sein, um als Kollektivgut zu gelten. Ein Vermögensverlust großen Ausmaßes ist in Anbetracht der eingangs genannten Schadenssummen im Standardfall zwar fraglich. Vor dem Hintergrund des auf Seite 39 aufgeführten Zitat Schmiders ist jedoch von einer großen Dunkelfeldziffer auszugehen¹⁷¹. In

¹⁶⁹ BKA, Bundeslagebild Wirtschaftskriminalität 2015, S. 3.

¹⁷⁰ *Schneider* in *Brettel/Schneider*, Wirtschaftsstrafrecht, §1 Rn. 8; vgl. auch *Engelhart* in *German Law Journal* Vol. 15 No. 04, S. 694.

¹⁷¹ Dies gilt für die Wirtschaftskriminalität allgemein (*Laue*, Evolution, Kultur und Kriminalität, S. 281); konkreter noch *Bussmann*, der dies auch für Steuerdelikte als sehr wahrscheinlich ansieht (*Bussmann*, Wirtschaftskriminologie I, § 5 Rn. 514); vgl. auch *Singelstein* in *Albrecht et al.*, Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 53.

diesem Zusammenhang ist eine Schädigung der Allgemeinheit anzunehmen. Nicht nur wegen der (später eintretenden) Schmälerung des Bundeshaushalts durch die ungerechtfertigte Steuerbefreiung, sondern bereits durch eine Schädigung der Gesellschaft immaterieller Art, nämlich dem Vertrauensverlust in die Funktion der Finanzwirtschaft.¹⁷²

Dennoch wird die Frage, ob speziell Steuerdelikte unter den Begriff des Wirtschaftsstrafrechts und damit auch der -kriminalität zu fassen sind, kontrovers diskutiert. Tiedemann spricht sich für eine Zugehörigkeit aus und sieht in diesen Delikten, insbesondere in denen der AO, sogar den Ursprung des Wirtschaftsstrafrechts.¹⁷³ Auch Bussmann fasst den Begriff der Wirtschaftskriminalität eher weit und zählt auch Steuerdelikte hinzu.¹⁷⁴ Dagegen ist nach Schneider der Rahmen der Wirtschaftsdelikte mit § 74c Abs. 1 GVG bereits zu weit gefasst, insbesondere mit den inbegriffenen Zolldelikten.¹⁷⁵ Ein ähnlicher Ansatz wird auch durch Burkatzki/Löhr verfolgt; demzufolge fällt Steuerhinterziehung zwar in den Bereich der Wirtschaftskriminalität, aber nur diejenigen Fälle „zu Gunsten von Unternehme(r)n“¹⁷⁶. Aus dem Grund, dass *wirtschaftsbezogene* Steuerdelikte nur einen Teil der Steuerkriminalität darstellen, spricht auch Singelstein den Steuerdelikten per se ihre Zugehörigkeit zur Wirtschaftskriminalität ab.¹⁷⁷

Ein weiterer Definitionsansatz, welcher dem Eingangszitat inhaltlich am nächsten zu kommen scheint ist die Möglichkeit, den Begriff der Wirtschaftskriminalität in Hinblick auf die forschungsleitende Frage zu definieren – dazu nimmt H. Theile die verschiedenen vorhandenen Definitionsansätze als

¹⁷² In der Literatur ist hier von „Funktionsfähigkeit der Märkte“ die Rede (z.B. *Schneider* in Brettel/Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, § 1 Rn. 8), was offensichtlich auf den Kapitalmarkt abzielt. Tiedemann sieht in diesem Rechtsgut jedoch auch das Vertrauen in Institutionen wie das Staatsvermögen (*Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 150, 151).

¹⁷³ *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, Einführung Rn. 2, 3.

¹⁷⁴ *Bussmann*, Wirtschaftskriminologie I, § 1 Rn. 5.

¹⁷⁵ *Schneider* in Brettel/Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, § 1 Rn 7. Schneider nimmt jedoch Bezug auf das Profil eines Wirtschaftsstraftäters, der in den zu Grunde liegenden Fällen bereits Züge der Organisierten Kriminalität (OK) annimmt. Dem ist insofern zuzustimmen, als dass OK nicht zwangsläufig mit Wirtschaftskriminalität gleichzusetzen ist (*Kaiser*, Kriminologie, § 38 Rn. 19.) Dennoch könnten auch OK-Delikte und somit auch die von Schneider genannten Zolldelikte nicht gänzlich aus dem Bereich Wirtschaftskriminalität ausgeschlossen werden. Darüber hinaus wird jedoch der Standardfall wohl schwerlich den Kriterien der OK gerecht; die Kritik Schneiders ist für die vorliegende Problematik somit nicht zutreffend.

¹⁷⁶ *Löhr/Burkatzki*, in Löhr/Burkatzki, Wirtschaftskriminalität und Ethik, S.12.

¹⁷⁷ *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 49.

Grundlage und grenzt das Gebiet anhand der Forschungsfrage auf das unbedingt nötige Ausmaß ein.¹⁷⁸ In diesem Rahmen könnte auch der Standardfall als Forschungsobjekt der Wirtschaftskriminalität zugeordnet werden.

Diese unterschiedliche Grenzziehung zeigt, dass „um die schärfere Begriffsfassung der Wirtschaftskriminalität unverändert gerungen wird“¹⁷⁹.

Eine in jeder Hinsicht auf die Handlung des Standardfalls passende Definition des Begriffs Wirtschaftskriminalität existiert nicht. Für die im Standardfall zu betrachtenden Rechtsgüter Staatseinnahmen sowie das Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft wird der Ansicht Tiedemanns, Bussmanns und des BKA gefolgt: Demnach werden sowohl Steuerdelikte als auch Kollektivgutschädigungen in den Bereich der Wirtschaftskriminalität verortet. Somit fallen auch die hier genannten Rechtsgüter unter den Begriff ‚Wirtschaftskriminalität‘ – auch wenn der gegenständlichen Handlung kein unternehmerischer respektive kapitalwirtschaftlicher Ablauf zugrunde liegt.¹⁸⁰

Für den Standardfall jedenfalls kritisch anzumerken ist, dass die Literatur zur Wirtschaftskriminalität sich vorwiegend mit Tätern aus dem Unternehmensbereich beschäftigt.¹⁸¹ So wird unter dem Begriff Wirtschaftskriminalität bspw. ausführlich auf das Thema ‚Compliance‘¹⁸² eingegangen. Für den Bereich der Steuerdelikte bzw. dem Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft mangelt es dagegen an ausführender Lektüre. Aber nicht nur die Schwerpunktsetzung in der Literatur, auch der Mangel an Forschung im Bereich der Wirtschaftsdelikte allgemein – insbesondere zu deren Ursachen¹⁸³ – sorgt dafür, dass viele Frage offen bleiben. So gibt es bspw. nur wenige Aussagen über mögliche Wirkungen von Kriminalisierung. Dies erscheint gerade vor dem

¹⁷⁸ *Theile, H.*, Wirtschaftskriminalität und Strafverfahren, S. 41f.

¹⁷⁹ *Kaiser*, Kriminologie, § 36 Rn. 14.

¹⁸⁰ Diese weite Auslegung des Begriffs Wirtschaftskriminalität wird jedoch mitunter als kritisch betrachtet. In der Suche nach immer neuen Rechtsgütern des Wirtschaftsstrafrechts wird die Ausgeburts einer „inflationären Entwicklung“ gesehen (*Kaiser*, Kriminologie, § 74 Rn. 5). Die mit dieser ‚Großzügigkeit‘ im Wirtschaftsstrafrecht einhergehende Problematik wird unter 4. Kapitel A. III. 2. c) weiter ausgeführt.

¹⁸¹ Vgl. auch die Definition zu Wirtschaftskriminalität: demnach wurde der Begriff insbesondere geprägt durch die Theorie des „white collar crime“ von Sutherland, der den Fokus insbesondere auf die in der Arbeitswelt erfolgreichen Täter richtete, geprägt (*Techmeier*, Wirtschaftskriminalität in KrimLex online).

¹⁸² „Mit dem Begriff Compliance („to comply“; befolgen, erfüllen) wird die Einhaltung von Vorschriften, Gesetzen, Richtlinien und Regeln in und durch Unternehmen verstanden“ (*Neumann*, Compliance, in KrimLex online).

¹⁸³ Vgl. *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. S.48 oben.

Hintergrund verwunderlich, dass die Schlüsselzahlen der Wirtschaftskriminalität zwar nur 2% der Fallzahlen der PKS ausmachen, das jedoch bei 50% des gesamten wirtschaftlichen Schadens.¹⁸⁴

II. Argumente auf der Ebene des EU-Rechts

Mit der Feststellung, dass der vorliegende 'Standardsachverhalt' in den Bereich der Wirtschaftskriminalität fällt, ist die Frage nach der Rechtfertigung einer Kriminalisierung noch nicht beantwortet. Die Suche nach den rechtlichen Grenzen bzw. einer möglichen Legitimation der strafrechtlichen Ahndung wird durch diese (thematische) Einschränkung jedoch erleichtert. Es gilt nun zunächst einen Blick auf das EU-Recht als supranationales, höher-rangiges Recht zu werfen und der Frage nachzugehen, inwiefern hier Einschränkungen bezüglich der Ahndung von Wirtschaftsdelikten vorliegen. Dabei soll unterschieden werden zwischen Einschränkungen oder Grundsätzen genereller Art – d.h. nicht ausschließlich für den Bereich der Wirtschaftsdelikte gültig – sowie Grundsätzen spezieller Art, welche als Vorgaben explizit für den Bereich des Wirtschaftsstrafrechts zu sehen sind.

1. Generelle Grundsätze

Sowohl im EU- als auch im nationalen Recht gibt es generelle Strafrechtsprinzipien, welche bei der Überlegung einer möglichen Kriminalisierung zu beachten sind. Auf der Ebene des EU-Rechts sind hinsichtlich des Wirtschaftsstrafrechts insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit sowie der Bestimmtheit von Bedeutung¹⁸⁵ und sollen daher im Folgenden genauer betrachtet werden.

a) Verhältnismäßigkeit

Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss eine Maßnahme geeignet, erforderlich und angemessen sein.¹⁸⁶ Als allgemeiner Rechtsgrundsatz ist dieser sowohl auf EU-Ebene, als auch bei den einzelnen Mitgliedstaaten

¹⁸⁴ Vgl. Bundesministerium des Innern, 2. Periodischer Sicherheitsbericht, S.39, Schaubild K3.4.1-1.

¹⁸⁵ *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 143.

¹⁸⁶ Wie Fußnote 185.

anerkannt.¹⁸⁷ Dabei ist zu betonen, dass der EuGH das Verhältnismäßigkeitsprinzip gerade hinsichtlich der Wirtschaftsdelikte eng auslegt.¹⁸⁸ Für die nationale Rechtsetzung dürfte dies jedoch als unproblematisch erscheinen, da in Deutschland bereits nach nationalen Standards in vergleichbar engen Maßstäben geprüft wird.¹⁸⁹ Grundsätzlich ist jedoch gem. Art. 82 Abs. 1 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union¹⁹⁰ (AEUV) eine Harmonisierung in Strafsachen, auch aufgrund erfolgter Urteile, angestrebt. Das bedeutet, dass insbesondere einschlägigen EuGH-Urteilen bei der nationalen Rechtsprechung Rechnung getragen werden muss. Ein für den Standardfall vergleichbarer Sachverhalt, hinsichtlich der Verletzung der beiden Rechtsgüter Staatseinnahmen und dem Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft, wurde jedoch vor dem EuGH offensichtlich bislang nicht behandelt.

Darüber hinaus ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit mit Art. 5 Abs. 4 Vertrag über die Europäische Union¹⁹¹ (EUV), für die EU bindend, schriftlich festgehalten worden. Dies gilt jedoch primär für Maßnahmen, welche zuständigkeitshalber von EU-Organen ausgeführt werden.¹⁹² Insofern wäre dieser Grundsatz für die rein nationale Rechtsetzung der einzelnen Mitgliedstaaten nicht direkt bindend. Maßgeblich wird er jedoch dann, wenn eine parallele Kompetenz zwischen der EU und der Mitgliedstaaten existiert und durch die EU Vorgaben im Sinne des Art. 67 Abs. 3 AEUV, bspw. durch Art. 83 Abs. 1 AEUV, in Form einer Richtlinie mit Mindestvorschriften erlassen werden.¹⁹³ Dies ist hinsichtlich der Ahndung von Wirtschaftsdelikten bislang noch nicht geschehen¹⁹⁴, ggf. müsste bei deren Ratifizierung der Verhältnismäßigkeit allerdings gem. Art. 296 AEUV Rechnung getragen werden¹⁹⁵.

¹⁸⁷ *Calliess* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 44; *Bast* in *Grabitz et al.*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 5 EUV Rn. 67.

¹⁸⁸ *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 142, 143.

¹⁸⁹ *Calliess* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 44; *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 142; vgl. auch *Weber* in *Blanke/Mangiameli*, The Treaty on European Union, S. 266 Rn. 12; weitere Ausführungen dazu siehe 4. Kapitel A. III. 1.

¹⁹⁰ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung) (ABl. C 326/47 vom 26.10.2012. Gesetzestext siehe Anhang 8.

¹⁹¹ Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung) (ABl. EG Nr. C 115 vom 9.5.2008). Gesetzestext siehe Anhang 9.

¹⁹² *Calliess* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 2.

¹⁹³ *Bast* in *Grabitz et al.*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 5 EUV Rn. 45.

¹⁹⁴ Eine entsprechende Richtlinie zum Schutz der finanziellen Interessen der EU ist jedoch in Planung, siehe hierzu 4. Kapitel A. II. 2. b) (2).

¹⁹⁵ Vgl. *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 143.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Art. 5 Abs. 4 EUV wird jedoch in der Literatur zwiespältig behandelt – so wird er entweder mit dem oben genannten Grundsatz der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit (einer Maßnahme) gleichgesetzt¹⁹⁶ bzw. etwas ideologischer als „Abwägung zwischen dem Nutzen einer Maßnahme für die Allgemeinheit und der Einschränkung geschützter Rechtspositionen der Unionsbürger“¹⁹⁷ gesehen. Oder es wird ihm die eigentliche Funktion – der Schutz des Individualinteresses – völlig abgeschrieben und darin vielmehr die Wahrung der mitgliedstaatlichen Autonomie als Hauptzweck gesehen.¹⁹⁸ In Anbetracht der Tatsache, dass der ursprüngliche Sinn des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in Deutschland bereits Gültigkeit besitzt, kann diese Diskrepanz jedoch für die vorliegende Problematik unbeachtet bleiben. Mit der Beachtung des nationalen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit wird grundsätzlich auch dem EU-Recht Genüge getan. Bei der Frage nach einer Kriminalisierung der Handlung im Standardfall sollte daher die Verhältnismäßigkeit beachtet und insbesondere im Sinne der Erforderlichkeit geprüft werden, ob alternativ zu einer Sanktion mildere Mittel in Frage kommen¹⁹⁹.

b) Bestimmtheit

„Nach den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen der Bestimmtheit, der Vorhersehbarkeit und der Rechtssicherheit muss eine Regelung, die in Bezug auf gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten eine Beschränkung enthält, klar und deutlich sein, damit der Rechtsunterworfenen seine Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen kann.“²⁰⁰

Der Grundsatz der Bestimmtheit ist im Gegensatz zum Verhältnismäßigkeitsprinzip nicht normiert worden. Durch die Rechtsprechung des EuGH wurde er jedoch – neben anderen objektiven Grundsätzen – als Bestandteil der Uni-

¹⁹⁶ Vgl. *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 143.

¹⁹⁷ *Calliess* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 44; *Weber* in *Blanke/Mangiameli*, The Treaty on European Union, S. 265 Rn. 12.

¹⁹⁸ *Bast* in *Grabitz et al.*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 5 EUV Rn. 45.

¹⁹⁹ Siehe hierzu 4. Kapitel A. III. 1.

²⁰⁰ Beschluss des BGH vom 19.01.2010, StB 27/09 (BGHSt, BGHSt-Edition, BGHSt 54, 275, Rn. 123).

onsrechtsordnung aufgenommen.²⁰¹ Aus dem Grund der zitierten Rechtssicherheit ist er für die Mitgliedstaaten bindend, insbesondere bei der Umsetzung von Richtlinien²⁰², darf aber auch generell nicht durch nationale Sanktionierungen gebeugt werden²⁰³. Dieser Grundsatz hat somit eine limitierende Wirkung auf die nationale Gesetzgebung und damit auch auf eine mögliche Ahndung des Standardfalls. Im Bereich der Wirtschaftsdelikte wird er jedoch gerne hinter einem 'effektiven' Rechtsgüterschutz zurückgestellt.²⁰⁴ In Bezug auf den Standardfall wäre vor diesem Hintergrund eine Sanktionierung – ganz im Sinne des effektiven Rechtsgüterschutzes – zu befürworten.

2. Spezielle Grundsätze

Die seitens der EU getroffenen Vorgaben hinsichtlich der Sanktionierung von Wirtschaftsdelikten können in Primärrecht und Sekundärrecht unterteilt werden. Dabei richten sich die Rechtsgrundlagen auf EU-Ebene gegen Delikte, welche die finanziellen Interessen der EU gefährden. Hier ist zunächst fraglich, ob die relevanten Rechtsgüter Staatseinnahmen, sowie das Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft diesem Bereich zuzuordnen sind – insbesondere, ob in der Umsatzsteuer ein finanzielles Interesse der EU begründet ist. Der EU-Haushalt wird hauptsächlich aus drei Einnahmequellen gespeist: den traditionellen Eigenmitteln wie bspw. den Zöllen, den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln, sowie den Eigenmitteln aus den jeweiligen Bruttonationaleinkommen.²⁰⁵ Der Beitrag, den Deutschland aus seinen Mehrwertsteuer-Einnahmen dazu leistet – der sogenannte Abrufsatz – liegt bei 0,15%.²⁰⁶ Es handelt sich somit bei der Mehrwert- oder Umsatzsteuer auch um ein Finanzierungsmittel, welches im Interesse der EU liegt.²⁰⁷

²⁰¹ Mayer in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Grundrechtsschutz und rechtsstaatliche Grundsätze Rn. 388.

²⁰² Mayer in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Grundrechtsschutz und rechtsstaatliche Grundsätze Rn. 394; siehe auch Fußnote 194.

²⁰³ Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 143.

²⁰⁴ Siehe hierzu ausführlich 4. Kapitel A. III. 2.

²⁰⁵ Europäische Kommission, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 150.

²⁰⁶ Europäische Kommission online, Haushalt, Mehrjähriger Finanzrahmen http://ec.europa.eu/budget/mff/resources/index_de.cfm, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017.

²⁰⁷ Magjera in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 10, 13; Spitzer/Stiegel in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 25.

a) Primärrecht

Primärrechtliche Vorgaben zum Schutz des finanziellen Interesses der EU ergeben sich für die Mitgliedstaaten aus Art. 325 AEUV. Gemäß dessen Absatz 2 sind die Mitgliedstaaten insbesondere gehalten, die gleichen Maßnahmen zum Schutz der EU-Finzen zu ergreifen wie sie sie bereits für nationale Finanzen getroffen haben. Diese Maßnahmen müssen gem. Art. 325 Abs. 1 AEUV abschreckend und effektiv sein. Somit besteht grundsätzlich für alle Mitgliedstaaten ein verbindlicher Mindeststandard.²⁰⁸ Jedoch wurden keine weiteren, inhaltlich konkreten Vorgaben gemacht. Da für die Umsatzsteuer in Deutschland bereits generell Schutzvorschriften bestehen – sowohl nach dem UStG als auch nach der AO – sind die Anforderungen der EU in dieser Hinsicht grundsätzlich erfüllt²⁰⁹. Jedoch wird die geforderte *Effektivität* der Maßnahmen in der Literatur besonders hervorgehoben.²¹⁰ Es mangelt allerdings – außer der erneuten Betonung, dass das Prinzip der Verhältnismäßigkeit Vorrang hat²¹¹ – an detaillierten Vorgaben, sodass hieraus nur schwerlich ein Argument für oder gegen eine Sanktionierung gewonnen werden kann. Im Primärrecht finden sich mit Art. 325 AEUV daher keine Hinweise darauf, ob eine Sanktionierung im Standardfall möglich oder gar erforderlich ist.

Die Union besitzt darüber hinaus auch keine allgemeine Befugnis zur Anordnung von Sanktionierungen.²¹² Die EU kann allenfalls gem. Art. 83 AEUV für die dort genannten Deliktsbereiche Richtlinien mit Mindestvorschriften für die Straftatbestände erlassen, wovon jedoch der Standardfall nicht betroffen ist. Derartige sekundärrechtliche Regelungen könnten grundsätzlich jedoch auch für den Bereich des Schutzes der finanziellen Interessen der EU erfolgen.²¹³

²⁰⁸ *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 31; *Waldhoff* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV Rn. 8.

²⁰⁹ *Waldhoff* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV Rn. 10; *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 44.

²¹⁰ *Waldhoff* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV Rn. 10; *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 29; *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 38.

²¹¹ *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 29, 30; *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 39.

²¹² *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 73; vgl. auch *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 36.

²¹³ *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 74; *Waldhoff* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV Rn. 3; *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 9.

b) Sekundärrecht

(1) VO Nr. 2988/95

Wo hinsichtlich sanktionierender Maßnahmen Art. 325 AEUV noch einen weiten Gestaltungsspielraum ließ²¹⁴, wird der Rahmen mit der Verordnung über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften²¹⁵ (VO Nr. 2988/95) schon enger gesteckt. Allerdings grenzt diese Vorschrift das Rechtsgut hier soweit ein, dass sich Artikel 1 Abs. 2 VO Nr. 2988/95 nur auf „Eigenmitteleinnahmen, die direkt für Rechnung der Gemeinschaften erhoben werden“, erstreckt. Damit sind Eigenmittel aus Mehrwertsteuereinnahmen, wie im Standardfall, von der VO Nr. 2988/95 nicht erfasst.²¹⁶ Somit wäre zumindest das Rechtsgut Staatseinnahmen nicht von der Verordnung einbegriffen. Dennoch ist erwähnenswert, dass gemäß der VO Nr. 2988/95 nicht erst ein Schaden eingetreten sein muss, um eine Sanktionierung zu begründen.²¹⁷ Dieser Umstand lässt vermuten, dass hier nicht allein auf die Staatseinnahmen als Rechtsgut abgestellt wird. Vielmehr könnte dies – auch im Hinblick auf den Standardfall – so verstanden werden, dass die EU bestrebt ist, durch Sanktionierung das Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft zu stärken.²¹⁸

(2) PIF-Richtlinie

Die Tatsache, dass für den Bereich des Umsatzsteuerbetrugs bislang keine Sanktionsvorgaben durch die EU erfolgten, scheint im Interesse der meisten

²¹⁴ *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 17.

²¹⁵ Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 312 vom 23/12/1995 S. 1). Gesetzestext siehe Anhang 10.

²¹⁶ *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 18; *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 147.

²¹⁷ *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 18.

²¹⁸ So auch *Spitzer/Stiegel*, die bereits in Art. 325 AEUV den Gedanken der positiven Generalprävention, nämlich die Stärkung des Rechtsbewusstseins sehen (*Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 30). Sowohl *Waldhoff*, als auch *Magiera* erkennen in Art. 325 AEUV jedoch lediglich eine Abschreckungsmaßnahme – wenn auch für die Allgemeinheit – im Sinne einer negativen Generalprävention (*Waldhoff* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV Rn. 12; *Magiera* in Grabitz et al., Das Recht der Europäischen Union, Art. 325 AEUV Rn. 30).

Mitgliedstaaten zu liegen.²¹⁹ Der EuGH ist vertritt hier jedoch eine andere Auffassung und zählt daher zu den in den Schutzbereich der Bekämpfung der finanziellen Interessen der EU fallenden Gütern (entgegen der VO Nr. 2988/95) auch jene nicht direkt für die EU eingenommenen Mittel – sofern sie Eigenmittel der EU darstellen – wie bspw. die Umsatzsteuer.²²⁰

Analog dazu wurde, gestützt auf Art. 325 Abs. 4 AEUV²²¹, bereits 2012 der Vorschlag für eine Richtlinie zum Schutz der finanziellen Interessen der EU²²² (PIF-Richtlinie) eingereicht. Die derzeit aktuelle Version datiert auf den 01.02.2017²²³ und nimmt sich erwartungsgemäß u.a. des Umsatzsteuerbetrugs an. So sieht Art. 3 Abs. d) PIF-Richtlinie vor, „in Bezug auf Einnahmen aus Mehrwertsteuer-Eigenmitteln jede im Rahmen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems begangene Handlung oder Unterlassung betreffend

- i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Mehrwertsteuer-Erklärungen oder -Unterlagen mit der Folge, dass die Mittel des Unionshaushalts verringert werden;
- ii) das Verschweigen einer Information zur Mehrwertsteuer unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge;
- iii) die Vorlage richtiger Mehrwertsteuer-Erklärungen zur betrügerischen Verschleierung einer nicht geleisteten Zahlung oder zur unrechtmäßigen Begründung von Ansprüchen auf Erstattung der Mehrwertsteuer“ erforderliche Maßnahmen zu ergreifen. Diese Maßgaben sollen zwar für alle Mitgliedstaaten gem. den Präambeln (25) und (25c) PIF-Richtlinie²²⁴ verbindlich gelten. Es würden somit grundsätzlich neue Maßstäbe für die Sanktionierung – auch für den Schutz des Rechtsguts Staatseinnahmen – im nationalen Recht ge-

²¹⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, Ratsdok. 12686 REV 1/16 vom 11.10.2016, 2. Hintergrund, online <http://db.eurocrim.org/db/de/vorgang/293/>, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017.

²²⁰ Wie Fußnote 219.

²²¹ *Spitzer/Stiegel* in von der Groeben et al., Europäisches Unionsrecht, Art. 325 AEUV Rn. 22.

²²² Vorschlag für eine Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug - Politische Einigung, Ratsdok. 5478/17 vom 01.02.2017, online <http://db.eurocrim.org/db/de/vorgang/293/>, zuletzt aufgerufen am 18.02.2017.

Da es sich nicht um eine endgültige Richtlinie handelt, sondern ständig neue Versionen veröffentlicht werden, wird von einer Aufnahme in den Anhang abgesehen. Die jeweils aktuelle Version kann unter der genannten URL abgerufen werden.

²²³ Wie Fußnote 222.

²²⁴ Aktuelle Version, siehe Fußnote 222.

setzt. Ein kurzer Blick auf den Standardfall zeigt jedoch, dass dieser unter den Voraussetzungen des Art. 3 Abs. d) PIF-Richtlinie wohl an die gleichen Grenzen stoßen würde, wie bei den bereits existierenden nationalen Vorschriften. Demnach wäre der Tatbestand frühestens mit Einreichen des AKZ beim Händler erfüllt, da entweder gem. Art. 3 Abs. d) PIF-Richtlinie Alt. i) ein Steuerschaden eingetreten sein müsste, gem. Alt. ii) bereits bei der Beurkundung des AKZ eine Pflicht zur (nachprüfbaren) Wahrheit von Angaben bestehen oder im Sinne der Alt. iii) bereits eine missbräuchliche Verwendung des AKZ stattgefunden haben müsste. Darüber hinaus nimmt die Richtlinie eher die deliktischen Schwergewichte ins Visier. So verdeutlicht die Präambel (4) der PIF-Richtlinie²²⁵, dass der Zweck der Richtlinie darin besteht einen Beitrag zur Bekämpfung der schwersten Formen des Mehrwertsteuerbetrugs zu leisten – wie bspw. den Karussellbetrug, den sogenannten Missing-Trader-Betrug und von kriminellen Vereinigungen begangener Mehrwertsteuerbetrug. Die Umsetzung der Richtlinie wird seit vier Jahren angestrebt; neue Vorlagen erscheinen in unregelmäßigem Abstand. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass gemäß dem derzeitigen Vorschlag nur diejenigen Handlungen zu ahnden sein werden, bei welchen der Schaden bereits eingetreten ist und dass von der Schwerpunktsetzung auf Delikte aus dem Bereich der organisierten Kriminalität nicht abgewichen wird.

3. Zwischenfazit

Bestehende Lücken im Mehrwertsteuerrecht, die in betrügerischer Weise genutzt werden können, sind der Europäischen Union offensichtlich bekannt. Versuche, diese Lücken zu schließen, sind nicht erkennbar. Bei der Bekämpfung der Ausnutzung dieser Lücken ist dagegen eine klare Tendenz zu erkennen: eine Sanktionierung des schädigenden Verhaltens. In welchem Stadium die schädigende Handlung strafbar wird – also ob bereits ein tatsächlicher Schaden eingetreten und welches Rechtsgut verletzt sein muss – variiert je nach Rechtsgrundlage. Die eventuell richtungsweisende PIF-Richtlinie ist noch nicht in Kraft getreten. Für den Standardfall lässt sich aus dem EU-Recht somit hauptsächlich ableiten, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

²²⁵ Aktuelle Version, siehe Fußnote 222.

zu wahren ist. Das bedeutet für den Standardfall, dass insbesondere die Erforderlichkeit im Falle der Absicht einer Kriminalisierung zu belegen wäre.

Unklar bleibt dagegen, welche Strafzweck-Theorie sich hinter den Vorgaben des EU-Rechts verbergen mag. So ließe sich einerseits aus den Bestrebungen die Sanktionen zu harmonisieren eine positive Generalprävention herleiten, da dies wohl dem Schutz des Rechtsguts `Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft` zugute käme. Andererseits zeigt sich in der harten Sanktionierung, dass teilweise eine rein negative Spezial- und Generalprävention betrieben wird, welche sich insbesondere auf das Rechtsgut Staatseinnahmen auswirken dürfte. Eine eingehendere Untersuchung der auf EU-Ebene bei der Rechtsetzung zum Tragen kommenden Strafzweck-Theorien übersteigt den Rahmen dieser Arbeit, bietet aber großes Forschungspotential.

Eine Beschränkung der EU-Maßgaben auf rein sanktionierende, negative Präventionsmaßnahmen wäre in jedem Fall als kritisch zu betrachten: Schließlich würde dabei außer Acht gelassen, dass die Probleme möglicherweise durch geltendes (Steuer-)Recht selbst hervorgerufen wurden und Alternativlösungen existieren. Allerdings wäre eine solche Alternativlösung insbesondere für den Umsatzsteuerbetrug sicherlich mit mehr Kontrollen und damit einem Einschnitt in die Binnenmarktfreiheit verbunden. Es liegt nahe, dass dies von der EU wohl nicht gewünscht wäre. Des Weiteren könnte diese pro-sanktionierende Haltung – vor dem Hintergrund, dass dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im EU-Recht gerade bei den Wirtschaftsdelikten eine wichtige Bedeutung zukommt – zu Diskrepanzen führen:

„Insbesondere wenn es um den Schutz von Rechtsgütern der Union geht, scheint bei den Institutionen der EU ein naiver Glaube an die abschreckenden Wirkungen des Strafrechts vorzuherrschen und das Bewusstsein dafür wenig ausgeprägt zu sein, dass Strafrecht nur als letztes Mittel (*ultima ratio*) eingesetzt und zunächst präventiven Maßnahmen der Vorzug gegeben werden sollte“²²⁶.

²²⁶ Zeder in ERA Forum, Band 9 Ausgabe 2 07/2008, S. 226.

III. Argumente auf der Ebene des nationalen Rechts

Das auf EU-Ebene geltende Wirtschaftsstrafrecht kann die Frage nach der Legitimation einer Sanktionierung des Standardfalls nicht eindeutig beantworten. Gleiches gilt für die Ausweitung der Strafbarkeit auf eine Vorbereitungshandlung. Im Folgenden soll daher, mit Blick auf die nationale Rechtssetzung und -auslegung, der Frage nachgegangen werden, ob eine Sanktionierung des Standardfalls erst möglich ist, wenn eines der beiden Rechtsgüter `Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft` bzw. Staatseinnahmen geschädigt wurde oder ob zu deren Schutz bereits früher eingegriffen werden kann.

1. Verhältnismäßigkeit

Die genannten Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Bestimmtheit (Gesetzlichkeitsprinzip) stellen, wie bereits erläutert, auch nationale Strafrechtsprinzipien dar²²⁷. Im Gegensatz zum EU-Recht ist die Verhältnismäßigkeit hier jedoch ungeschrieben und somit kein legal definierter Begriff. Er weist jedoch dieselben Merkmale Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit auf.²²⁸ Vor diesem Hintergrund kann grundsätzlich auf die bereits erfolgten Ausführungen zum EU-Recht verwiesen werden.²²⁹ Der Aspekt der Erforderlichkeit führt jedoch in Deutschland – nicht zuletzt im Bereich des Wirtschaftsstrafrechts – immer wieder zu einer Debatte: die Frage nach der Ultima-Ratio-Funktion des Strafrechts.²³⁰ So war bspw. mit der verfassungsrechtlichen Prüfung des Blankettstraftatbestands nach § 10 Abs. 1, Abs. 3 Rindfleischetikettierungsgesetz²³¹ (RiFIEtikettG) die Hoffnung verbunden, dass hier ein lang erwartetes Grundsatzurteil gefällt würde: „Es wird nämlich Aufgabe des Senats [...] sein, dem Ultima-Ratio-Prinzip bezogen auf die Legitimitätsgrenze für materiell-rechtliche Strafdrohungen Kontur zu verleihen“.

²²⁷ Ostendorf in Informationen zur politischen Bildung, Ausgabe Nr. 306 01/2010, S. 32, 34.

²²⁸ Der „Grundsatz der Verhältnismäßigkeit [...] verlangt, dass ein Grundrechtseingriff einem legitimen Zweck dient und als Mittel zu diesem Zweck geeignet, erforderlich und angemessen ist“; Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Februar 2008, 1 BvR 370, 595/07 (BVerfGE 120, 274 Rn. 218).

²²⁹ Widersprüchlich hier aber Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 5 EUV, Rn. 44, insbesondere was die EuGH-Rechtsprechung anbelangt.

²³⁰ Bereits 1932: Lindemann in Hedemann/Hueck, Schriften des Instituts für Wirtschaftsrecht an der Universität Jena Band 12, S. 580.

²³¹ Rindfleischetikettierungsgesetz vom 26. Februar 1998 (BGBl. I S. 380).

hen“²³². Der Beschluss²³³ nimmt sich jedoch entgegen den Erwartungen dieser Aufgabe nicht an und kann somit keine neuen Maßstäbe setzen.

Im Bereich der Wirtschaftsstraftaten gibt es für die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit – hier insbesondere der Erforderlichkeit – bislang keine Leitlinie, an welcher man den Unrechtsgehalt des Standardfalls messen könnte. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Ausweitung vorhandener Straftatbestände, als auch auf eine mögliche (Neu-)Kriminalisierung.

2. Bestimmtheit versus Vorbereitungshandlung/ Vorfeldtat

Das Urteil zum RiFIEtikettG geht dagegen ausführlich auf das Gebot der Bestimmtheit ein. Auch dieser Grundsatz hat, wie bereits angedeutet, im Wirtschaftsstrafrecht eine große Bedeutung. Im Vergleich zum Verhältnismäßigkeitsprinzip ist das Gebot der Bestimmtheit im Grundgesetz verankert.²³⁴ Auch die Beachtung der Bestimmtheit muss jedoch geltendem EU-Recht entsprechen.²³⁵ Dies ist im Bereich der Wirtschaftsdelikte deshalb so hervorzuheben, weil immer wieder davon abgewichen wird. Im Folgenden sollen einige dieser Fälle genauer betrachtet werden, um mögliche Analogien zum Standardfall herstellen zu können.

a) § 22 StGB²³⁶

Das allgemeine Strafrecht sieht das gesetzlich bestimmte (Fehl-)Verhalten gem. § 22 StGB erst dann als strafwürdig an, wenn der Täter „nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar ansetzt“. Aus diesem Grund bleibt die im Standardfall geschilderte Handlung – die Vorlage des AKZ zur Beurkundung – nach den einschlägigen Normen wie bspw. der Steuerhinterziehung bislang ungestraft, da es sich lediglich um eine (straflose) Vorbereitung handelt.²³⁷ Fraglich ist jedoch, ob eine Ausweitung der vorhandenen Tatbestände auf die Vorbereitungshandlung oder gar

²³² Deutscher Anwaltverein, Stellungnahme Nr. 8/2016, S. 8.

²³³ Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 21. September 2016 - 2 BvL 1/15.

²³⁴ Siehe Kapitel 4. A. II. 1. b).

²³⁵ *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 3 Rn. 143.

²³⁶ Gesetzestext siehe Anhang 6.

²³⁷ Auf die Vielzahl an Theorieansätzen zum Begriff des ´unmittelbaren Ansetzens` soll hier nicht weiter eingegangen werden, da es unstrittig erscheint, dass die Handlung tatsächlich (nur) eine Vorbereitungshandlung darstellt.

eine Neukriminalisierung dieser Handlung zum Schutz der Rechtsgüter dennoch möglich wäre. Die allgemeine Straflosigkeit einer Handlung vor dem 'Ansetzen zur Tat' wird in der Literatur damit erklärt, dass noch kein „rechtserschütternder Eindruck“²³⁸ hervorgerufen werde. Die Vorbereitungshandlung bleibt in der Regel für Außenstehende unbemerkbar und stört darüber hinaus den Rechtsfrieden nicht in dem Maße, dass eine Ahndung erforderlich wird.²³⁹ Da eine gedankliche Planung „nichts und niemandem“²⁴⁰ schadet, obliegt es auch nicht dem Staat an dieser Stelle bereits einzugreifen²⁴¹ – insbesondere wenn die Tatbestandsverwirklichung sowohl räumlich als auch zeitlich entfernt liegt²⁴². Des Weiteren lässt sich für eine Straflosigkeit der Vorbereitungshandlung mit Blick auf das Gebot der Bestimmtheit gem. Art. 103 Abs. 2 Grundgesetz argumentieren, dass sich diese Vorbereitungshandlungen häufig einer strafbaren Definition entziehen, da ihr Bezug zum Tatbestand in der Regel nicht deutlich genug ist.²⁴³ In diesen Fällen fehlt die erforderliche hinreichende Bestimmung der Grenzen des Strafbedürfnisses.²⁴⁴ Hinsichtlich der Grenzen des Versuchs wird vielmehr gefordert, der „Gefahr eines Abgleitens in ein nicht akzeptables **Gesinnungsstrafrecht**“²⁴⁵ Einhalt zu gebieten und diese nicht zum Nachteil des vermeintlichen Täters auf die dem Tatbestand so fernen Handlungen auszuweiten²⁴⁶.

²³⁸ Bereits *Roxin* in Lüke et al., Juristische Schulung 19. Jahrgang 1979 Heft 1, S.1.

²³⁹ *Roxin* in Lüke et al., Juristische Schulung 19. Jahrgang 1979 Heft 1, S.1; *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 6.

²⁴⁰ *Stratenwerth / Kuhlen*, Strafrecht Allgemeiner Teil, § 11 Rn. 4; *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 3; *Ambos* in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 22 StGB Rn. 17.

²⁴¹ *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 3; *Zaczyk* unterscheidet hier zwischen polizeilichen *Präventivmaßnahmen*, die durch eine Vorbereitungshandlung ausgelöst werden können und einer nicht gleichfalls legitimierten *strafrechtlichen* Ahndung (*Zaczyk* in Kindhäuser et al., Strafgesetzbuch, § 22 StGB Rn. 3).

²⁴² *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 5; *Beckemper/Cornelius* in von Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, § 22 StGB Rn. 7.

²⁴³ Vgl. auch *Tiedemann*, der dies insbesondere verneint, wenn damit „Prognoseerfordernisse“ einhergehen (*Tiedemann* in Gabel/Oechsler, Erfolgreiche Führung in Wirtschaft und Verwaltung, Band 5, S. 34). Dies wäre wohl vorliegend der Fall, da ein entsprechender Straftatbestand inhaltlich kaum ohne den Hinweis auf die zukünftige Steuerhinterziehung, die durch die Beurkundung ermöglicht werden soll, auskommen würde und insofern die Prognose 'irgendwann wird es zu einer Steuerhinterziehung kommen' enthielte.

²⁴⁴ Vgl. *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 6.

²⁴⁵ *Freund* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, vor §§ 13 StGB Rn. 458, Hervorh. i.O.

²⁴⁶ Siehe hierzu auch *Rudolphi* in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Vorbemerkungen vor § 22 StGB Rn. 10.

Jedoch gibt es im allgemeinen Strafrecht auch Abweichungen von diesem Grundsatz. Das Prinzip der Straflosigkeit der Vorbereitungshandlungen wurde hier „aus vornehmlich kriminalpolitischen Gründen“²⁴⁷ bei einigen Gelegenheiten zurückgestellt. Dazu zählt insbesondere die Ahndung von Handlungen, die eine Bedrohung des Rechtsfriedens bedingen.²⁴⁸ Dabei wird sowohl auf Aspekte wie den Wert des bedrohten Gutes, die Gefährlichkeit, welche von der Handlung ausgeht, als auch auf die Persönlichkeit des Handelnden abgestellt.²⁴⁹ Insbesondere im Bezug auf Delikte, welche sich gegen die fiskalischen Interessen des Staates richten, sollte durch diese `Vorverlegung der Versuchsgrenze` wohl bereits vor 40 Jahren erreicht werden staatliche Belange – und darunter können hier beide im Standardfall in Frage kommenden Rechtsgüter verstanden werden – zu schützen.²⁵⁰ Diese „privilegierte Behandlung“²⁵¹ wird für den Schutz der fiskalischen Interessen als insofern notwendig angeführt, als dass sie den Strafverfolgungsorganen ein Eingreifen zwar zu einem zugegebenermaßen frühen Zeitpunkt, dafür aber überhaupt erst ermöglichen²⁵². Dies sei erforderlich, da häufig der einzig erkennbare Moment einer möglichen Schädigung eben die Vorbereitungshandlung sei, wohingegen das unmittelbare Ansetzen vielmals nicht (mehr) sichtbar wird.²⁵³ Diese Gedankenführung gleicht der Argumentation der – selteneren – Aussetzung der straflosen Vorbereitungshandlung im allgemeinen Strafrecht: dass der frühe Zugriff in einigen Fällen nötig sei, „weil die Effektivität des Rechtsschutzes bei einem Zuwarten auf das Versuchsstadium litte“²⁵⁴. Leider wird jedoch nicht beantwortet, ob dies grundsätzlich für alle Rechtsgüter gilt, bzw. unter welchen Umständen das Schutzgut einen sol-

²⁴⁷ *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 7; vgl. *Rudolphi* in Wolter, Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Vorbemerkungen vor § 22 StGB Rn. 2.

²⁴⁸ *Gössel* in Maurach et al., Strafrecht Allgemeiner Teil Band 2, § 39 Rn. 20.

²⁴⁹ Wie Fußnote 248.

²⁵⁰ *Papageorgiou-Gonatas* in Lehmann, Rechtswissenschaftliche Forschung Band 152, S. 231; *Tiedemann* in Fuchs et al., Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft, Band 87 Heft 2 1975, S. 271, 274.

²⁵¹ *Papageorgiou-Gonatas* in Lehmann, Rechtswissenschaftliche Forschung Band 152, S. 231.

²⁵² *Papageorgiou-Gonatas* in Lehmann, Rechtswissenschaftliche Forschung Band 152, S. 234.

²⁵³ Wie Fußnote 252.

²⁵⁴ *Hillenkamp* in Laufhütte et al., Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar, vor § 22 StGB Rn. 7.

chen Stellenwert besitzt, dass eine Aussetzung der straflosen Vorbereitungshandlung legitimiert wäre. Für den Standardfall kann den Ausführungen insofern gefolgt werden, als dass hier die Ahndung einzig zum Zeitpunkt der Vorbereitungshandlung an der Grenze *praktisch* möglich erscheint. Fraglich ist jedoch allgemein, ob durch Ausweitung eines vorhandenen Straftatbestandes zu Gunsten der Effektivität des Rechtsschutzes nicht gegen Menschenrechte verstoßen wird.²⁵⁵

Ein Blick auf einzelne Urteile soll aufzeigen, unter welchen Umständen das Bedürfnis nach Strafe so hoch gehalten wird, dass damit ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot legitimiert wurde.

b) Abweichungen in der Rechtsprechung

Einen ersten Hinweis vermag bereits Tiedemann im Jahr 1973, bezogen auf einen Beschluss des OLG Karlsruhe vom 16.02.1973 1 Ws 36/73²⁵⁶, in einem Fall des § 392 Reichsabgabenordnung²⁵⁷ zu geben. Gemäß dem zugrunde liegenden Sachverhalt wurde ein Handelsgeschäft mit mehreren Beteiligten aufgezogen, mit dem Ziel der Steuerhinterziehung durch die zweckwidrige Verwendung von steuerbegünstigtem Heizöl als Diesel. Zur Abgabe des Heizöls an den endgültigen Verwender und einer damit strafbaren Steuerhinterziehung kam es im vorliegenden Fall nicht. Das OLG entschied jedoch, dass es sich bei der Vorbereitung schon um eine versuchte Steuerhinterziehung handelte.²⁵⁸ Tiedemann kritisiert das bereits aufgeführte Problem, dass auch hier die Frage nach der Vorverlegung des Versuchsbeginns durch das OLG Karlsruhe „eher nach kriminalpolitischen als nach rechtsdogmatischen Gesichtspunkten entschieden“²⁵⁹ wurde.²⁶⁰ Tiedemann zufolge sei die

²⁵⁵ Gemeint ist hier Art. 7 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (Bekanntmachung über das Inkrafttreten der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 15.12.1953, BGBl. 1954 II S. 14 vom 19.01.1954) – ‘Keine Strafe ohne Gesetz’.

²⁵⁶ OLG Karlsruhe in Bökelmann et al., Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 425 ff.

²⁵⁷ Deutsche Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. 1919 S. 1998). Entspricht im Kern dem heutigen § 370 AO.

²⁵⁸ OLG Karlsruhe in Bökelmann et al., Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 425.

²⁵⁹ Tiedemann in Bökelmann et al., Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 412.

²⁶⁰ Dieses Problem mag auch heute noch aktuell sein, denn Tiedemann attestiert noch im Jahr 2011, dass sich die Dogmatik des Wirtschaftsstrafrechts erst zu entwickeln beginnt (Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht Besonderer Teil, § 1 Rn. 19a). Vor diesem Hintergrund müssten auch die folgenden Urteile auf ihre dogmatische Konsistenz geprüft werden, was jedoch im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht möglich ist und aufgrund des geringen Beweisgehalts der Urteile auch vernachlässigt werden kann.

praktische Notwendigkeit einer Ahndung dem vorliegenden Fall zwar nicht abzusprechen, stehe jedoch nicht zwangsläufig im Einklang mit den rechtlichen Bedingungen und könne in keinem Fall als deren Legitimation herangezogen werden.²⁶¹ Auch die Annahme des OLG, dass sich aus „der tatsächlichen Unmöglichkeit der Strafverfolgung nach Vollendung der Tat“²⁶² eine Rechtsgutgefährdung ergebe, sei zwar korrekt. Dagegen sei jedoch die Schlussfolgerung, dahinter verberge sich ein strafrechtliches Problem, falsch: der Umstand „betrifft nicht die Strafverfolgung und das Strafrecht, sondern fiskalische Interessen und das Steuerrecht“²⁶³.

Die Analogie zum Standardfall liegt auf der Hand. Auch hier zeigt sich das Problem, dass noch während der (straflosen) Vorbereitungshandlung der staatliche Zugriff endet. Auch hier ist folgerichtig zu argumentieren, dass das Problem ein steuerrechtliches und kein strafrechtliches ist. Der praktische Ansatz vermag also den rechtlichen nicht zu legitimieren, auch wenn die rechtliche Grundlage dem pragmatischen Gedankengang nicht genügt. Interessant erscheint nun, was die rechtliche Entwicklung der „Vorverlegung der Versuchsgrenze“²⁶⁴ zeigt – nämlich, ob diese stets beibehalten oder ein gegenläufiger Weg eingeschlagen wurde. Daraus könnten sich möglicherweise Anhaltspunkte ergeben, welche bei der Argumentation für oder gegen eine derartige Ahndung der im Standardfall geschilderten Handlung hilfreich sein könnten. Jedoch zeigt sich in der einschlägigen Rechtsprechung, dass unterschiedliche Auslegungen der Versuchsgrenze²⁶⁵ praktiziert werden, wie die folgenden Urteile nachzeichnen sollen.

So wird durch das Urteil des BGH vom 05. April 1955 1 StR 355/54²⁶⁶ beschieden, dass sich der Moment Steuerhinterziehung nicht auf den Zeitpunkt beschränkt, „in dem der Schmuggler mit der Ware die Zollgrenze überschreitet. Sie [...] beginnt, wenn der Schmuggler zum Grenzübertritt ansetzt“²⁶⁷. Der Versuch gilt hier schon als gegeben, obwohl sich die steuerliche Pflicht

²⁶¹ *Tiedemann* in Bökelmann et al., Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 412.

²⁶² *Tiedemann* in Bökelmann et al., Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 413.

²⁶³ Wie Fußnote 262.

²⁶⁴ *Papageorgiou-Gonatas* in Lehmann, Rechtswissenschaftliche Forschung Band 152, S. 228.

²⁶⁵ Vgl. *Papageorgiou-Gonatas* in Lehmann, Rechtswissenschaftliche Forschung Band 152, S. 231 ff.

²⁶⁶ BGHSt 7, 291, BGHSt-Edition.

²⁶⁷ BGHSt 7, 291, BGHSt-Edition, S. 292.

eine richtige – bzw. die Möglichkeit, eine falsche – Angabe im Sinne des § 370 AO zu machen, erst mit Betreten des Hoheitsgebiets ergibt²⁶⁸ (und nicht bereits mit der *Absicht*, die Grenze zu übertreten).²⁶⁹

Noch früher beginnt die strafbare Handlung gemäß Urteil des BGH vom 19.01.1965 1 StR 541/64²⁷⁰, nach welchem ein an sich grenzbezogenes Delikt – hier die nicht genehmigte Ausfuhr von Waffen – bereits durch das Beladen des Transportfahrzeugs als versuchte Tat geahndet wird. Zwar wird an dieser Stelle auf einen grundsätzlichen Unterschied zwischen Ein- und Ausfuhr hingedeutet und insofern darauf verwiesen, dass die einschlägige Rechtsprechung „zur Abgrenzung von Vorbereitungshandlungen und Versuch beim Schmuggel“²⁷¹ nicht anwendbar sei. Als Begründung für diese Unterscheidung wird jedoch lediglich ein jeweils anderes zugrunde liegendes kriminalpolitisches Bedürfnis angeführt, welches nicht näher erläutert wird.

Dahingegen wird mit Beschluss des BGH vom 19. Juni 2003 5 StR 160/03²⁷² beschieden, dass der Versuch der Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit Einfuhrdelikten, welche nicht durch Schmuggel, sondern mittels Falschmeldung begangen werden sollen, erst mit der tatsächlichen Vorlage der Zollanmeldung beginnt²⁷³. Widersprüchlich gegenüber den obigen Urteilen ist dies dahingehend, als dass hier das Versuchsstadium mit dem Beginn der steuerlichen Pflichten begründet wird und einer Vorverlagerung der Straf-

²⁶⁸ Zollrechtlich ist hier von „Verbringen“ die Rede. Mit dem Verbringen, d.h. dem körperlichen Bewegen der Ware über die Grenze, entstehen erstmals Pflichten für den Beförderer, Art. 135 Abs. 1 Unionszollkodex (siehe Fußnote 36).

²⁶⁹ In aktuelleren Ausführungen wird dieser Maßgabe von 1955 jedoch widersprochen: „Bei **pflichtwidriger Nichtabgabe von Steuererklärungen** beginnt eine versuchte Steuerhinterziehung zu dem Zeitpunkt, in dem die Steuererklärung nach der gesetzlichen Frist oder gewährten Fristverlängerung spätestens hätte abgegeben werden müssen“ (*Jäger* in Klein, Abgabenordnung, § 370 AO, Rn. 195, Hervorh. i. O.). Vgl. auch *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 716.

²⁷⁰ BGHSt 20, 150, BGHSt-Edition.

²⁷¹ BGHSt 20, 150, BGHSt-Edition, S. 150f.

²⁷² Referenz JurionRS 2003, 27096, BGHSt-Edition.

²⁷³ Referenz JurionRS 2003, 27096, BGHSt-Edition, Rn. 32.

barkeit auf Handlungen, die vor dem Beginn der steuerlichen Pflichten stattfinden, explizit widersprochen wird²⁷⁴.

Insofern lässt sich zusammenfassend konstatieren, dass in der Rechtsprechung – im Bereich der grenzbezogenen Delikte – bislang unterschiedlich entschieden wurde. Zwar kann eine Tendenz hin zur Straffreiheit ausgemacht werden, tatsächlich bleibt es jedoch eine Einzelfallentscheidung.²⁷⁵ Vor diesem Hintergrund leistet die Rechtsprechung bei der Frage nach dem Für und Wider der Vorverlegung der Strafbarkeit auf Vorbereitungshandlungen keine Hilfestellung für den Standardfall.

c) Abweichungen bei Strafnormen

Neben der durch Rechtsprechung erfolgten Aussetzung des Prinzips der straflosen Vorbereitungshandlung gibt es jedoch auch normierte Ausnahmen. Dies zeigt sich beispielhaft an den beiden sogenannten Vorfelddelikten §§ 264a und 265b StGB²⁷⁶ (Kapitalanlage- und Kreditbetrug). Dabei handelt es sich bei § 264a StGB um ein – im Gegensatz zu § 263 StGB – „zum selbstständigen Tatbestand erhobenes Versuchsdelikt, das weit in den Vorbereitungsbereich hineinragt“²⁷⁷. Als Legitimation wird für den § 264a StGB der Schutz der Funktion „des Kapitalmarktes als überindividuelles Rechtsgut“²⁷⁸ aufgeführt. Gerechtfertigt sei die Pönalisierung mit der Aufrechterhaltung und Weiterentwicklung „wirtschaftlicher Produktivkräfte“²⁷⁹.

²⁷⁴ „Zwar wurden in den hier zu beurteilenden Fällen die [...] Waren schon bei der Verladung der Container in China nicht in die Frachtpapiere aufgenommen, die insoweit nur die jeweilige Tarnladung enthielten. Indes beginnt bei Erklärungsdelikten der vorliegenden Art der konkrete Angriff auf das geschützte Rechtsgut – das öffentliche Interesse am vollständigen Aufkommen der einzelnen Steuern – erst mit Erreichen der Zollgrenzstelle. Denn erst zu diesem Zeitpunkt haben die Zollbehörden zum Schutz der inländischen und gemeinschaftsrechtlichen Fiskalinteressen Kontroll- und Zugriffsrechte, denen andererseits zollrechtlich ausdrücklich geregelte Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen entsprechen, die bis zum Erreichen der Zollgrenze nicht bestehen“ (JurionRS 2003, 27096, BGHSt-Edition, Rn. 33, 34).

²⁷⁵ *Herzberg/Hoffmann-Holland* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 22 StGB Rn. 112.

²⁷⁶ *Wohlers/Mühlbauer* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 264a StGB Rn. 9, § 265b StGB Rn. 3; *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 264a StGB Rn. 1, § 265b StGB Rn. 3. Gesetzestexte siehe Anhang 6.

²⁷⁷ *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 264a StGB Rn. 3.

²⁷⁸ *Perron* in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 264a StGB Rn. 1.

²⁷⁹ *Wohlers/Mühlbauer* in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 264a StGB Rn. 4.

§ 265b StGB setzt – wiederum im Gegensatz zu § 263 StGB – weder das Tatbestandsmerkmal des Irrtums noch des Vermögensschadens, der Bereicherungsabsicht oder des Schädigungsvorsatzes voraus²⁸⁰ und stellt insofern ein für Vorbereitungshandlungen typisches „abstraktes Gefährdungsdelikt“²⁸¹ dar. In diesem Zusammenhang wird als Rechtfertigung „die Funktionsfähigkeit des Kreditwesens als Institution“²⁸² genannt – ein ähnlich abstraktes Rechtsgut wie das Vertrauen in die staatliche Finanzwirtschaft. Der Tatbestand dient ausdrücklich *nicht* der Ahndung eines einzelnen Betrugs, welcher für sich allein einem überindividuellen Rechtsgut noch nicht schade²⁸³, sondern soll vielmehr die massenhafte Begehung vermeiden²⁸⁴. Als weitere Legitimation wird die Funktionsfähigkeit des Marktes selbst, sowie das „**Vertrauen** (der Allgemeinheit)“²⁸⁵ dahinein angeführt.

In der Literatur wird jedoch kritisch angemerkt, dass die Schaffung dieser beiden Tatbestände bereits eine Entwicklung ähnlich dem ´Abrutschen in ein Gesinnungsstrafrecht` darstellen und die vielfach nicht legal definierten Begriffe – wie bspw. der Vertrauensmissbrauch – „vom Gesetzgeber und/oder der Rspr. im Rahmen einer extensiven Auslegung bestimmter Tatbestandsmerkmale als **Trojanisches Pferd** eingesetzt werden“²⁸⁶. Damit würden unnötigerweise Handlungen kriminalisiert, obwohl noch keine (konkrete) Gefährdung eines Rechtsgutes erkennbar sei²⁸⁷. Da sich darüber hinaus weder im Sinne des § 264a StGB eine bessere Funktionsfähigkeit des Marktes, noch im Sinne des § 265b StGB die erhoffte präventive Wirkung²⁸⁸ nachweisen lassen, muss vor diesem Hintergrund konsequenterweise besonders kritisch argumentiert werden. Insbesondere wenn eine Übertragung auf den

²⁸⁰ Duttge in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 265b StGB Rn. 1.

²⁸¹ Wohlers/Mühlbauer in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 265b StGB Rn. 3; gegensätzlich Duttge in Dölling et al., Gesamtes Strafrecht, § 265b StGB Rn. 2.

²⁸² Perron in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 265b StGB Rn. 4.

²⁸³ Wie Fußnote 282.

²⁸⁴ Wie Fußnote 282.

²⁸⁵ Schneider in Brettel/Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, § 1 Rn. 8, Hervorh. i. O.; vgl. auch Wohlers/Mühlbauer in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 264a StGB Rn. 5.

²⁸⁶ Schneider in Brettel/Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, § 1 Rn. 9, Hervorh. i. O.

²⁸⁷ Schneider in Brettel/Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, § 1 Rn. 9.

²⁸⁸ Wohlers/Mühlbauer in Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, § 265b StGB Rn. 6.

Standardfall erfolgen soll und damit der Ruf nach einem äquivalenten Schutz dort betroffener Rechtsgüter durch Sanktionierung²⁸⁹.

Jedoch: wohingegen Tiedemann zwar der Ausweitung der Steuerhinterziehung auf eine strafbare Vorbereitungshandlung noch Zweckentfremdung aus kriminalpolitischen Aspekten vorwirft, spricht er den (eigenständigen) Gefährdungsdelikten – wie bwps. den §§ 264a und 265b StGB – eine hohe Bedeutung für die Präventivwirkung bzw. frühzeitige Bekämpfung der Vergehen im Bereich der Wirtschaftskriminalität zu²⁹⁰. Es kann daraus für den Standardfall nur der Schluss gezogen werden, dass hier noch einschlägige empirische (Vor-)Untersuchungen fehlen, die eine entsprechende Wirkung be- oder widerlegen könnten.

3. Zwischenfazit

Eine rein rechtsdogmatische Betrachtung führt zu der Schlussfolgerung, dass weder **eindeutige** Argumente für, noch gegen eine Neukriminalisierung vorhanden sind. Zu unterschiedlich stellen sich die einzelnen Ansätze dar. Wo also die Rechtswissenschaft keine befriedigende Antwort zu liefern vermag, können vielleicht Ansätze aus der Wirtschaftskriminologie weiterhelfen?

B. Argumente aus dem Bereich der Wirtschaftskriminologie

Die Frage nach möglichen Legitimationsgründen für eine Sanktionierung soll daher noch aus dem Blickwinkel der Wirtschaftskriminologie betrachtet werden. Wo sich die Literatur zur 'Kriminalität' vorrangig mit dem Rechtsgut und dessen Schutz beschäftigt, werden unter dem Komplex 'Kriminologie' vielmehr der Täter und dessen mögliche Beweggründe für das abweichende

²⁸⁹ Vielmehr fordert Schneider in Bezug auf die beiden genannten Paragraphen bereits nach einer „Überprüfung des Entkriminalisierungsbedarfs“ (*Schneider* in *Brettel/Schneider*, *Wirtschaftsstrafrecht*, § 1 Rn. 10).

²⁹⁰ *Tiedemann* in *Fuchs et al.*, *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, Band 87 Heft 2 1975, S. 269.

Verhalten in den Fokus gestellt²⁹¹. Damit ergeben sich mit einer kriminologischen Perspektive auf den Standardfall möglicherweise neue Argumente für (oder gegen) sanktionierende Maßnahmen, insbesondere im Sinne der Spezialprävention.

I. Definition Wirtschaftskriminologie

War eine Definition des Begriffs der Wirtschaftskriminalität noch variabel und damit kaum greifbar, so ist sie für die Wirtschaftskriminologie umso eindeutiger. Denn der Begriff taucht in der Literatur bislang kaum auf.²⁹² Es kann daher den – bislang deutlichsten – Ausführungen Bussmanns gefolgt werden. Bussmann stellt hierzu fest, dass sich die Wirtschaftskriminologie nicht allein an bestimmten Straftatbeständen festmachen lässt, sondern vielmehr alle „gesellschaftlich schädlichen Verhaltensweisen“²⁹³ gegen die Wirtschaft – als Subsystem der Gesellschaft – umfasst.²⁹⁴ Oder – weniger konkret –

²⁹¹ Die wirtschaftskriminologische Sichtweise darf Laue zufolge jedoch nicht mit dem täterorientierten Definitionsversuch der Wirtschaftskriminalität gleichgesetzt werden (*Laue*, Evolution, Kultur und Kriminalität, S. 296). Bei Letzterem wird im Täter häufig der homo oeconomicus, welcher – rein rational – nach individuellen Interessen strebt, gesehen. Die Wirtschaftskriminologie, hier insbesondere vertreten durch Bussmann und Hefendehl, ziehen dagegen auch andere Leit motive in Betracht: „much more complex mechanisms than by pure rational economic choices“ (*Hefendehl* in Blattmann et al., Journal of International Criminal Justice Band 8 Ausgabe 3, S. 772, auch S. 821; vgl. *Bussmann*, Wirtschaftskriminologie I, § 7 Rn. 800, vgl. „multiple Ursachen“ Rn. 755). „Für den kriminologischen Ertrag wäre es einfacher, wenn – wie in den Wirtschaftswissenschaften lange Zeit mit dem *homo oeconomicus* angenommen – ein eindimensionales Menschenbild feststellbar wäre. Es könnten kriminalätiologische Theorien dann ohne weiteres auf ihre Übereinstimmung mit diesem Menschenbild getestet werden. Dies ist aber nicht der Fall, sodass die Analyse vielschichtiger und vor allem sehr stark situationsbezogen ausfallen muss“ (*Laue*, Evolution, Kultur und Kriminalität, S. 302, Hervorh. i. O.). Auch *Kuhlen* stellt diesbezüglich fest, dass auf der Grundlage des homo oeconomicus die Frage nicht lauten müsse warum so viele Menschen Steuern hinterziehen, sondern warum es so viele *nicht* tun (*Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 76).

²⁹² Insbesondere in einschlägigen Kriminologie-Lehrbüchern wie bspw. denen von *Schwind*, *Kunz* oder *Meier*.

²⁹³ *Bussmann*, Wirtschaftskriminologie I, § 1 Rn. 1.

²⁹⁴ *Hugendubel* schränkt den Fokus hier nur insofern ein, als dass sich ihrer Meinung nach die Wirtschaftskriminalität mit „dem Zustandekommen, der Begehung sowie der Verhinderung von Delinquenz“ beschäftigt (*Hugendubel*, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie, S. 34f). Sie widerspricht jedenfalls, wie bereits auch Bussmann, einer Beschränkung der Wirtschaftskriminologie auf die Betrachtung bestimmter Straftatbestände (*Hugendubel*, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie, S. 35f). Ähnlich hebt auch *Techmeier* das breite Spektrum der Wirtschaftskriminologie und die Tatsache, dass diese sich nicht an juristische Straftatbestände bindet, als positiv im Sinne der Forschungsentwicklung hervor und führt dies zurück auf *Sutherland*; demnach versuchte *Sutherland* bereits vor knapp hundert Jahren mit seiner white-collar-crime-Theorie ein Verhalten in den Fokus der Forschungen zu rücken, welches bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Vergehen dargestellt hatte (*Techmeier*, Wirtschaftskriminalität in KrimLex online; siehe dazu auch 4. Kapitel B. II. 1. a)). Es ist daher zu erwarten, dass sich auch *Hendrik Schneider* in seinem voraussichtlich 2018 erscheinenden Buch „Wirtschaftskriminologie“ dieser Definitionsrichtung anschließen wird.

den Worten Hugendubels folgend: „Wirtschaftskriminologie als Teildisziplin der Kriminologie hat Wirtschaftskriminalität zum Forschungsgegenstand“²⁹⁵. Da der Begriff der Wirtschaft an dieser Stelle sehr weit gefasst ist²⁹⁶, ist die Zuordnung des Standardfalls zur Wirtschaftskriminologie unproblematisch. Zumal sich diese Disziplin gemäß Bussmann u.a. mit legalen Steuerspar-Modellen beschäftigt²⁹⁷ kann davon ausgegangen werden, dass auch illegale Steuerumgehungen – wie auf den Standardfall zutreffend – dazugehören. Die Unterscheidung zwischen Wirtschaftskriminalität und -kriminologie ist zur Erweiterung des Spektrums an Lösungsansätzen angebracht, denn die Wirtschaftskriminologie wirbt mit einem vielversprechenden Konzept:

„Dieses neue Fachgebiet «Wirtschaftskriminologie» kann sich nicht über diesen ebenso klassischen wie fruchtlosen Streit über die Zugehörigkeit einzelner Straftatbestände zum Kanon der Wirtschaftskriminalität weiterentwickeln. Wir benötigen einen kriminalsoziologischen Zugriff auf unseren Forschungsgegenstand, der eine breitere Analyse der Zusammenhänge ermöglicht.“²⁹⁸

Das folgende Kapitel möchte sich daher mit einigen ausgewählten Forschungsergebnissen, insbesondere zum Thema Steuerehrlichkeit²⁹⁹ befassen und daraus resultierende Theorieansätze darstellen.

II. Forschungsstand und Theorieansätze

„Gleichwohl kann die umfängliche Literatur zur Wirtschaftskriminalität über die nur punktuelle Erforschung und selektive Urteilsgrundlage nicht hinwegtäuschen. Die Ursache dieses Sachverhalts beruht nicht etwa auf der vermeintlichen Täterorientierung deutscher Kriminologie, wie dies gelegentlich behauptet wird, sondern ist eher im internationalen Forschungsstand zu dieser schwierigen Materie zu suchen und in

²⁹⁵ Hugendubel, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie, S. 35.

²⁹⁶ Vgl. Bussmann, Wirtschaftskriminologie I, § 1 Rn. 2.

²⁹⁷ Bussmann, Wirtschaftskriminologie I, § 1 Rn. 3.

²⁹⁸ Bussmann, Wirtschaftskriminologie I, §1 Rn. 1.

²⁹⁹ Zum Begriff siehe Fußnote 153.

den begrenzten Aussagemöglichkeiten empirischer Wissenschaft überhaupt.“³⁰⁰

Wie hier bereits angedeutet wird, gibt es eine Vielzahl an Forschungen und Theorien im Hinblick auf täterorientierte Ansätze³⁰¹. Sicher wäre die Erforschung des Täterprofils im Standardfall interessant, insbesondere um die Beweggründe des tatsächlich Begünstigten der Tat herauszuarbeiten und anschließend entsprechende Gegenmaßnahmen zu erarbeiten. Die dazu bislang vorliegenden Ansätze sind auf den Standardfall jedoch nur bedingt übertragbar, da das vorhandene (statistische) Datenmaterial über die Persönlichkeit nichts auszusagen vermag.³⁰² Es können daher in der vorliegenden Arbeit nur diejenigen Theorien, die nicht die Persönlichkeit des Täters, sondern bspw. systembedingte Anreize für den Täter, sowie andere äußerliche Umstände als Ursache der Kriminalität zum Gegenstand haben, Beachtung finden. Im Zusammenhang mit Steuerdelikten wurde hier insbesondere zu den Voraussetzungen für Steuerehrlichkeit geforscht. Im deutschsprachigen Raum sind Forschungsarbeiten zur Steuerehrlichkeit jedoch rar.³⁰³ Dabei ist, wie bereits unter 4. Kapitel A. I. erwähnt, im Bereich der Steuerdelikte von einer hohen Dunkelziffer auszugehen, sodass viel Raum für künftige Forschungsvorhaben geboten wäre.³⁰⁴ Die Gründe, warum Dunkelfeldforschung gerade im Bereich der Steuerdelikte erschwert ist – wie im Zitat auf Seite 67 erwähnt – sind einerseits die zur Verfügung stehenden Quellen. Die Kriminalitätswahrnehmung erfolgt bspw. selten (objektiv) durch die Forschenden selbst; es wird vielmehr häufig auf die subjektive und damit möglicher-

³⁰⁰ *Kaiser*, Kriminologie, § 73 Rn. 2.

³⁰¹ An dieser Stelle kann auf die erschöpfende Darstellung durch Hugendubel verwiesen werden (*Hugendubel*, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie).

³⁰² Möglich erscheint hier z.B. die qualitative Auswertung der Fälle, in denen in diesem Zusammenhang ein rechtskräftiges Urteil wegen unmittelbarer Falschbeurkundung erfolgte.

³⁰³ Vgl. *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 48f; gegenteiliger Ansicht sind *Hansmeyer/Mackscheidt* in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 566.

³⁰⁴ Schätzungen, wie hoch die Dunkelziffer – insbesondere hinsichtlich der beiden Haupteinnahmequellen der Bundesrepublik der Einkommens- und der Umsatzsteuer (*Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 65) – tatsächlich sein könnte, weichen jedoch stark voneinander ab (vgl. *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 53; *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 73f). Ein Bezug darauf erscheint daher wenig sinnvoll. Das Ausmaß dürfte jedoch groß genug sein, um kriminalpolitisch Bedeutung zu erlangen (*Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 72, 83, insbesondere in Bezug auf Umsatzsteuer, S. 66) und damit einen Bedarf an Forschung und entsprechenden Theorien für das Ergreifen von wissenschaftlich fundierten Maßnahmen zu rechtfertigen.

weise verzerrte Wahrnehmung der Gesellschaft zurückgegriffen.³⁰⁵ Des Weiteren sind die Studien nicht immer speziell als Dunkelfeldforschung konzipiert, sondern dienen eigentlich anderen Zwecken³⁰⁶ und sind damit als methodisch kritisch zu sehen.³⁰⁷ Zudem werden für derartige Studien als Probanden oft Studierende herangezogen, was die Aussagekraft hinsichtlich der Steuermoral aufgrund fehlender eigener Erfahrungen fragwürdig erscheinen lässt.³⁰⁸ Auch die daraus ggf. entwickelten oder auf diese Weise überprüften Theorien sind daher unter Vorbehalt heranzuziehen. Im Folgenden sollen die – vor diesem Hintergrund als kritisch zu betrachtenden – Erkenntnisse aus einigen wenigen Forschungsarbeiten und Theorieansätzen, die sich mit den möglichen Ursachen von Steuerhinterziehung und -umgehung beschäftigen, dargestellt werden. Dabei wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben.

1. Allgemeine kriminologische Theorien Teil I

a) Theorie des „white collar crime“

Zunächst soll Sutherlands Theorie des „white collar crime“ von 1961, als eine wichtige Grundlage der modernen Wirtschaftskriminalität kurz erörtert werden. Die Theorie besagt, dass kriminelles Verhalten im Umgang mit Personen, die ein solches Verhalten bevorzugen und in Abwesenheit derer, die einem solchen Verhalten widersprechen würden, erlernt wird.³⁰⁹ Zu seiner Zeit neu daran war, dass Sutherland damit dem herkömmlichen Bild des Delinquenten – von dem angenommen wurde, dass er aus armen Verhältnissen stammt und aufgrund der damit einhergehenden Symptomatik straffällig wurde – eine Alternative bzw. Erweiterung entgegensetzen wollte.³¹⁰ Sutherlands

³⁰⁵ Kunz, Kriminologie, § 21 Rn. 13.

³⁰⁶ Bspw. um herauszufinden, ob, bzw. unter welchen Umständen eine Steuererhöhung vom Steuerzahler akzeptiert würde (*Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 54).

³⁰⁷ Vgl. *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 53 – insbesondere, da hinsichtlich der Steuerkriminalität häufig auf die Arbeiten anderer Disziplinen, wie bspw. den Wirtschaftswissenschaften, zurückgegriffen wird. Jedoch seien die Fragen, die in diesem Rahmen gestellt würden, mit denen der Kriminologie vergleichbar (*Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 54); zur Methodenkritik siehe auch *Hansmeyer/Mackscheidt* in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 561, die das Fehlen einer einheitlichen Vorgehensweise monieren.

³⁰⁸ *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 73; vgl. auch *Bizer et al.* in *Hansmeyer et al.*, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten Neue Folge Band 73, S. 15.

³⁰⁹ *Sutherland*, White Collar Crime, S. S. 234.

³¹⁰ *Sutherland*, White Collar Crime, S. 10, 266; *Kaiser*, Kriminologie, § 72 Rn. 5.

Ziel war es demnach wohl eher, statt der Arbeiterschicht die bis dahin in der Kriminologie unberücksichtigten 'Edelmänner' in den Fokus zu rücken³¹¹, als damit eine unumstößliche Theorie aufzustellen³¹². So erwähnt er selbst, diese Theorie noch nicht getestet zu haben.³¹³ In Hinblick auf den Standardfall haftet dieser Theorie des Weiteren auch der Makel an, dass sie sich vorrangig mit Unternehmensdelikten beschäftigt: „White collar crime may be defined approximately as a crime committed by a person of respectability and high social status in the course of his occupation“³¹⁴. So wird dieses Täterbild Sutherlands einerseits als zu weit gefasst kritisiert: die Taten müssten nicht zwangsläufig im Arbeitsumfeld begangen werden; andererseits sei es sehr eng umrissen, da nicht nur die Führungsebene von der Wirtschaftskriminalität betroffen sein müsse.³¹⁵ Sutherland erhebt jedoch den Anspruch, seine Theorie besitze auch für andere Deliktsbereiche Gültigkeit³¹⁶ – und ist nach seiner eigenen Auffassung damit wohl eher als weit gefasst zu verstehen. Diese Theorie kann als Grundlage für die sich später entwickelte Wirtschaftstätertypologie gesehen werden, ohne dass sie bereits selbst konkrete Anhaltspunkte nennt.³¹⁷ Für den Standardfall bringt sie damit jedoch keine unmittelbaren Erkenntnisse.

2. Forschung und Theorien speziell zu Steuerehrlichkeit

a) Schmölders – öffentliche Meinung zum Staatshaushalt

In einer Studie des Forschungsinstituts der Kölner Universität wurden im Jahr 1958 unter der Leitung von Prof. Dr. Schmölders mit 1986 Probanden Interviews mittels Umfragebögen geführt.³¹⁸ Die ausgewählten Probanden waren nach Angaben des Autors repräsentativ für die Bundesrepublik.³¹⁹ Ziel dieser

³¹¹ *Kaiser*, Kriminologie, § 72 Rn. 19.

³¹² *Meier*, Kriminologie, § 11 Rn. 4.

³¹³ *Sutherland*, White Collar Crime, S. 234.

³¹⁴ *Sutherland*, White Collar Crime, S. 9.

³¹⁵ *Meier*, Kriminologie, § 11 Rn. 5.

³¹⁶ *Sutherland*, White Collar Crime, S. 266.

³¹⁷ *Kaiser*, Kriminologie, § 73 Rn. 4.

³¹⁸ *Schmölders* in Kultusministerium, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, S. 8, 11; teilweise fließen auch Ergebnisse der Anschlussstudie von 1963 mit ein (*Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 331).

³¹⁹ *Schmölders* in Kultusministerium, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, S. 11.

Studie war es, die „öffentliche Meinung über Fragen des Staatshaushaltes“³²⁰ zu erforschen. Insbesondere deren Ergebnisse hinsichtlich der Steuerbelastung und des Belastungsgefühls der Probanden scheinen mit Blick auf den Standardfall interessant. Dabei ist mit Steuerbelastung die objektive, tatsächliche Steuerlast gemeint, während der Steuerzahler subjektiv, sowohl im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen als auch in Bezug auf seine eigenen Lebensumstände, ein Belastungsgefühl empfindet.³²¹ Im Rahmen der Studie konnte herausgefunden werden, dass zwei Drittel der Bundesbürger die Steuerlast als ungerecht verteilt empfanden.³²² Ebenso viele antworteten, dass sie nicht das Gefühl hätten, die gezahlten Steuern kämen ihnen gleichwertig zugute³²³, wodurch das persönliche Belastungsgefühl jeweils negativ beeinflusst wurde³²⁴. Es wurde jedoch auch festgestellt, dass indirekte Steuern – zu welchen auch die Umsatzsteuer zählt – das Belastungsgefühl erst dann (negativ) beeinflussen, wenn sie bewusst erwähnt werden.³²⁵ Andernfalls wird ihre Entrichtung nicht reflektiert und mit der eigenen Situation verknüpft. Vor diesem Hintergrund kann für den Standardfall die Hypothese aufgestellt werden, dass das Belastungsgefühl der im Grenzgebiet ansässigen Steuerzahler möglicherweise verstärkt wird, indem die Umsatzsteuererstattung bzw. -befreiung für Drittländer dem inländischen Steuerzahler immer wieder vor Augen geführt wird.

Dieses Belastungsgefühl wirkt sich unmittelbar auf die Steuermoral, d.h. die Steuerdisziplin aus und damit auf den Willen, seinen steuerlichen Pflichten nachzukommen.³²⁶ Als Grund sieht Schmölders hier insbesondere die Ansicht des Betreffenden, dass der Staat sich für die Nichterfüllung nicht rächen

³²⁰ Schmölders in Kultusministerium, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, S. 8.

³²¹ Schmölders in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 326 f; Schmölders in Grassi, Rowohlt's deutsche Enzyklopädie Band 100/101, S. 61; vgl. Hansmeyer/Mackscheidt in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 567.

³²² Schmölders in Kultusministerium, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, S. 31.

³²³ Schmölders in Kultusministerium, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, S. 32.

³²⁴ Schmölders zusammengefasst in: Hansmeyer/Mackscheidt in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 568.

³²⁵ Schmölders in Kultusministerium, Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, S. 31; vgl. auch Hansmeyer/Mackscheidt in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, S. 568. (Davor werden sie quasi unbemerkt bezahlt, Schmölders in Grassi, Rowohlt's deutsche Enzyklopädie Band 100/101, S. 61.)

³²⁶ Schmölders in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 328.

werde, sowie den Zwangscharakter der Steuer.³²⁷ Daneben würde der Steuerzahler durch Steuerehrlichkeit kein soziales Prestige gewinnen³²⁸, sondern eher durch die bewiesene Cleverness bei Verstößen³²⁹. Darüber hinaus geht Schmölders von der Annahme des Steuerzahlers aus, mit der Nichterfüllung der Steuerpflicht niemandem zu schaden.³³⁰ Die Auswirkungen dieser Einstellungen können Schmölders zufolge sein, dass Verstöße gegen die Steuervorschriften gesellschaftsfähig werden, bzw. geworden sind.³³¹ Ist das negative Belastungsgefühl besonders stark ausgeprägt, kann es sogar zu sogenanntem Steuerwiderstand kommen³³² – d.h., dass der Steuerpflichtige sich auf diverse Arten der Steuer weitestgehend zu entziehen versucht³³³. Existierenden Mechanismen, diesem Widerstand entgegen zu wirken – wie bspw. Strafandrohungen – können laut Schmölders keine positiven Auswirkungen nachgewiesen werden.³³⁴ Hierzu führt er an, dass sich der darin verborgene moralische Appell lediglich an die Vernunft, das einsichtige Denken zu richten vermag – und zwar in der Annahme, die Entscheidung sei rational (unter Abwägung der Für und Wider) getroffen worden.³³⁵ Nachgewiesen ist nach Schmölders jedoch, dass der Widerwille (auch gegen die Steuerzahlung) im Machtstreben und damit in einem natürlichen Trieb begründet ist und sich folglich rationalen Entscheidungen entzieht.³³⁶ Als Lösungsansatz – insbe-

³²⁷ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 332, auch S. 329.

³²⁸ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 330.

³²⁹ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 332.

³³⁰ Wie Fußnote 329.

³³¹ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 329, 332. Lamnek et al. führen dazu aus, dass die Gesellschaftsfähigkeit der Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen lediglich angenommen werden muss, um dessen Bereitschaft, steuerehrlich zu agieren, zu senken (*Lamnek et al., Tatort Sozialstaat: Schwarzarbeit, Leistungsmisbrauch, Steuerhinterziehung und ihre (Hinter)Gründe*, S. 315).

³³² *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 333.

³³³ *Schmölders* in Grassi, Rowohlt's deutsche Enzyklopädie Band 100/101, S. 89, 91.

³³⁴ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 334.

³³⁵ Vgl. Fußnote 291.

³³⁶ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 334; vgl. *Schmölders* in Grassi, Rowohlt's deutsche Enzyklopädie Band 100/101, S. 59. Dieser Ansatz taucht in ähnlicher Form etwas später in der allgemeinen Kriminalitätstheorie von Gottfredson und Hirschi auf – deren Theorie begründet sich in der Annahme einer geringen Selbstkontrolle (*Kunz, Kriminologie*, § 14 Rn. 42). Die daraus resultierende Delinquenz kann bspw. durch Verminderung objektiver Gelegenheiten unterbunden werden (ebd.). Jedoch wird sie als Kriminalitätstheorie aufgrund ihrer geringen Konsistenz kritisiert (*Kunz, Kriminologie*, § 14 Rn. 53, 58). Insbesondere von Bussmann, der hier kritisch anmerkt, dass sie – da generell für *jede* Art von Abweichung zutreffend – nicht falsifiziert werden kann (*Bussmann, Wirtschaftskriminologie I*, § 6 Rn. 720). Dieser allgemeinen Kriminalitätstheorie ist daher, auch im Hinblick auf den Standardfall, keine größere Bedeutung zuzumessen.

sondere, um die Steuermoral zu heben – sieht Schmölders dagegen, die Steuererhebung derart umzugestalten, dass die Besteuerung an die Empfindungen angepasst wird³³⁷:

„Wenige klar und verständlich abgefaßte und wirksam durchgeführte Steuergesetze, Stabilität der Steuer- und Wirtschaftsordnung, eine feste Hand des Steuern erhebenden und Verfehlungen bestrafenden Staates sind auf die Dauer die einzige wirksame Medizin gegen die Schwindsucht der Steuermoral; Ausnahme Gesetze, drakonische Strafandrohungen oder würdeloses Liebeswerben um Steuerehrlichkeit mit Prämien, die doch stets hinter dem materiellen Vorteil aus der Steuerverkürzung zurückbleiben, pflegen die Seuche nur weiter zu verbreiten.“³³⁸

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Kriminalisierung des Standardfalls nicht zielführend.

b) Seckel – Fallakten zu Steuerhinterziehung

Im Jahr 1976 wurden im Rahmen der Forschungsarbeit Dr. Seckels 502 abgeschlossene Verfahren wegen Steuerhinterziehung der Strafsachenstelle Frankfurt ausgewertet.³³⁹ Die Ergebnisse sind nach eigenen Angaben repräsentativ.³⁴⁰ Ziel dieses Projektes war, kriminalistische Merkmale der Tatbegehung herauszuarbeiten und daraus eine Tattypologie abzuleiten.³⁴¹ Seckel führt an, dass einer Delinquenz das Zusammenspiel einzelner kriminogener Faktoren zugrunde liegt.³⁴² Aus diesem Grund betrachtet sie in dieser Studie die ihrer Meinung nach relevanten Faktoren.³⁴³ Besonders hervorgehoben werden soll hier der Faktor 'Motivation', welcher Seckel zufolge „entscheidend für das Zustandekommen der Tat“³⁴⁴ ist. Dieser untergliedert sich in weitere Unterkategorien, wobei im Ergebnis die wirtschaftlichen Motive mit

³³⁷ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 337.

³³⁸ *Schmölders* in Kunkel et al., Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, S. 338.

³³⁹ *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 114.

³⁴⁰ *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 116.

³⁴¹ *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 38, 119.

³⁴² *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 163f, 184.

³⁴³ *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 164ff.

³⁴⁴ *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 174.

80% dominieren, darunter insbesondere die 'Gewinnsucht'³⁴⁵. Mögliche Hintergründe dieser Motivation bleiben jedoch leider ungenannt. Interessant scheint jedoch die Feststellung, dass es noch weiterer, tatalösender Faktoren für ein kriminelles Verhalten bedarf³⁴⁶. Diese sind nicht als Ursachen, sondern – wie der Name bereits sagt – als Auslöser einer Tat zu verstehen. Hier sieht Seckel insbesondere eine geringe Entdeckungswahrscheinlichkeit³⁴⁷, sowie die Einwirkung des sozialen Umfeldes.³⁴⁸ Dies könnte für den Standardfall bedeuten, dass eine höhere Kontrollfrequenz der zu beurkundenden AKZ allein durch die Abschreckung, bei der Steuererschleichung möglicherweise ertappt zu werden, zu weniger Missbräuchen führen könnte.

c) Wenzel – Diverse Theorieansätze zu Steuermoral

Einen weiteren theoretischen Ansatz verfolgte M. Wenzel anno 2002 in Braithwaite und analysiert dafür bereits vorliegende Ergebnisse fremder Forschungsarbeiten³⁴⁹. Er geht wie Schmölders davon aus, dass zum Verstehen der Steuermoral die bloße Betrachtung der individuellen Interessen nicht ausreichend ist³⁵⁰. Wenzel unterstellt vielmehr, dass jeder Steuerzahler das Steuersystem hinsichtlich dessen Gerechtigkeit und Fairness bewertet und auf dieser Grundlage seine Steuermoral entwickelt.³⁵¹ Unter anderem geht es dabei um die 'distributive' oder auch Verteilungsgerechtigkeit bei der Besteuerung. Dabei wird die Steuergerechtigkeit durch den Steuerzahler sowohl auf einer individuellen Ebene als auch in einem Gruppenbezug – d.h. im Vergleich zwischen bspw. der eigenen Einkommensgruppe und einer Gruppe niedrigeren oder höheren Einkommens sowie im sozialen Umfeld – wahrgenommen.³⁵² Wenzel führt weiter aus, dass auf die empfundene Gerechtigkeit auch Faktoren wie die Steuerbelastung ('tax burdens'), die Vorteile auf-

³⁴⁵ Seckel in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. S. 174f.

³⁴⁶ Seckel in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 183.

³⁴⁷ Siehe auch *Bussmann*, Wirtschaftskriminologie I, § 7 Rn. 796; sogar noch gewichtiger als die Schwere der Sanktion: *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 76.

³⁴⁸ Seckel in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 183.

³⁴⁹ Bspw. Hogan/Emler, Miller/Vidmar, Tyler et al. (*Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 46); Dean et al., Spicer/Becker, uvm. (*Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 49); Kinsey/Grasmick, uvm. (*Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 51).

³⁵⁰ *Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 60.

³⁵¹ *Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 41.

³⁵² *Wenzel* in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 46.

grund von Steuerabgaben (‘tax-based benefits’) sowie die Möglichkeiten, Steuern zu umgehen (‘evasion opportunities’) Einfluss haben.³⁵³ Auf der individuellen Ebene beurteilt der Steuerzahler seine eigene Lage anhand dieser drei Faktoren mit Blick auf die Lage anderer, vergleichbarer Steuerzahler.³⁵⁴ In diesem Zusammenhang fanden gemäß Wenzel die beiden Forscher Spicer und Becker³⁵⁵ heraus, dass unvorteilhafte Ungerechtigkeit hinsichtlich der Steuerlast zu mehr Steuerumgehung führte und andersherum vorteilhafte Ungerechtigkeit zu weniger Steuerumgehung bzw. -vermeidung.³⁵⁶ Sieht der Steuerzahler sich im Vergleich zu anderen Personen übermäßig belastet, neigt er demnach eher dazu, Steuern zu umgehen. Dagegen ist in einem Gruppenbezug Wenzel zufolge zu beobachten, dass eine Beurteilung der Steuergerechtigkeit nicht vorrangig hinsichtlich der Belastung, sondern der Möglichkeit Steuern zu umgehen, erfolgt³⁵⁷. Er bezieht sich dabei auf Forschungsergebnisse von Spicer und Lundstedt, welche aufzeigen, dass die gefühlt ungerecht verteilte Steuerlast als eine durch die Steuerumgehung reicher Steuerzahler und Firmen bedingte Steuerlast wahrgenommen wird.³⁵⁸ In einem Gruppenbezug identifiziert sich der Steuerzahler demnach mit seinesgleichen, wie bspw. durch die Einkommenshöhe und grenzt sich damit von anderen Gruppen ab. Dabei wird nicht – wie auf individueller Ebene – die Steuerlast als Ungerechtigkeit empfunden, sondern die Möglichkeiten der Steuerumgehung durch die jeweils andere Gruppe. Diese beiden Erkenntnisse sind für den Standardfall insofern beachtenswert, als dass sie die These erlauben, dass hier ein Vergleich zwischen der Steuerlast für den für Ausländer steuerbefreiten Einkauf und dem eigenen, nicht-steuerbefreiten Einkauf stattfindet. Es erscheint möglich, dass der Umstand, dass im Drittland – hier in der Schweiz – Ansässige die 7 bzw. 19% deutsche Umsatzsteuer bei der Ausfuhr vollständig erstattet bekommen, während sie die Ware erst ab einem Wert von 300,- CHF zu einem Satz von 8% bei Einfuhr in die Schweiz ver-

³⁵³ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 46.

³⁵⁴ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 49.

³⁵⁵ Wie Fußnote 354.

³⁵⁶ Wie Fußnote 354.

³⁵⁷ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 50f.

³⁵⁸ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 51.

steuern müssen³⁵⁹ unter in Deutschland Ansässigen als ungerecht empfunden wird. Insbesondere, wohingegen in Deutschland Ansässige für die in der Schweiz erworbene Ware die 8% schweizerische Umsatzsteuer erst ab einem Betrag von 300,- CHF erstattet bekommen³⁶⁰, diese in Deutschland aber ggf. bereits ab einem Betrag von 90,- € in Deutschland mit 7 bzw. 19 % versteuern müssen³⁶¹. Auch wenn es sich um eine legale Steuerumgehung handelt, mag dies ungerecht erscheinen.

Wenzel selbst fügt jedoch an, dass seine theoretischen Ausführungen weniger belegen, was bereits über Steuermoral bekannt ist – vielmehr sollen die Ansätze aufzeigen, was alles nicht bekannt ist.³⁶² Er sieht hier eindeutig den Bedarf an intensiverer Forschung, für welche seine Theorien als Plattform dienen und für künftige Steuergesetzgebung sowie die Bekämpfung von Steuervergehen wertvoll sein könnten.³⁶³

Des Weiteren sieht Wenzel die 'retributive' Gerechtigkeit ebenfalls auf allen drei Wahrnehmungsebenen als für die Steuermoral relevant an. Unter diesem Aspekt ist aber insbesondere die Wahrnehmung im sozialen Umfeld maßgeblich. So wird durch den Steuerzahler bspw. beurteilt, ob die Sanktionen im Vergleich zu anderen Verstößen ähnlich restriktiv geahndet werden und ob sie für das Vergehen angemessen sind.³⁶⁴ Die auf dieser Ebene durch den Steuerzahler wahrgenommene Gerechtigkeit könnte in Anbetracht der Härte einer Strafe oder der Beurteilung ihres Nutzens somit Einfluss auf die Steuermoral haben.³⁶⁵ Demnach könnte im Sinne der negativen Spezialprävention für eine Ahndung argumentiert werden – sofern dieser Strafzweck bei der Argumentation für eine Sanktionierung herangezogen werden soll.³⁶⁶

³⁵⁹ Eidgenössische Zollverwaltung online, <https://www.ezv.admin.ch/ezv/de/home/information-private/reisen-und-einkaufen--freimengen-und-wertfreigrenze/einfuhr-in-die-schweiz/warenwert-ueber-chf-300--mehrwertsteuerpflichtig.html>, zuletzt aufgerufen am 01.02.2017.

³⁶⁰ Eidgenössische Zollverwaltung online, <https://www.ezv.admin.ch/ezv/de/home/information-private/reisen-und-einkaufen--freimengen-und-wertfreigrenze/ausfuhr-aus-der-schweiz/rueckerstattung-schweizerische-mwst.html>, zuletzt aufgerufen am 01.02.2017.

³⁶¹ Zoll online, http://www.zoll.de/DE/Privatpersonen/Reisen/Rueckkehr-aus-einem-Nicht-EU-Staat/Zoll-und-Steuern/Eingeschraenkte-Reisefreimengen/ingeschraenkte-reisefreimengen_node.html, zuletzt aufgerufen am 01.02.2017.

³⁶² Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 61.

³⁶³ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 61f.

³⁶⁴ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 58.

³⁶⁵ Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 59.

³⁶⁶ Zumal dieser Zusammenhang Wenzel zufolge noch nicht eingehend untersucht wurde, Wenzel in Braithwaite, *Taxing Democracy*, S. 59.

d) Schwarzenberger – Steuerehrlichkeit Selbstständiger

Der theoretische Ansatz der distributiven und retributiven Gerechtigkeit wurde im Juni 2008 von H. Schwarzenberger et al. in einer Studie zu Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung aufgegriffen. Dafür wurden die Fragebögen von 476 Selbstständigen aus Österreich ausgewertet.³⁶⁷ Die Studie ist nach Angabe der Autoren repräsentativ³⁶⁸ und dient dem Zweck, die Einstellung von Steuerzahlern zu Steuerehrlichkeit und -gerechtigkeit herauszuarbeiten³⁶⁹. Die Forschungsarbeit bietet damit erste Daten für die angenommene Wechselwirkung zwischen wahrgenommener Gerechtigkeit durch den Steuerzahler und dessen Steuerverhalten aus dem deutschsprachigen Raum.³⁷⁰ Kritisch angemerkt werden muss allerdings, dass sich diese Studie ausschließlich auf Selbstständige bezog, welche sich insofern vom 'normalen' Steuerzahler unterscheiden, als dass sie ihre Einkommenssteuer selbst abführen müssen. Damit bekommen sie ihren 'Verlust' stets vor Augen geführt, was möglicherweise das subjektive Belastungsgefühl beeinflusst – während ein Angestellter, der lediglich Zugriff auf sein Nettogehalt hat, diesen Verlust nicht direkt zu spüren bekommt.³⁷¹ Dennoch können die in dieser Studie gewonnenen Erkenntnisse unter Berücksichtigung der Probandenwahl mit dem Standardfall verglichen werden.

Bezüglich der distributiven Gerechtigkeit im Sinne Wenzels wird durch Schwarzenberger et al. als Einflussfaktor auf die Wahrnehmung auf der individuellen Ebene hauptsächlich „das Verhältnis zwischen [...] Steuerbeitrag und den bezogenen Leistungen“³⁷² gesehen. Dieser Schwerpunkt ist sicher spezifisch für Selbstständige³⁷³, weshalb die Ergebnisse nicht vollständig analog zum Standardfall gesehen werden können. Ein bemerkenswertes Resultat der Forschungsarbeit ist jedoch, dass regionale Unterschiede bei der Wahrnehmung der distributiven Gerechtigkeit bestehen.³⁷⁴ Dieses Ergebnis

³⁶⁷ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 48.

³⁶⁸ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 49.

³⁶⁹ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 39.

³⁷⁰ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 40.

³⁷¹ Wie Fußnote 370.

³⁷² *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 45.

³⁷³ Wie bereits als Alleinstellungsmerkmal der Selbstständigen aufgezeigt, wird aufgrund des Bruttoeinkommens der gezahlte Steuerbetrag durch die Probanden dieser Studie gewichtiger wahrgenommen als durch Arbeitnehmer oder Angestellte.

³⁷⁴ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 63.

ist mit dem Alleinstellungsmerkmal 'selbstständig' nicht begründbar. Es kann also vermutet werden, dass ein ähnliches Ergebnis auch bei einer entsprechenden Untersuchung zum Standardfall erzielt würde – insbesondere, dass die Wahrnehmung der Steuerbelastungsungleichheit bei Steuerzahlern *mit* unmittelbarem Bezug zur Grenze weit größer sein dürfte als bei Steuerzahlern *ohne* diesen Bezug. Das für Grenzbewohner ständige Vor-Augen-Führen der Bevorteilung von Ausländern bezüglich der Umsatzsteuer könnte daher auf die Steuermoral und damit die Steuerehrlichkeit Einfluss haben³⁷⁵. Die retributive Gerechtigkeit kann gemäß Schwarzenberger et al. auf allen drei Ebenen³⁷⁶ einen Einfluss haben: damit der Steuerzahler Steuerregeln als gerecht wahrnimmt, müssen ein Verstoß gegen bestehende Normen und die damit einhergehende Schädigung der Gesellschaft gesühnt und der erlangte Vorteil wiedergutmacht werden.³⁷⁷ Dies kann die Steuermoral signifikant beeinflussen.³⁷⁸ Diese Erkenntnis ist insofern auf den Standardfall übertragbar, als dass hier der ungerechtfertigte Steuervorteil gerade nicht gesühnt wird und dies nahezu öffentlich geschieht. Durch fehlende oder mangelnde Sanktionierung könnte die Steuermoral des dies wahrnehmenden Steuerzahlers beeinflusst werden, wie bereits in Kapitel 4. erläutert.

Ein weiterer interessanter Aspekt ist die von Schwarzenberger et al. untersuchte Vorteilhaftigkeit, welche alle drei Einflussfaktoren nach Wenzel in sich vereint.³⁷⁹ Schwarzenberger et al. statieren: je höher das Einkommen, desto geringer die wahrgenommene Vorteilhaftigkeit der Steuerlast für die eigene Person.³⁸⁰ Diesbezüglich zeigten sich signifikante Ergebnisse, sowohl hinsichtlich der Einkommensstärke des Steuerzahlers³⁸¹, als auch hinsichtlich dessen Branchenzugehörigkeit³⁸². Eine direkte Übertragung dieser Erkennt-

³⁷⁵ Vgl. auch Franzen, der eine hohe Korrelation zwischen Steuermoral und Steuerhinterziehung nachweist (*Franzen*, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 45, 68). Zur Studie siehe auch 4. Kapitel B. II. 2. e).

³⁷⁶ Gemeint sind die drei Ebenen nach Wenzel, siehe Seite 74.

³⁷⁷ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 47.

³⁷⁸ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 70.

³⁷⁹ „Die [Vorteilhaftigkeit] gibt an, ob ein Ereignis für die eigene Person als vorteilhaft wahrgenommen wird, unabhängig davon, ob ein möglicher Anspruch gerechtfertigt war [...]. Dieses Konzept ist [...] in Bezug auf die Steuerlast, die staatlichen Gegenleistungen und im Hinblick auf die Möglichkeit einer Reduktion der Steuern (legal oder illegal) von Bedeutung“ (*Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 48).

³⁸⁰ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 67, 72.

³⁸¹ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 67.

³⁸² *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 66.

nisse auf den Standardfall kann zwar auch hier nicht erfolgen, da weder bekannt ist welche Berufe die Handelnden ausüben, noch aus welchen Einkommensschichten sie stammen. Jedoch kann argumentiert werden, dass die Summe des Steuerausfalls entsprechend hoch zu erwarten ist, v.a. wenn die einkommensstarke Gruppe am meisten an Steuermoral einbüßt. Diesem Phänomen sollte daher entgegengewirkt werden. Welche Form für Gegenmaßnahmen hier erfolgversprechend sein könnten, bleibt nach Schwarzenberger et al. jedoch offen.

Die zuletzt dargestellten Studien mögen die Frage beantworten, was die Moral der Steuerzahler beeinflusst und sich möglicherweise negativ auf die Steuerehrlichkeit auswirkt: eine empfundene Ungerechtigkeit. Hinzu kommt, dass die „Möglichkeit zur Hinterziehung [...] eine der wichtigsten Determinanten in Bezug auf unehrliches Steuerverhalten [ist].“³⁸³ Die Möglichkeit zur Hinterziehung ist auch im Standardfall, wohl insbesondere aufgrund der fehlenden Ahndungsmöglichkeiten gegeben. Dennoch kann davon ausgegangen werden, dass nicht jeder Bürger – selbst wenn er die eigene Steuersituation als ungerecht empfindet – von dieser Möglichkeit auch Gebrauch macht. Generell ist anzunehmen, dass ein Großteil der Bürger die Steuern pflichtgemäß abführt.³⁸⁴ Es bleibt somit nach dieser Betrachtung nicht die Frage nach den Gründen der Steuerhinterziehung, sondern die Frage, warum Menschen unter gleichen Bedingungen ordnungsgemäß ihre Steuerschuld begleichen, während andere dies nicht tun.³⁸⁵

e) Franzen – Steuermoral und Steuerhinterziehung

Diese Frage mag vielleicht eine weitere deutschsprachige Studie, im September 2008 durchgeführt von der Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik e.V. unter der Leitung von W. Franzen, beantworten. In dieser – nach eigenen Angaben – repräsentativen Studie wurden 1.016 Personen mit-

³⁸³ *Schwarzenberger et al.* in Enste/Schneider, Schattenwirtschaft 2010/2011, S. 44.

³⁸⁴ *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 55.

³⁸⁵ Diese Frage wird in der Literatur unter dem Stichwort „Steuerzahlerrätsel“ aufgegriffen, vgl. *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 55; *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 76. Es soll hier auf diesen Begriff jedoch nicht weiter eingegangen werden, da keine bereichernden Erkenntnisse für den Standardfall zu erwarten sind.

tels Fragebogen³⁸⁶ zu ihren grundsätzlichen Einstellungen zur Steuermoral, sowie der Legitimation von Steuerdelikten³⁸⁷ befragt. Dabei wurde zunächst – wie bereits bei Schwarzenberger et al. – festgestellt, dass in dem Moment, in dem sich eine Person mit dem Thema Steuern auseinandersetzt die Wahrscheinlichkeit der Steuerhinterziehung steigt³⁸⁸. Begründet wird dies mit der vermuteten Empfindung, die Belastung sei besonders hoch, woraus der Steuerwiderstand wachse.³⁸⁹ Im Rahmen dieser Studie wird außerdem bemerkt, dass die Gefahr der Mehrfachtäterschaft besteht: wer bereits einmal Steuern hinterzogen hat, wird dies mit großer Wahrscheinlichkeit wieder tun.³⁹⁰ Ebenfalls zeigte sich, dass „der ehrliche Steuerzahler am Ende der Dumme ist, für den man nur Mitleid übrig haben kann“³⁹¹. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass der Zusammenhang zwischen Steuerhinterziehung und Geschlecht, sowie Steuerhinterziehung und Alter signifikant ist³⁹² – was jedoch in Bezug auf den Standardfall aufgrund fehlender Daten zu den Tätern wenig Argumentationspotential bietet. Interessant ist umso mehr die Erkenntnis, dass die Mehrheit – über 70% – steuerehrlich handeln würde, auch wenn die Gelegenheit der Hinterziehung bestünde.³⁹³ Die Gründe, die Franzen für diese Steuerehrlichkeit fand, erscheinen jedoch nicht neu, sondern bilden vielmehr das Negativ der zuvor bereits festgestellten, die Steuerhinterziehung begünstigenden Faktoren ab. So gaben knapp 48% an, dass die Entdeckung bzw. drohende Strafe sie davon abhalte, Steuern zu hinterziehen; weitere 36% nannten ethische oder moralische Gründe dafür; 23% gaben den Mangel an Gelegenheit an und weitere 19% legale Sparmöglichkeiten.³⁹⁴ Für den Standardfall kann man also erneut den Rückschluss ziehen, dass eine Entdeckungswahrscheinlichkeit die Zahl der Fälle von Steuervermeidung zumindest senken würde.

³⁸⁶ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 70.

³⁸⁷ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 20.

³⁸⁸ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 46f.

³⁸⁹ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 47.

³⁹⁰ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 40f, 67.

³⁹¹ Wie Fußnote 390.

³⁹² Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 47.

³⁹³ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 43, 67.

³⁹⁴ Franzen, Steuermoral und Steuerhinterziehung, S. 31.

Die als zweites Kriterium genannten moralischen Gründe lassen sich auch im sogenannten Rational-Choice-Approach wiederfinden, welcher aus der klassischen Kriminologie stammt. Im Folgenden soll daher der Blick auf zwei – im Ansatz – auf die Wirtschaftskriminalität übertragbare Theorieansätze der klassischen Kriminologie gewandt werden.

3. Allgemeine kriminologische Theorien Teil II

a) Rational-Choice-Theorie

Der Rational-Choice-Approach oder die Theorie der rationalen Wahl geht zurück auf G.S. Becker und beschreibt den Umstand, dass eine Tat begangen wird, weil der Handelnde den Nutzen aus der Straftat für größer erachtet, als aus einem legalen Handeln.³⁹⁵ Jedoch soll darunter – zumindest für den Bereich der Wirtschaftskriminalität – nicht der auf Seite 66 bereits kritisierte homo oeconomicus verstanden werden, sondern es muss „entweder an ausreichend *moralischen Präferenzen* oder *moralischen Restriktionen* fehlen“³⁹⁶. Diese Theorie würde somit einen Teil der Ergebnisse der aufgeführten Studien erklären. Jedoch wird gerade dieser Umstand, dass sie unvollständig ist – da die betrachteten Aspekte die Entscheidung zur Hinterziehung nicht vollständig begründen können und bspw. die Gelegenheitsstruktur unberücksichtigt bleibt – kritisiert.³⁹⁷ Dieser theoretische Ansatz vermag also weder das Phänomen Wirtschaftskriminalität allgemein noch den Standardfall im Speziellen befriedigend zu beschreiben.

b) Labeling-approach-Theorie

Eine weitere Theorie, die – insbesondere im Hinblick auf die Frage, ob der Standardfall als strafwürdig zu betrachten ist – erwähnt werden sollte, stellt der labeling-approach oder 'Etikettierungsansatz' dar, der auf G. H. Mead zurückzuführen ist.³⁹⁸ Diese Theorie beschreibt nicht die (objektiven) Ur-

³⁹⁵ Meier, Kriminologie, § 3 Rn. 16, § 11 Rn. 27.

³⁹⁶ Bussmann, Wirtschaftskriminologie I, Rn. 800, Hervorh. i. O. Diese Moral wird uns laut Bussmann durch Subkulturen vermittelt; die Erklärung passe jedoch ausdrücklich nicht auf Steuerhinterziehung, da es sich bei der Gruppe der Steuerzahler und -hinterzieher um zwei separate Gruppen handle und damit nicht die Gesellschaftsfähigkeit der Steuerhinterziehung erklärt werden kann (Bussmann, Wirtschaftskriminologie I, Rn. 882, 883).

³⁹⁷ Meier, Kriminologie, § 3 Rn. 22, § 11 Rn. 27; vgl. Hefendehl in Blattmann et al., Journal of International Criminal Justice Band 8 Ausgabe 3, S. 772.

³⁹⁸ Meier, Kriminologie, § 3 Rn. 91.

sachen kriminellen Handelns, sondern vielmehr den Umstand, dass Kriminalität eine (subjektive) Zuschreibung negativer Merkmale auf eine Person durch die Gesellschaft darstellt³⁹⁹. Demzufolge werden durch den Zuschreibungsprozess bestimmte Handlungen stigmatisiert, bzw. kriminalisiert, wodurch ein (soziales) Problem erst geschaffen, nicht aber gelöst wird.⁴⁰⁰ Positiv ist zwar, dass der labeling-approach speziell die Wirtschaftsdelikte in den Fokus kriminal-theoretischer Betrachtungen gerückt hat.⁴⁰¹ Dies ist insofern interessant, als dass gerade hier nicht immer deutlich zwischen bloßer Abweichung und 'echter' Kriminalität unterschieden werden kann⁴⁰², was gerade auch auf den Standardfall zutrifft. Jedoch kann dies lediglich als Ergänzung zu anderen Theorieansätzen gesehen werden, nicht aber die Ergebnisse und Ansätze empirischer Forschung außer Betracht lassen.⁴⁰³ Dennoch sollte, bezogen auf den Standardfall, vor diesem Hintergrund besonders kritisch hinterfragt werden, ob eine Kriminalisierung eine politisch notwendige Maßnahme oder lediglich eine solche Etikettierung darstellt.

„Die referierten Befunde und Erklärungen ergeben ein komplexes und spannungsreiches Bild der Steuerhinterziehung und ihrer Ursachen. Eine wissenschaftlich zufriedenstellende allgemeine Theorie der Steuerhinterziehung lässt sich ihnen nicht entnehmen, und es ist durchaus ungewiss, ob eine solche Theorie dereinst entwickelt werden kann. Einstweilen muss man sich im Rahmen der kriminalpolitischen Diskussion damit abfinden, dass unser Wissen über Steuerhinterziehung überwiegend aus mehr plausiblen als gesicherten Erkenntnissen besteht.“⁴⁰⁴

III. Zwischenfazit und mögliche Rückschlüsse

Die kriminologische Sichtweise auf die Fragestellung nach einer Kriminalisierung des Standardfalls ist für die vorliegende Arbeit maßgebend, weshalb

³⁹⁹ Meier, Kriminologie, § 3 Rn. 91.

⁴⁰⁰ Meier, Kriminologie, § 3 Rn. 92.

⁴⁰¹ Schwind, Kriminologie, § 8 Rn. 11.

⁴⁰² Hefendehl in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 86. Jahrgang 2003, S. 28.

⁴⁰³ Vgl. Schwind, Kriminologie, § 8 Rn. 14.

⁴⁰⁴ Kuhlen, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, S. 83. Kuhlen entwickelt daraus einen eigenen Ansatz – auf die Darstellung dieser „Alltagstheorie“ soll aber verzichtet werden, da sie im wesentlichen die bereits skizzierten Faktoren in sich vereint.

eine kurze Reflektion angebracht ist. Zusammenfassend kann zunächst festgehalten werden, dass in diversen Studien zur Steuerehrlichkeit jeweils die gleichen Ursachen für Steuerhinterziehung, bzw. mangelnde Steuermoral ausgemacht wurden. Diese Studien liefern qualitativ wertvolle Erkenntnisse zu täterbezogenen Ansätzen. Als wesentlicher Faktor ist hier insbesondere die als ungerecht empfundene Steuerbelastung zu nennen. Die Häufigkeit der gleichen Ergebnisse mag auch jedoch auf die forschungsleitende Fragestellung⁴⁰⁵ zurückzuführen sein – in diesem Bereich häufig die Frage nach der Möglichkeit einer Steuererhöhung⁴⁰⁶. Die Studienergebnisse sind vor diesem Hintergrund für die Beurteilung des Standardfalls mit Vorsicht zu werten. Es scheint jedoch zutreffend, dass Kriminalität im gesamten Bereich der Wirtschaftskriminalität und somit auch im Standardfall durch ein Zusammenspiel mehrerer Faktoren bedingt wird.⁴⁰⁷ So können unter kritischer Betrachtung analog zu diesen Erkenntnissen Hypothesen für den Standardfall aufgestellt werden. Bspw. ist zu vermuten, dass sich inländische Steuerzahler dort benachteiligt fühlen, wo räumliche Nähe zu Ausländern besteht, welche Steuerfreiheit genießen. So ist durchaus vorstellbar, dass die Steuerbefreiung für den `Nachbarn` als ungerecht empfunden und nach Umgehungsmöglichkeiten für die eigene Steuerlast gesucht wird. Der Steuervermeidung – wie im Standardfall dargestellt – könnte demnach entgegengewirkt werden, wenn die Ungleichbehandlung auf ein nötiges Minimum gesenkt und bspw. die Freigrenze für die Steuerbefreiung in Höhe von 175 € ausgeschöpft wird. Auch das Entdeckungsrisiko scheint einen (positiven) Einfluss auf die Steuerehrlichkeit zu haben. Vor diesem Hintergrund wäre mit einem Rückgang der Steuerumgehung im Standardfall bei einer erhöhten Dichte der Kontrollen, ob die Waren tatsächlich mitgeführt werden, zu rechnen. In Anbetracht dieser Tatsachen wird der labeling-approach interessant – es stellt sich die Frage, ob sich in der Handlung des Standardfalls tatsächlich eine kriminelle Tat zeigt oder ob nicht vielmehr durch das Nichteingreifen des Staates – die geringe Kontrolldichte, das Zulassen der gefühlten Ungleichverteilung und das

⁴⁰⁵ Vgl. *Theile, H.*, Wirtschaftskriminalität und Strafverfahren, S. 41f.

⁴⁰⁶ *Singelstein* in Albrecht et al., Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform 98. Jahrgang 2015, S. 54.

⁴⁰⁷ *Seckel* in Geerds, Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, S. 163; *Busmann*, Wirtschaftskriminologie I, Rn. 755.

Nichteingreifen bei Verstößen – eine kriminogene Wirkung⁴⁰⁸ erzielt wird? Wird der Vertrauensmissbrauch, der einen Kernpunkt der Wirtschaftskriminalität darstellt⁴⁰⁹, durch dieses Nichteingreifen begünstigt? Dann wäre eine Kriminalisierung tatsächlich eher als labeling-Prozess zu sehen; eine Etikettierung würde das Problem unter diesen Umständen gewiss nicht lösen.

Die Frage nach der Legitimation einer Sanktionierung des Standardfalls lässt sich aufgrund der aufgezeigten Studien nicht beantworten. Dafür müssten die Faktoren, die in diesem Fall zur Steuervermeidung führen, im Rahmen einer eigenen Forschung herausgearbeitet werden. 'Fremde' Studien bieten dafür keine belastbaren Ergebnisse, lediglich Anhaltspunkte. Eine eigene Studie könnte darüber hinaus weitere, bislang unbekannte Faktoren ans Licht bringen und ggf. weitreichendere Zusammenhänge mit bislang unbeachteten Faktoren, wie bspw. aktuellen politischen Entwicklungen aufzeigen.

C. Blick auf andere EU-Mitgliedstaaten

Zum Vergleich soll der Blick noch auf benachbarte EU-Mitgliedstaaten gerichtet werden, welche sich ebenfalls mit gleichartigen Problemen, bedingt durch den Missbrauch der AKZ, auseinandersetzen müssen.

I. Frankreich

Auf eine Anfrage an die französischen Behörden wurde ein Gespräch mit Herrn Brossier, der unter anderem an der Einführung eines automatisierten AKZ-Schalters in Frankreich beteiligt war, geführt. Das Gespräch wurde in einem Gedächtnisprotokoll festgehalten.⁴¹⁰ Gemäß Herrn Brossier existiert das Problem des Missbrauchs der AKZ auch in Frankreich. Die Ausmaße sind insbesondere mit der Einführung des automatisierten Systems „PABLO“ sichtbar geworden.⁴¹¹ Genaue Zahlen der festgestellten Verstöße durften seinerseits leider auch auf Anfrage nicht genannt werden.

In Frankreich besteht die Möglichkeit der strafrechtlichen Ahndung, wenn festgestellt wird, dass das Einreichen des AKZ der Absicht dient, einen nicht

⁴⁰⁸ Ähnlich wie bei Preisfestsetzungen, die zu Missbräuchen anreizen (vgl. *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, Einführung Rn. 6).

⁴⁰⁹ Vgl. Definition Wirtschaftskriminalität 4. Kapitel A. I.; *Wittig*, Wirtschaftsstrafrecht, § 2 Rn. 33.

⁴¹⁰ Anhang 11, Telefonprotokoll.

⁴¹¹ Siehe dazu 5. Kapitel B.

gerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen. Das „bulletin officiel des douanes n° 7055 du 13/02/2015“⁴¹² informiert diesbezüglich:

„11. Der Betrag der Einkäufe, die an einem Tag in demselben Geschäft getätigt wurden muss bei mindestens 175,01 € inkl. Umsatzsteuer liegen. [...]

64. Von den Zollbehörden festgestellte Unregelmäßigkeiten werden je nach ihrer Schwere sanktioniert durch eine Verweigerung des Sichtvermerks und/oder der vollständigen Annullierung des Belegs, ggf. kann bei der Feststellung eines Gesetzesverstößes die Einleitung eines Strafverfahrens und eine mögliche Zahlung, nicht nur in Höhe der Steuern, sondern auch eine Strafe in Abhängigkeit zum begangenen Verstoß auferlegt werden.“⁴¹³

Dieser Verstoß wird gemäß Auskunft Herrn Brossiers nach den `codes des douanes` geahndet.⁴¹⁴ Die Höhe der Strafe sei darin nicht festgeschrieben, sondern richte sich laut Herrn Brossier nach dem jeweiligen Betrag der Umsatzsteuer.⁴¹⁵ Die Strafe werde in der Regel direkt vor Ort entrichtet.⁴¹⁶ Als Rechtsgrundlage werde Art. 426 Nr. 4 codes des douanes verwendet⁴¹⁷: „Als verbotene Ein- oder Ausfuhren ohne Warendeklaration gelten falsche Anmeldungen oder Handlungen, die zum Ziel oder die Auswirkung haben, vollständig oder teilweise eine Steuererstattung, Steuerbefreiung, Zollreduzierung oder einen beliebigen Vorteil, verbunden mit/aus der Ein- oder Ausfuhr zu erlangen, mit Ausnahme der Regelverstöße mit der Eigenschaft oder unter der Bedingung, dass diese Verstöße nicht zum Ziel oder die Auswirkung haben, eine Erstattung, Steuerbefreiung, Zollreduzierung oder finanziellen Vorteil zu erlangen.“⁴¹⁸ Die in Frankreich geltende Strafnorm ähnelt damit dem deutschen § 370 AO. Eine Ahndung ist in Frankreich schon zum Zeitpunkt der Vorlage des AKZ zur Beurkundung möglich, da diese Handlung bereits als steuerrechtliche Anmeldung gesehen wird. Dabei läuft das weitere Befreiungsprozedere ähnlich wie in Deutschland, bspw. mittels `Tax Refund` ab: als Möglichkeiten der Erstattung nannte Herr Brossier einerseits, dass die Kreditkartendaten des Kunden erfasst würden und dieser die Ware zunächst

⁴¹² Vollständigen Text siehe Anhang 12.

⁴¹³ Eigene Übersetzung des Originals (Anhang 12).

⁴¹⁴ Anhang 11, Telefonprotokoll. Gesetzestext siehe Anhang 13.

⁴¹⁵ Anhang 11, Telefonprotokoll.

⁴¹⁶ Anhang 11, E-Mail vom 21.09.2016.

⁴¹⁷ Wie Fußnote 416.

⁴¹⁸ Eigene Übersetzung des Originals (Anhang 13).

steuerfrei erhalte. Sollte es wider Erwarten nicht dazu kommen, dass der Kunde rechtzeitig den Nachweis der Ausfuhr belegen könne, würde der Umsatzsteuerbetrag im Folgenden vom angegebenen Konto abgebucht. Alternativ werde der Betrag beim Kauf gezahlt und erst nach Einreichen des Ausfuhrnachweises via Tax Refund oder auf anderem Wege wieder erstattet.⁴¹⁹

II. Österreich

Auf zwei separat schriftlich gestellte Anfragen nach Österreich – eine an die offizielle Auskunftsstelle `Zollinfo`, eine an Herrn Zlimnig, Ermittlungsbeamter für Steuerstrafverfahren – erfolgten ausführliche Antworten.⁴²⁰

Laut Herrn Zlimnig werden in Österreich Ausfuhren zu Erstattungszwecken erst ab einem Betrag i.H.v. EUR 75,- je Geschäft bestätigt.⁴²¹ Wird festgestellt, dass die Waren, für die die USt-Erstattung beantragt wurde, nicht ausgeführt werden, wird Herrn Zlimnig zufolge die Bestätigung versagt.⁴²² Darüber hinaus können Sanktionsmaßnahmen verhängt werden. Laut Herrn N██████ kommen für die Ahndung – je nach Tathandlung – insbesondere entweder § 51 Finanzstrafgesetz⁴²³ (FinStrG), wenn die Ware beim Export nicht vorliegt oder § 33 FinStrG, wenn die Ware von einer nicht berechtigten Person ausgeführt wird bzw. § 35 FinStrG, wenn die Ware zunächst ausgeführt und die Umsatzsteuer erstattet, anschließend aber wieder unversteuert eingeführt wird, in Betracht.⁴²⁴

Die unrechtmäßige Erwirkung einer Ausfuhrbestätigung ist laut Herrn Zlimnig als Finanzordnungswidrigkeit regelmäßig gem. § 51 Abs. 1 Alt. a) FinStrG zu ahnden⁴²⁵: „einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch (sic!) den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt“. Für eine solche Finanzordnungswidrigkeit wird Herrn Zlimnig zufolge eine Strafe von bis zu EUR 5.000,- verhängt; die-

⁴¹⁹ Anhang 11, Telefonprotokoll.

⁴²⁰ Anhang 14.

⁴²¹ Anhang 14, E-Mail vom 20.09.2016.

⁴²² Wie Fußnote 421.

⁴²³ Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht. Gesetzestext siehe Anhang 15.

⁴²⁴ Anhang 14, E-Mail vom 07.09.2016.

⁴²⁵ Anhang 14, E-Mail vom 20.09.2016.

se werden i.d.R. so bemessen, dass ca. 20% des Warenwertes, für den die Erstattung beantragt wurde, als Strafe festgesetzt werden.⁴²⁶ Es ist dabei regelmäßig von Vorsatz auszugehen, da die Antragsteller wissen, dass sie sich die *Ausfuhr* der Ware bestätigen lassen müssen – was nicht möglich ist, wenn die Ware gar nicht ausgeführt wird.⁴²⁷ Gem. § 146 FinStrG ist eine vereinfachte „Strafverfügung“ möglich, die zulässig ist, wenn der Hinterziehungsbetrag nicht höher als 1.000 € ist und der „Strafsatz“, der sich u.a. aus den Tatbeständen der §§ 33, 35 und 51 ergibt, nicht höher als 2.000 € ist.⁴²⁸ An der Grenze zwischen Österreich und Schweiz/Liechtenstein – ca. 50 km bei elf Grenzübergangsstellen, von denen eine rund um die Uhr besetzt ist, fünf tagsüber und fünf nur sporadisch besetzt sind – komme es gem. Herrn Zlimnig jährlich zu ca. 350 Bestrafungen, sowie zu ca. 200 Verweigerungen der Ausfuhrbestätigung aus formalen Gründen.⁴²⁹ Die genaue Schadenshöhe und die vermutete Dunkelziffer können nicht genannt werden.

Die in Österreich einschlägige Norm gleicht dem in Deutschland lange Zeit verwendeten Tatbestand der Urkundenfälschung, da hier offensichtlich rein auf den Wahrheitsgehalt bei der Vorlage des AKZ abgestellt wird.⁴³⁰

In Österreich sei laut Herrn Zlimnig geplant, diese Grenze analog zur Reisefreigrenze auf 300,- € anzuheben.⁴³¹ Dies würde sicher schon deshalb zu einem Rückgang des Missbrauchs der AKZ führen, weil der ‚Gewinn‘ insofern geschmälert würde, als dass ab etwa diesem Betrag die schweizerische Umsatzsteuer zu entrichten wäre. Es ist jedoch fraglich, ob diese Freigrenze mit der geltenden MwStSystRL vereinbar ist.

Alternativ könnte das Problem möglicherweise durch Schließung der rechtlichen Lücken, bspw. durch die Pflicht der umgehenden Ausfuhr erreicht werden. Doch auch hier steht kein nationaler Weg zur Verfügung – zunächst müsste die MwStSystRL entsprechend geändert werden. Diese Alternativen sollen im folgenden Kapitel näher betrachtet werden.

⁴²⁶ Anhang 14, E-Mail vom 20.09.2016. Die Wortwahl in den einschlägigen Normen deutet eher auf einen *Straftat*bestand hin, obwohl hier von *Finanzordnungswidrigkeit* die Rede ist.

⁴²⁷ Anhang 14, E-Mail vom 20.09.2016.

⁴²⁸ Anhang 14, E-Mail vom 07.09.2016.

⁴²⁹ Anhang 14, E-Mail vom 20.09.2016.

⁴³⁰ Zumal sie trotz ihres Titels ‚Ordnungswidrigkeit‘ einer Strafe gleicht, siehe Fußnote 426.

⁴³¹ Anhang 14, E-Mail vom 20.09.2016.

5. Kapitel: Alternativen zu einer Kriminalisierung

A. Änderungen der Rechtsgrundlagen der Steuerbefreiung

Bereits die Anhebung der Freigrenze auf die rechtlich möglichen 175 € könnten aufgrund der Gewinnschmälerung einen Rückgang der Steuervermeidung bzw. des AKZ-Missbrauchs in Deutschland bewirken. Ein Blick auf benachbarte EU-Länder, insbesondere Frankreich zeigt jedoch, dass dies nur bedingt Einfluss nimmt und es dennoch zu ungerechtfertigten Steuerbefreiungen kommt. Die Überlegungen in der Republik Österreich, die Freigrenze auf 300,- € anzuheben, erscheint schon Erfolg versprechender. Insbesondere im Hinblick auf die Privatausfuhren in die Schweiz, wo die Freimenge für die Einfuhr bei 300,- CHF liegt.⁴³² Die ausgeführte Ware würde demnach nicht vollständig steuerfrei bleiben, denn zumindest die Umsatzsteuer in Höhe von 8%⁴³³ müsste bei der Einfuhr in die Schweiz gezahlt werden. Dieser Mehraufwand hätte möglicherweise eine abschreckende Wirkung und würde sehr wahrscheinlich als subjektiv gerechter empfunden werden, was sich wiederum positiv auf die Steuermoral auswirken könnte. Allerdings sieht Art. 147 Abs. 1 UA 2 MwStSystRL im Umkehrschluss vor, dass ab einem Betrag von 175 € die Erstattung der Umsatzsteuer obligatorisch ist. Ein Alleingang einzelner Mitgliedstaaten würde damit gegen supranationales Recht verstoßen. Die MwStSystRL müsste zunächst dahingehend geändert werden.

Alternativ könnte die sofortige Ausfuhr als Voraussetzung der Beurkundung rechtlich verankert werden. Verbunden mit einem höheren Kontrollaufkommen könnten auf diese Weise Fälle, in denen die Ware nicht mitgeführt wird als Missbrauchsfälle aufgedeckt und – bspw. mit Bußgeld – geahndet werden. Das damit erhöhte Entdeckungsrisiko würde sicherlich auch zu einem Rückgang des Missbrauchs führen.

B. Änderungen des praktischen Prozederes

Wie in 4. Kapitel C. I. erwähnt, wurde in Frankreich ein automatisiertes System namens PABLO⁴³⁴ für die Bestätigung der AKZ eingeführt. Herr Brossier

⁴³² Siehe Fußnote 359.

⁴³³ Wie Fußnote 432.

⁴³⁴ Akronym für 'Programme d'Apurement des Bordereaux par Lecture Optique de code-barres'.

gab diesbezüglich an, seit der Einführung von PABLO sei die Aufgriffsrate um 90% gestiegen. Dies läge insbesondere am guten Risikomanagement, welches dank PABLO möglich sei. Demnach könne man alle Daten, welche durch den Verkäufer eingegeben wurden, über PABLO abprüfen. So könne bspw. ermittelt werden, ob bestimmte Personen in diesem Zusammenhang bereits auffällig geworden sind. Es könnten aber auch Parameter wie die Höhe des deklarierten Warenwertes ausgewählt werden.⁴³⁵ Auch Finnland und Italien hätten Herrn Brossier zufolge mittlerweile ein ähnliches System der Abfertigung.⁴³⁶ Ein weiterer Vorteil dieser Systeme ist, dass durch die Automatisierung Personal frei wird, welches bspw. für mehr Kontrollen eingesetzt werden könnte. Wie bereits erörtert, senkt die Entdeckungswahrscheinlichkeit das Betrugsrisiko. Ein automatisiertes System für die Beurkundung der AKZ stellt somit zumindest eine sinnvolle Ergänzung, wenn nicht gar eine Alternative zu Sanktionsmaßnahmen dar.

C. Ordnungswidrigkeiten

Zwar ist das Verhältnis zwischen Strafen und Ordnungswidrigkeiten im Bereich der Wirtschaftskriminalität nicht so trennscharf wie im allgemeinen Strafrecht, sodass die Bußgelder teilweise sogar höher beziffert sein können als entsprechende Strafen⁴³⁷. Eine explizite Unterscheidung scheint daher zumindest fragwürdig.⁴³⁸ Jedoch muss angemerkt werden, dass insbesondere hinsichtlich der Strafverfahren „mangelnde Ressourcen in der Justiz“⁴³⁹ zu beklagen sind. Als Vorteil einer Ordnungswidrigkeit ist also auch hier – wie im allgemeinen Strafrecht – die kürzere Bearbeitungszeit zu sehen. Diese verkürzte Reaktionszeit auf ein Vergehen könnte sich möglicherweise als positive Verstärkung des abschreckenden Effekts auswirken. Zumal es sich häufig um kleinere Erstattungsbeträge handelt.⁴⁴⁰ Hier wäre im Hinblick auf das Opportunitätsprinzip ein deutlicher Vorteil zu sehen, da die Fälle von geringem Schaden nicht – wie im Strafrecht – dem Verfolgungszwang unterlä-

⁴³⁵ Anhang 11, Telefonprotokoll.

⁴³⁶ Wie Fußnote 435.

⁴³⁷ *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, § 1 Rn. 77.

⁴³⁸ *Wittig*, Wirtschaftsstrafrecht, § 1 Rn. 13.

⁴³⁹ *Busmann* in *Beschorner et al.*, Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik Jahrgang 5/1 2004, S. 37.

⁴⁴⁰ Siehe Seite 10.

gen.⁴⁴¹ Es könnten also Verstöße mit geringfügigen Schadensbeträgen nicht geahndet und die wirklich schädigenden Fälle damit schneller erledigt werden. Dadurch würde möglicherweise die retributive Gerechtigkeit gestärkt und damit einhergehend auch die Steuerehrlichkeit. Allerdings erscheint hier fraglich, ob eine Stärkung des Rechtsempfindens – im Sinne positiver Generalprävention – möglicherweise nur durch Strafen erreicht würde. Dies könnte unter Umständen von der Höhe des Bußgeldes abhängen – insbesondere, wenn es einer Strafe gleichkäme. Das Mittel der Ordnungswidrigkeit wäre jedoch, nicht nur im Hinblick auf die Praktikabilität, sondern auch auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip und insbesondere auch auf das Ultima-Ratio-Prinzip als milderes Mittel einer Kriminalisierung vorzuziehen.

6. Kapitel: Zusammenfassung und Fazit

Ziel der vorliegenden Masterarbeit war es, die Frage zu erörtern, ob bzw. unter welchen Umständen die Sanktionierung einer zu Unrecht mittels AKZ erwirkten Befreiung bzw. Erstattung der Umsatzsteuer zu rechtfertigen ist.

Zunächst wurden die Grundlagen der Steuerbefreiung im Zusammenhang mit AKZ aufgezeigt sowie, dass die Steuerbefreiung rechtlich auf EU-Vorgaben beruht. Es wurde festgestellt, dass die Umsetzung der EU-Vorgaben und die gleichzeitige Überwachung der Einhaltung aller Voraussetzungen der Steuerbefreiung praktisch nicht möglich sind. Dies liegt insbesondere daran, dass die tatsächliche Ausfuhr der Ware innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten erfolgen muss, jedoch nicht an die Beurkundung des AKZ gekoppelt ist und somit nicht überwacht werden kann. Dieser Umstand lässt großen Spielraum für Missbräuche, welche für die vorliegende Arbeit als `Standardfall` zusammengefasst wurden. Der Standardfall definiert dabei die Tathandlung, bei welcher die AKZ in betrügerischer Weise genutzt werden, um ungerechtfertigte Steuerbefreiung zu erlangen. Nach derzeitiger Rechtslage ist deren Ahndung nicht möglich, insbesondere nicht nach einschlägigen Straftatbeständen, da das Beurkunden-Lassen hier eindeutig eine straflose Vorbereitungshandlung darstellt. Eine Ahndung wäre entweder durch eine Vorverlagerung des strafbaren Moments auf diese Vorbereitungshandlung oder

⁴⁴¹ *Bohnert*, Ordnungswidrigkeitenrecht, § 1 Rn. 27.

als mittelbare Falschbeurkundung – nach Änderung der MwStSystRL hinsichtlich der Pflicht zur umgehenden Ausfuhr – möglich.

Anschließend sollten Argumente, die für bzw. gegen eine Kriminalisierung dieses Standardfalls sprechen, herausgearbeitet werden. Dafür wurden zunächst in europäischer und nationaler Gesetzgebung und Rechtsprechung Parallelen zum Standardfall gesucht.

Im Bereich der Wirtschaftskriminalität, welchem auch der Standardfall zuzuordnen ist, konnten die oben angesprochenen Ausdehnungen der Tatbestände auf die Vorbereitungshandlung zwar aufgezeigt werden. Im EU-Recht zeigte sich diesbezüglich jedoch keine einheitliche Linie. Für eine solche Ausdehnung der in Frage kommenden Tatbestände auf die Vorbereitungshandlung kann daher nach Darstellung der eher diffusen Rechtslage nicht plädiert werden. Allerdings ist zu beachten, dass der EU bereits 2012 eine Richtlinie zum Schutz der finanziellen Interessen (PIF) vorgeschlagen wurde. Es besteht offensichtlich die Bestrebung, die Mehrwertsteuer künftig umfangreicher durch sanktionierende Maßnahmen zu schützen, möglicherweise kann dies zukünftig auch Auswirkungen auf den Standardfall haben.

Auch im nationalen Recht ist die oben genannte Ausdehnung der Straftatbestände zu finden. Diese werden jedoch stark kritisiert und scheinen allgemeinen Rechtsgrundsätzen wie bspw. dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu widersprechen, weshalb auch von dieser Warte aus nicht für eine Vorverlagerung der Strafbarkeit argumentiert werden kann.

Weiterhin wurde ein Blick auf Ansätze aus der Kriminologie geworfen. Es wurde gezeigt, dass Steuermoral bzw. -ehrlichkeit eines Steuerzahlers einerseits stark vom Belastungsgefühl – also der im Vergleich mit Anderen empfundenen Steuerbelastung – andererseits vom Entdeckungsrisiko des Vergehens abhängt. Es konnte dargestellt werden, dass insbesondere dort, wo dem Steuerzahler die vermeintlich ungerechte Bevorteilung anderer vor Augen geführt wird, die Steuermoral sinkt. Außerdem zeigte sich, dass dort, wo das Entdeckungsrisiko bzw. die Ahndung auf null reduziert wird, die Steuerehrlichkeit ebenfalls sinkt. Beide Zustände – das Vor-Augen-Führen der empfundenen ungerechten Steuerverteilung sowie das gesenkte Entdeckungsrisiko – treffen auf den Standardfall zu. Allerdings wird diesbezüglich in der Literatur – ganz im Sinne der klassischen Kriminologie – appelliert, vorrangig

die Ursachen an-, statt mit wenig versprechenden Sanktionsmaßnahmen dagegen vorzugehen. Es lässt sich daher auch aus dieser Sicht nicht für eine Kriminalisierung, sondern vielmehr für Alternativmaßnahmen plädieren.

Abschließend wurden Möglichkeiten für derartige Alternativmaßnahmen aufgezeigt. So ist einerseits denkbar, ein automatisiertes System – wie bspw. bereits in Frankreich eingesetzt – einzuführen. Dies ist zwar wohl mit hohen Kosten verbunden, führte in Frankreich jedoch systembedingt zur Steigerung der Entdeckungswahrscheinlichkeit und ermöglichte darüber hinaus, bis dahin gebundenes Personal für mehr Kontrollen einzusetzen.

Daneben käme auch eine Änderung der rechtlichen Grundlagen in Betracht. Es konnte gezeigt werden, dass sowohl eine Anhebung des Freibetrages als auch eine Änderung der Pflicht zur umgehenden Ausfuhr hilfreich sein könnten, um gegen Missbräuche vorzugehen. Darüber hinaus wurde die Möglichkeit einer Ordnungswidrigkeit aufgeführt, deren Vorteile besonders in der schnelleren Bearbeitung der Fälle zu sehen sind. Außerdem wäre es wünschenswert – ganz im Sinne des Ultima-Ratio-Prinzips – dass zunächst nur die Ausfuhrbestätigung untersagt und allenfalls bei wiederholten Verstößen mit einer Ordnungswidrigkeit respektive Strafe geahndet wird.

„Ferner erweckt Zweifel, ob das allgemeine Funktionieren der Wirtschaftsordnung auch mit strafrechtlichen Mitteln gewährleistet werden kann.“⁴⁴²

Außer Frage steht, dass in Anbetracht der Gefahr der sinkenden Steuermoral und des damit verbundenen Verlusts an Steuergeldern gehandelt werden *muss*. Eine Kriminalisierung scheint nach Darstellung aller relevanten Gesichtspunkte jedoch nicht zielführend. Welche Maßnahmen alternativ zu ergreifen sind, hängt wohl jeweils von deren Erfolgsversprechen ab.

Allein, dass zur Beschreibung des Problems Zeitungsartikel lokaler Nachrichten herangezogen werden müssen, zeigt aber bereits, dass das Phänomen bislang zu wenig wissenschaftliche Aufmerksamkeit erfahren hat. Um den Erfolg einer Alternativmaßnahme prognostizieren zu können bedarf es daher zunächst eingehenderer empirischer Forschung – sowohl hinsichtlich der Ursachen als auch der Täter im 'Standardfall'.

⁴⁴² Kaiser, Kriminologie, § 74 Rn. 3.

Literaturverzeichnis

Achenbach, Hans, Wirtschaftskriminalität und Wirtschaftsstrafrecht – Gedanken zu einer terminologischen Bereinigung in Feltes, Thomas / Pfeiffer, Christian / Steinhilper, Gernot (Hrsg.), Kriminalpolitik und ihre wissenschaftlichen Grundlagen, 2006, C.F. Müller Heidelberg

Ambos, Kai, in Dölling, Dieter / Duttge, Gunnar / Rössner, Dieter (Hrsg.), Gesamtes Strafrecht, 3. Auflage, 2013, Nomos Baden-Baden

Bast, Jürgen, in Grabitz, Eberhard / Hilf, Meinhard / Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 59. Ergänzungslieferung 2016, C.H. Beck München

Beckemper, Katharina / Cornelius, Kai, in von Heintschel-Heinegg, Bernd (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, 32. Edition Stand: 01.09.2016, C.H. Beck München

Beukelmann, Stephan, in von Heintschel-Heinegg, Bernd (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, 32. Edition, Stand 01.09.2016, C.H. Beck München

Bizer, Kilian / Falk, Armin / Lange, Joachim (Hrsg.), Am Staat vorbei, in Hansmeyer, Karl-Heinrich / Kitterer, Wolfgang / Mackscheidt, Klaus (Hrsg.), Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten Neue Folge Band 73, 2004, Duncker & Humblot Berlin

Bohnert, Joachim, Ordnungswidrigkeitenrecht, 4. Auflage, 2010, C.H. Beck München

Bundesgerichtshof, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen (BGHSt), Urteil vom 05.04.1955 1 StR 355/54, in Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen auf CD-ROM (BGHSt-Edition), BGHSt 7, 291, S. 291 - 294, 2016, Carl Heymanns Köln

Bundesgerichtshof, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen (BGHSt), Urteil vom 19.01.1965 1 StR 541/64, in Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen auf CD-ROM (BGHSt-Edition), BGHSt 20, 150, S. 150 - 152, 2016, Carl Heymanns Köln

Bundesgerichtshof, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen (BGHSt), Beschluss vom 02.07.1968 GSSt 1/68, in Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen auf CD-ROM (BGHSt-Edition), BGHSt 22, S. 201 - 206, 2016, Carl Heymanns Köln

Bundesgerichtshof, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen (BGHSt), Beschluss vom 19. Juni 2003 5 StR 160/03, in Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen auf CD-ROM (BGHSt-Edition), Referenz JurionRS 2003 27096, 2016, Carl Heymanns Köln

Bundesgerichtshof, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen (BGHSt), Beschluss vom 19.01.2010 StB 27/09, in Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen auf CD-ROM (BGHSt-Edition), BGHSt 54, 275, S. 276 - 328, 2016, Carl Heymanns Köln

Bundeskriminalamt (BKA), Bundeslagebild Wirtschaftskriminalität 2015 online am 12. August 2016 <https://www.bka.de/SharedDocs/Downloads/DE/Publikationen/JahresberichteUndLagebilder/Wirtschaftskriminalitaet/wirtschaftskriminalitaetBundeslagebild2015.html;jsessionid=7D229186E1C011605D113689A0F42F01.live2301?nn=28030>, zuletzt aufgerufen am 26.01.2017

Bundeskriminalamt (BKA), Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2012, Jahrbuch 2012 online am 11. Oktober 2013, <https://www.bka.de/SharedDocs/Downloads/DE/Publikationen/PolizeilicheKriminalstatistik/2012/pks2012-Jahrbuch.html>, zuletzt aufgerufen am 21.01.2017

Bundeskriminalamt (BKA), Polizeiliche Kriminalstatistik (PKS) 2015, Jahrbuch 2015 online am 23. Mai 2016, <https://www.bka.de/DE/AktuelleIn->

formationen/StatistikenLagebilder/PolizeilicheKriminalstatistik/PKS2015/pks2015_node.html, zuletzt aufgerufen am 26.01.2017

Bülte, Jens, in Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin (Hrsg.), Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, in der aktuellen Lieferung 229, Stand September 2014, Otto Schmidt Köln

Bundesministerium des Inneren, 2. Periodischer Sicherheitsbericht, Kurzfassung, veröffentlicht am 07.11.2006, online http://www.bmi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Veroeffentlichungen/2_periodischer_sicherheitsbericht_kurzfassung_de.html, zuletzt aufgerufen am 24.01.2017

Bussmann, Kai-D., Wirtschaftskriminologie I, 2016, Vahlen München

Bussmann, Kai-D., Kriminalprävention durch Business Ethics, in Beschorner, Thomas / Brink, Alexander / Hollstein, Bettina / Hübscher, Marc C. (Hrsg.), Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik Jahrgang 5/1 S. 35 - 54, 2004, Hampp Verlag Mering

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 27. Februar 2008 1 BvR 370, 595/07, als BVerfGE 120, 274 online <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv120274.html>, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss des Zweiten Senats vom 21. September 2016 2 BvL 1/15, online https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2016/09/ls20160921_2bvl000115.html, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017

Calliess, Christian, in Calliess, Christian / Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/ AEUV, 5. Auflage, 2016, C.H. Beck München

Deutscher Anwaltverein, Stellungnahme Nr. 8/2016, Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins durch den Strafrechtsausschuss und den Verfassungsrechtsausschuss gegenüber dem Bundesverfassungsgericht zu dem

Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des LG Berlin vom 16. April 2015 2 BvL 1/15, Februar 2016, Berlin, auch online <https://anwaltverein.de/de/newsroom/sn-8-2016-zu-dem-aussetzungs-und-vorlagebeschluss-des-lg-berlin-vom-16-april-2015-2-bvl-1-15>, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017

Diekmann, Andreas / Przepiorka, Wojtek / Rauhut, Heiko, Die Präventivwirkung des Nichtwissens im Experiment, in Zeitschrift für Soziologie, Jahrgang 40 Heft 1 S. 74 - 84, 2011, Lucius & Lucius Verlag Stuttgart

Duttge, Gunnar, in Dölling, Dieter / Duttge, Gunnar / Rössner, Dieter (Hrsg.), Gesamtes Strafrecht, 3. Auflage, 2013, Nomos Baden-Baden

Engelhart, Marc, Development and Status of Economic Criminal Law in Germany, in German Law Journal, Vol. 15 No. 04 / 2014 S. 693 - 718, online <http://www.germanlawjournal.com/volume-15-no-04/>, zuletzt aufgerufen am 26.01.2017

Englisch, Joachim, in Tipke, Klaus / Lang, Joachim et al. (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Auflage, 2015, Otto Schmidt Köln

Eser, Albin / Bosch, Nikolaus in Schönke, Adolf / Schröder, Horst (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 29. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Europäische Kommission, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausgabe, 2009, online http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/public_fin/EU_pub_fin_de.pdf#page=266, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017

Fischer, Thomas, Strafgesetzbuch, 63. Auflage, 2016, C.H. Beck München

Franzen, Wolfgang, Was wissen wir über Steuerhinterziehung?, in Neue Kriminalpolitik, Ausgabe 3/2008 S. 94-101, Nomos Baden-Baden

Franzen, Wolfgang, Steuermoral und Steuerhinterziehung, Eine empirische Studie im Auftrag der Margarete und Johann Ley-Stiftung, September 2009,

Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik e.V., online http://www-fores-koeln.de/publikat/franzen2009_steuermoral+steuerhinterziehung.pdf, zuletzt aufgerufen am 01.02.2017.

Freund, Georg, in Joecks, Wolfgang / Miebach, Klaus (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch 1., 2. Auflage, 2011, C.H. Beck München

Gössel, Karl Heinz in Maurach, Reinhart / Gössel, Karl Heinz / Zipf, Heinz (Hrsg.), Strafrecht Allgemeiner Teil Band 2 Erscheinungsformen des Verbrechens und Rechtsfolgen der Tat, 7. Auflage, 1989, C.F. Müller Heidelberg

Hansmeyer, Karl-Heinrich / Mackscheidt, Klaus, Finanzpsychologie, in Neumark, Fritz (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft Band I, 3. Auflage, 1977, Mohr Siebeck Tübingen

Hausmann, Hannelore, Vorwort, in Wirtschafts- und sozialpolitisches Forschungs- und Beratungszentrum der Friedrich-Ebert-Stiftung (Hrsg.), Volkssport Steuerhinterziehung?, Reihe Wirtschaftspolitische Diskurse 153, 2003, Friedrich-Ebert-Stiftung Bonn

Hefendehl, Roland, Kriminalitätstheorien und empirisch nachweisbare Funktionen der Strafe: Argumente für oder wider die Etablierung einer Unternehmensstrafbarkeit?, in Albrecht, Hans-Jörg / Renschmidt, Helmut / Quensel, Stephan (Hrsg.), Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform, 86. Jahrgang 2003 S. 27-43, Carl Heymanns Köln

Hefendehl, Roland, Addressing White Collar Crime on a Domestic Level, in Blattmann, René / Cassese, Antonio / Clapham, Andrew / Damaška, Mirjan / Fletcher, George P. / Gaeta, Paola / Jessberger, Florian / Bing Bing, Jia / Kremnitzer, Mordechai / Kwon, O-Gon / Malamud-Goti, Jaime / Swart, Bert / Tulkens, Françoise / Weigend, Thomas / Werle, Gerhard / Zappalà, Salvatore (Hrsg.), Journal of International Criminal Justice Band 8 Ausgabe 3 07/2010, S. 769 . 782, Oxford University Press

Hefendehl, Roland, in Joecks, Wolfgang / Miebach, Klaus (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch 5., 2. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Heine, Günter / Schuster, Frank Peter, in Schönke, Adolf / Schröder, Horst (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 29. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Hellmann, Uwe, in Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin (Hrsg.), Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, in der jeweils aktuellen Lieferung 171, Stand November 2001 bzw. Lieferung 215, Stand November 2011, Otto Schmidt Köln

Herzberg, Rolf Dietrich / Hoffmann-Holland, Klaus, in Joecks, Wolfgang / Miebach, Klaus (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch 1., 2. Auflage, 2011, C.H. Beck München

Hillenkamp, Thomas, in Laufhütte, Heinrich Wilhelm / Rissing-van Saan, Ruth / Tiedemann, Klaus (Hrsg.), Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar Band 1, 12. Auflage, 2007, De Gruyter Berlin

Höser, Jürgen, Vorbereitungshandlung und Versuch im Steuerstrafrecht, in Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen Heft 59, Der Rechts- und Steuerdienst, 1984, Otto Schmidt Köln

Hoyer, Andreas, in Wolter, Jürgen (Hrsg.), Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Onlineausgabe Rechtsstand 3. November 2016, aufgerufen am 04.11.2016, Carl Heymanns Köln

Hugendubel, Julia, Tätertypologien in der Wirtschaftskriminologie, in Maiwald, Manfred / Momsen, Carsten (Hrsg.), Schriften zum Strafrecht und Strafprozeßrecht Band 123, 2016, Peter Lang Frankfurt a.M.

Jäger, Markus, in Klein, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung, 13. Auflage, 2016, C.H. Beck München

Kaiser, Günther, Kriminologie, 3. Auflage, 1996, C.F. Müller Heidelberg

Kindhäuser, Urs, in Kindhäuser, Urs / Neumann, Ulfrid / Paeffgen, Hans-Ulrich (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 4. Auflage, 2013, Nomos Baden-Baden

Koch, Alexander, in Dölling, Dieter / Duttge, Gunnar / Rössner, Dieter (Hrsg.), Gesamtes Strafrecht, 3. Auflage, 2013, Nomos Baden-Baden

Kuhlen, Lothar, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, C.F. Müller Heidelberg

Kunz, Karl-Ludwig, Kriminologie, 6. Auflage, 2011, Haupt Verlag Bern

Lamnek, Siegfried / Olbrich, Gaby / Schäfer, Wolfgang J., Tatort Sozialstaat: Schwarzarbeit, Leistungsmissbrauch, Steuerhinterziehung und ihre (Hinter)Gründe, 2000, Leske+Budrich Opladen

Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 15 / 6474 vom 12. 02. 2015, Kleine Anfrage des Abg. Niko Reith FDP/DVP und Antwort des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft – Bagatellgrenze bei der Mehrwertsteuererstattung an Schweizer Bürger, online https://www.landtag-bw.de/files/live/sites/LTBW/files/dokumente/WP15/Drucksachen/6000/15_6474_D.pdf, zuletzt aufgerufen am 21.01.2017

Laue, Christian, Evolution, Kultur und Kriminalität, 2010, Springer Berlin

Lindemann, Curt, Gibt es ein eigenes Wirtschaftsstrafrecht?, in Hedemann, Wilhelm / Hueck, Alfred (Hrsg.), Schriften des Instituts für Wirtschaftsrecht an der Universität Jena, Band 12, 1932, Gustav Fischer Jena

Löhr, Albert / Burkatzki, Eckhard, Wirtschaftskriminalität und Ethik, in Löhr, Albert / Burkatzki, Eckhard (Hrsg.), Wirtschaftskriminalität und Ethik, in DNWE Schriftenreihe Folge 16 S. 11 - 21, 1. Auflage, 2008, Hampp Verlag Mering

Magiera, Siegfried, in Grabitz, Eberhard / Hilf, Meinhard / Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 59. Ergänzungslieferung 2016, C.H. Beck München

Matthes, Marko, in Kohlmann, Günter (Hrsg.), Steuerstrafrecht, in der aktuellen Lieferung 40, Stand Juni 2009, Otto Schmidt Köln

Mayer, Franz C., in Grabitz, Eberhard / Hilf, Meinhard / Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 59. Ergänzungslieferung 2016, C.H. Beck München

Meier, Bernd-Dieter, Kriminologie, 4. Auflage, 2010, C.H. Beck München

Neumann, k.A., Compliance, in KrimLex online http://www.krimlex.de/artikel.php?BUCHSTABE=C&KL_ID=239, zuletzt aufgerufen am 27.01. 2017

Oberlandesgericht (OLG) Karlsruhe, Beschluss vom 27.1.2012 3 Ss 561/11 - AK 238/11, in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht (wistra), Ausgabe 05 / 2012 S. 200 - 202, C.F. Müller Heidelberg

Oberlandesgericht (OLG) Karlsruhe, Beschluss vom 16.02.1973 1 Ws 36/73, in Bökelmann, Erhard / Brüggemann, Dieter / Gumbart, Kurt / Keidel, Theodor / Kuhn, Georg / Martens, Wolfgang / Nehlert, Gerhard / Nüse, Karl-Heinz / Quack, Karlheinz / Reuß, Hermann / Tröndle, Herbert / Wassermann, Rudolf (Hrsg.) Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 425 - 427, De Gruyter, Berlin

Ostendorf, Heribert, Strafrechtsprinzipien und Strafverfahren, in Informationen zur politischen Bildung, Ausgabe Nr. 306 01/2010, S. 32 - 43, auch online unter <http://www.bpb.de/izpb/7721/kriminalitaet-und-strafrecht>, zuletzt aufgerufen am 28.01.2017, Bundeszentrale für politische Bildung/bpb Bonn

Papageorgiou-Gonatas, Stylianos, Wo liegt die Grenze zwischen Vorbereitungshandlung und Versuch?, in Lehmann, Michael (Hrsg.), Rechtswissenschaftliche Forschung Band 152, 1988, Verlag V. Florentz München

Perron, Walter, in Schönke, Adolf / Schröder, Horst (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 29. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Pflaum, Ulrich, in Wabnitz, Heinz-Bernd / Janovsky, Thomas (Hrsg.), Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 4. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Popitz, Heinrich, Über die Präventivwirkung des Nichtwissens in Vormbaum, Thomas (Hrsg.), Juristische Zeitgeschichte Kleine Reihe Band 8, 2003, Berliner Wissenschafts-Verlag Berlin

Ransiek, Andreas, in Kohlmann, Günter (Hrsg.), Steuerstrafrecht, in der jeweils aktuellen Lieferung 40, Stand Juni 2009, Lieferung 42, Stand März 2010, Lieferung 45, Stand Oktober 2011, Lieferung 47, Stand November 2012, Lieferung 48, Stand April 2013 bzw. Lieferung 49, Stand Oktober 2013, Otto Schmidt Köln

Reichl, Horst, Erteilung umsatzsteuerrechtlicher Ausfuhr- und Abnehmerbestätigungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr durch die Zollverwaltung an der Grenze zur Schweiz, Pressemitteilung des BDZ Bezirksverbands Baden vom 24. Februar 2015, online www.bdz-bw.eu/baden/downloads/150224pressemitteilungakz.pdf, zuletzt aufgerufen am 20.01.2017

Rödl, Christian / Grube, Ulrike in Wabnitz, Heinz-Bernd / Janovsky, Thomas (Hrsg.), Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 4. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Rolletschke, Stefan, Steuerstrafrecht, 3. Auflage, 2009, Carl Heymanns Köln

Roxin, Claus, Tatentschluß und Anfang der Ausführung beim Versuch, in Lücke, Gerhard / Götz, Heinrich / Michel, Helmut / Deubner, Karl. G. (Hrsg.), Juristische Schulung Zeitschrift für Studium und Ausbildung, 19. Jahrgang 1979 Heft 1, C.H. Beck München

Rudolphi, Hans-Joachim, in Wolter, Jürgen (Hrsg.), Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Onlineausgabe Rechtsstand 3. November 2016, aufgerufen am 04.11.2016, Carl Heymanns Köln

Schaufl, Jörg, in Kohlmann, Günter (Hrsg.), Steuerstrafrecht, in der aktuellen Lieferung 41, Stand Oktober 2009, Otto Schmidt Köln

Schmider, Franz, Mehrwertsteuer retour: So mogeln Deutsche an der Schweizer Grenze, Badische Zeitung online am 28. Mai 2015, <http://www.badische-zeitung.de/wirtschaft-3/mehrwertsteuer-retour-so-mogeln-deutsche-an-der-schweizer-grenze--105429676.html>, zuletzt aufgerufen am 21.01.2017

Schmölders, Günter, Steuern und Staatsausgaben in der öffentlichen Meinung der Bundesrepublik, in Kultusministerium (Hrsg.), Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. 877, 1960, Westdeutscher Verlag Köln

Schmölders, Günter, Finanzpolitik, in Kunkel, Wolfgang / Lerche, Peter / Mieth, W. / Vogt, W. (Hrsg.), Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, Reprint der 3. Auflage von 1970, 2007, Springer Berlin

Schmölders, Günter, Finanz- und Steuerpsychologie, in Grassi, Ernesto (Hrsg.), Rowohlt's deutsche Enzyklopädie Band 100/101, 1970, Rowohlt Reinbek bei Hamburg

Schneider, Hendrik, in Brettel, Hauke / Schneider, Hendrik (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht, 1. Auflage, 2014, Nomos Baden-Baden

Schuster, Frank Peter, Das Verhältnis von Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten, in Schroeder, Friedrich-Christian / Hoyer, Andreas (Hrsg.), Strafrechtliche Abhandlungen Neue Folge Band 235, 2012, Duncker & Humblot Berlin

Schwarzenberger, Herbert / Hartner, Martina / Kirchler, Erich / Rechberger, Silvia / Unger, Lucas, Steuerehrlichkeit, Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung – Am Beispiel selbstständig Erwerbstätiger in Österreich, in Enste, Dominik / Schneider, Friedrich (Hrsg.), Jahrbuch Schattenwirtschaft 2010/2011 Band 2, 2011, LIT Verlag Berlin

Schwind, Hans-Dieter, Kriminologie, 23. Auflage, 2016, Schriftenreihe der Kriminalistik, C.F. Müller Heidelberg

Seckel, Claudia, Die Steuerhinterziehung, in Geerds, Friedrich (Hrsg.), Kriminalwissenschaftliche Abhandlungen Band 10, 1978, Schmidt-Römhild Lübeck

Singelstein, Tobias, Steuerhinterziehung: steigende Moral, weniger Verfahren, mehr Verurteilte?, in Albrecht, Hans-Jörg / Renschmidt, Helmut / Quensel, Stephan (Hrsg.), Monatsschrift für Kriminologie und Strafrechtsreform, 98. Jahrgang 2015 S. 48-68, Carl Heymanns Köln

Spitzer, Harald / Stiegel, Ute in von der Groeben, Hans / Schwarze, Jürgen / Hatje, Armin (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage, 2015, Nomos Baden-Baden

Stahlschmidt, Michael, Steuerstrafrecht, 1. Auflage, 2017, Nomos Baden-Baden

Stratenwerth, Günter / Kuhlen, Lothar, Strafrecht Allgemeiner Teil, 6. Auflage, 2011, Vahlen München

Sutherland, Edwin H., White Collar Crime, 1961, Holt, Rinehart and Winston New York

SWR, Bilanz des Hauptzollamtes Singen – Zoll nimmt Milliarden ein, Landesschau aktuell online am 15.4.2016, <http://www.swr.de/landesschau-aktuell/bw/friedrichshafen/bilanz-des-hauptzollamtes-singen-zoll-nimmt-milliarden-ein/-/id=1542/did=17282378/nid=1542/1vg4fu5/index.html>, zuletzt aufgerufen am 20.01.2017

Techmeier, Ingo, Wirtschaftskriminalität, in KrimLex online http://www.krimlex.de/artikel.php?BUCHSTABE=W&KL_ID=205, zuletzt aufgerufen am 27.01.2016

Theile, Charlotte, Selfie mit Steak, Süddeutsche Zeitung - Reise vom 31. August 2015

Theile, Hans, Wirtschaftskriminalität und Strafverfahren, 2009, Mohr Siebeck Tübingen

Thoma, Alexander / Böhm, Robert / Kirchhainer, Ellen, Zoll und Umsatzsteuer – Die rechtliche Beurteilung und praktische Abwicklung von Warenlieferungen mit Drittlandsbezug, 3. Auflage, 2015, Springer Gabler Wiesbaden

Tiedemann, Klaus, Auslegungs- und Methodenprobleme im neuen Wirtschaftsstrafrecht, in Belke, Rolf / Oehmichen, Joachim (Hrsg.), Wirtschaftskriminalität, in Gabele, Eduard / Oechsler, Walter A. (Hrsg.) Erfolgreiche Führung in Wirtschaft und Verwaltung, Band 5 S. 26 - 40, 1993, Bayerische Verlagsanstalt Bamberg

Tiedemann, Klaus, Der Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, in Bockelmann, Paul / Engisch, Karl / Gallas, Wilhelm / Heinitz, Ernst / Hirsch, Hans Joachim / Jescheck, Hans-Heinrich / Kaiser, Günter / Lange, Richard / Lefferenz, Heinz / Roxin, Claus / Schmidt, Eberhard / Welzel, Hans (Hrsg.), Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft (ZStW) Band 87 Heft 2 1975, S. 235 - 328, De Gruyter Berlin

Tiedemann, Klaus, Der Versuch der Zweckentfremdung im Steuerstrafrecht, in Bökelmann, Erhard / Brüggemann, Dieter / Gumbart, Kurt / Keidel, Theodor / Kuhn, Georg / Martens, Wolfgang / Nehlert, Gerhard / Nüse, Karl-Heinz / Quack, Karlheinz / Reuß, Hermann / Tröndle, Herbert / Wassermann, Rudolf (Hrsg.) Juristische Rundschau 1973 Heft 10, S. 412 - 414, De Gruyter, Berlin

Tiedemann, Klaus, Wirtschaftsstrafrecht Einführung und Allgemeiner Teil, 4. Auflage, 2014, Vahlen München

Tiedemann, Klaus, Wirtschaftsstrafrecht Besonderer Teil, 3. Auflage, 2011, Vahlen München

Waldhoff, Christian, in Calliess, Christian / Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage, 2016, C.H. Beck München

Weber, Albrecht, Article 5 (Principles on the Distribution and Limits of Competences), in Blanke, Hermann-Josef / Mangiameli, Stelio (Hrsg.), The Treaty on European Union (TEU), 2013, Springer Berlin

Weidemann, Matthias, in von Heintschel-Heinegg, Bernd (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar, Strafgesetzbuch, 32. Edition Stand: 01.09.2016, C.H. Beck München

Wenzel, Michael, Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field in Braithwaite, Valerie (Hrsg.), Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion, 2003, Ashgate Hants

Wittig, Petra, Anmerkungen zu OLG Karlsruhe v. 27.1.2012 - 3 Ss 561/11 – AK 238/11 Beurkundung einer nicht geschehenen Tatsache, in Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen (ZWH), Ausgabe 10/2012 S. 425-427, Otto Schmidt Köln

Wittig, Petra, Wirtschaftsstrafrecht, 3. Auflage, 2014 C.H. Beck München

Wohlers, Wolfgang / Mühlbauer, Tilo, in Joecks, Wolfgang / Miebach, Klaus (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch 5., 2. Auflage, 2014, C.H. Beck München

Zaczyk, Rainer, in Kindhäuser, Urs / Neumann, Ulfrid / Paeffgen, Hans-Ulrich (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 4. Auflage, 2013, Nomos Baden-Baden

Zeder, Fritz, Mindestvorschriften der EU im materiellen Strafrecht: Was bringt der Vertrag von Lissabon Neues?, in ERA Forum, Band 9 Ausgabe 2 07/2008, S. 209 - 227, Springer Berlin

Zieschang, Frank, in Laufhütte, Heinrich Wilhelm / Rissing-van Saan, Ruth / Tiedemann, Klaus (Hrsg.), Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar Band 9.2, 12. Auflage, 2009, De Gruyter Berlin

Verzeichnis der Anhänge

Anhang 1.....S. 111

Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr.

Quelle: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Merkblaetter/merkblatt-zur-umsatzsteuerbefreiung-fuer-ausfuhrlieferungen-im-nichtkommerziellen-reiseverkehr-und-vordruckmuster-anlage-1.pdf?__blob=publicationFile&v=3, heruntergeladen am 21.01.2017.

Anhang 2.....S. 125

Anfrage an die Generalzolldirektion, Direktion V, Herr Schemmel, mit der Bitte um Bereitstellung der zu Ausfuhrkassenzetteln vorhandenen Statistik.

Antwort der Generalzolldirektion, Direktion V, Herr Schemmel, sowie die in der Anlage zur Antwort erhaltenen Daten.

Anfrage an die Generalzolldirektion, Direktion II, mit der Bitte um Bereitstellung der zu Ausfuhrkassenzetteln vorhandenen Statistik.

Antwort der Generalzolldirektion, Direktion II, Frau H [REDACTED].

Anfrage an das Bundesfinanzministerium, Herr F [REDACTED], mit der Bitte um Bereitstellung der zu Ausfuhrkassenzetteln vorhandenen Statistik.

Antwort des Bundesfinanzministeriums, Frau Nastola.

Anhang 3.....S. 135

Auswahl relevanter Artikel aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Präambel 1, Artikel 2, Artikel 146 und Artikel 147).

Quelle: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=DE>, heruntergeladen am 21.01.2017

- Anhang 4**.....S. 141
 Auswahl relevanter Paragraphen aus dem Umsatzsteuergesetz (§ 4 Nr. 1 und § 6).
Quelle: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/, heruntergeladen am 21.01.2017.
- Anhang 5**.....S. 145
 Auswahl relevanter Paragraphen aus der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (§ 8, § 9 und § 17).
Quelle: https://www.gesetze-im-internet.de/ustdv_1980/, heruntergeladen am 21.01.2017.
- Anhang 6**.....S. 149
 Auswahl relevanter Paragraphen aus dem Strafgesetzbuch (§ 22, § 25, § 263, § 264a, § 265b und § 271).
Quelle: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/>, heruntergeladen am 21.01.2017.
- Anhang 7**.....S. 157
 Auswahl relevanter Paragraphen aus der Abgabenordnung (§ 6, § 370, § 377 und § 379).
Quelle: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/, heruntergeladen am 21.01.2017.
- Anhang 8**.....S. 163
 Auswahl relevanter Artikel des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Artikel 67, Artikel 82 - 84, Artikel 296, Artikel 310 und Artikel 325).
Quelle: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=DE>, heruntergeladen am 23.01.2017.

Anhang 9.....S. 175

Auswahl relevanter Artikel des Vertrags über die Europäische Union (Artikel 5 und Artikel 6).

Quelle: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012M/TXT&from=DE>, heruntergeladen am 23.01.2017.

Anhang 10.....S. 179

VO (EG) Nr. 2988/95 den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften.

Quelle: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:31995R2988&from=DE>, heruntergeladen am 21.01.2017.

Anhang 11.....S. 185

Anfrage an die französische Zollbehörde mit der Bitte um Auskunft zur Ahndung von Verstößen im Zusammenhang mit Ausfuhrkassenzetteln.

Antwort der direction générale des douanes et doits indirects, infos douane service, Herrn Brouillard.

Anfrage an die französische Zollbehörde, Herrn Brossier, mit der Bitte um Auskunft zur Ahndung von Verstößen im Zusammenhang mit Ausfuhrkassenzetteln.

Antwort des Herrn Brossier.

Telefonprotokoll über das mit Herrn Brossier geführte Telefonat.

Erneute Anfrage an Herrn Brossier mit der Bitte um Auskunft der Vorgehensweise bei der Ahndung.

Antwort des Herrn Brossier.

Anhang 12.....S. 203

Bulletin officiel des douanes n° 7055 du 13/02/2015 – Vente à des voyageurs résidant dans un pays tiers à l'Union européenne ou dans une collectivité d'outre-mer de la République Procédure des bordereaux de vente à l'exportation

Quelle: <http://www.douane.gouv.fr/informations/bulletins-officiels-des-douanes?da=15-013>, heruntergeladen am 02.02.2017.

Anhang 13.....S. 219

Auswahl relevanter Artikel aus dem Code des douanes (Artikel 426).

Quelle: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGIT-EXT000006071570>, heruntergeladen am 31.12.2016.

Anhang 14.....S. 223

Anfrage an die österreichische Zollbehörde mit der Bitte um Auskunft zur Ahndung von Verstößen im Zusammenhang mit Ausfuhrkassenzetteln.

Antwort der Zollinfo, Zollamt Klagenfurt Villach, Herrn N [REDACTED].

Anfrage an die österreichische Zollbehörde, Herrn K [REDACTED], Zollfahndung Österreich, mit der Bitte um Auskunft zur Ahndung von Verstößen im Zusammenhang mit Ausfuhrkassenzetteln.

Weiterleitung der Anfrage an Herrn Zlimnig, Zollfahndung Österreich.

Antwort des Herrn Zlimnig.

Anhang 15.....S. 235

Auswahl relevanter Paragraphen aus dem Finanzstrafgesetz (§ 33, § 51, § 35 und § 146).

Quelle: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898>, heruntergeladen am 03.02.2017.

Anhang 1

Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im
nichtkommerziellen Reiseverkehr

Merkblatt
zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen
im nichtkommerziellen Reiseverkehr

- Stand: August 2014 -

Dieses Merkblatt wird vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder herausgegeben.

Es informiert Unternehmer und ausländische Käufer über die Umsatzsteuer- bzw. Mehrwertsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr, also Ausfuhren für den privaten Bedarf. Andere Fallgestaltungen von Ausfuhrlieferungen der Einzelhandelsunternehmer werden nicht erläutert.

| | |
|--|--|
| | |
| 1. | Allgemeines |
| 1.1 | Steuerbefreiung und „Preisnachlass“ |
| 1.2 | Wer ist Drittlandskäufer? |
| 1.3 | Was ist Drittlandsgebiet? |
| 1.4 | Was ist „Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr“? |
| 1.5 | Drei-Monats-Frist beachten! |
| 2. | Kein Steuerausweis auf Rechnung oder Kassenbon! |
| 3. | Notwendige Nachweise für die Steuerbefreiung |
| 3.1 | Ausfuhrnachweis |
| 3.2 | Abnehmernachweis |
| 3.3 | Belege |
| 3.4 | Buchnachweis |
| 4. | Verfahrensschritte an der Grenzzollstelle |
| 5. | Aufbewahrung der Belege |
| 6. | Hilfsweise Bestätigung durch eine deutsche Auslandsvertretung |
| 7. | Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen: Lieferungen zur Ausrüstung oder zur Versorgung von privaten Beförderungsmitteln |
| Anlage 1: Umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung EU-Gebiet/Drittlandsgebiet | |
| Anlage 2: Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung | |

1. Allgemeines

Ausfuhrlieferungen von Unternehmern sind umsatzsteuerfrei. Das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Verkäufe von Unternehmern an Reisende aus Staaten außerhalb der Europäischen Union (EU). Man spricht vom „Export über den Ladentisch“. Die Steuerbefreiung wird dem Unternehmer gewährt, wenn

- der Käufer im Drittlandsgebiet ansässig ist und
- die Waren innerhalb von drei Monaten nach Kauf in das Drittlandsgebiet gelangen.

Die Steuerbefreiung gilt nicht für Lieferungen zur Ausrüstung und Versorgung von privaten Beförderungsmitteln (siehe nachfolgende Tz. 7).

Eine unmittelbare Steuererstattung durch die Finanzämter an die Käufer ist nicht möglich.

Hinweis: Verkäufe an Reisende mit Wohnort im EU-Gebiet sind nicht umsatzsteuerfrei. Das gesamte EU-Gebiet gilt für Privatpersonen umsatzsteuerlich als einheitlicher Raum ohne Steuergrenzen. Jeder Einkauf eines Reisenden in einem EU-Staat ist mit der Umsatzsteuer des Kauflandes belastet. Diese Besteuerung ist endgültig und bleibt auch nach dem Verbringen der Ware in einen anderen EU-Staat bestehen.

1.1 Steuerbefreiung und „Preisnachlass“

Die Steuerbefreiung gilt ausschließlich für den Unternehmer. Wenn dieser die Voraussetzungen erfüllt, kann er Drittländerkäufern einen Preisnachlass in Höhe der Umsatzsteuer anbieten. Es empfiehlt sich daher für den Unternehmer, die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, denn dann kann er dem Käufer ohne erhebliche eigene Aufwendungen einen ins Gewicht fallenden Preisvorteil verschaffen. Die Höhe des Preisnachlasses ist daher Bestandteil des zwischen Unternehmer und Käufer abgeschlossenen Kaufvertrages.

Beim steuerfreien Verkauf im Reiseverkehr sollte der Unternehmer in der Regel dem Käufer zunächst den Preis für die gelieferte Ware einschließlich Umsatzsteuer berechnen (siehe nachfolgende Tz. 2). Dies hat seine Ursache darin, dass der Händler für die Steuerbefreiung gegenüber dem Finanzamt Nachweise erbringen muss, die er nur durch die Mitwirkung des Käufers im Anschluss an die Lieferung erhalten kann (siehe nachfolgende Tz. 3).

Liegen für den Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vor, kann er dem Käufer den Steuerbetrag in bar oder unbar auszahlen - ggf. nach Abzug von Bearbeitungs- und Überweisungskosten.

Es besteht auch die Möglichkeit, Service-Unternehmen einzuschalten. Diese zahlen den Käufern an Grenzübergängen, insbesondere auch auf Flughäfen, gegen Aushändigung der zollamtlich bestätigten Ausfuhrbelege den Steuerbetrag nach Abzug eines Bearbeitungsentgelts in bar aus. Die Service-Unternehmen, die in Vertragsbeziehungen zu den Unternehmern stehen, lassen sich die an die Reisenden bereits ausgezahlten Steuerbeträge gegen Vorlage der Ausfuhrbelege von den Unternehmern erstatten.

1.2 Wer ist Drittländskäufer?

Drittländskäufer sind Reisende mit Wohnort in einem Staat außerhalb der EU. Wohnort ist der Ort, an dem der Käufer für längere Zeit eine Wohnung genommen hat und der als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist. Als Wohnort in diesem Sinne gilt der Ort, der im Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier eingetragen ist. Auf die Staatsangehörigkeit des Käufers kommt es nicht an. Der Wohnort im Drittland muss im Zeitpunkt der Lieferung vorhanden sein.

Beispiele:

- (1) Eine deutsche Staatsangehörige hat ihren Wohnort laut Eintragung im Pass oder im sonstigen Grenzübertrittspapier in der Schweiz. Folglich ist sie eine Drittländskäuferin.
- (2) Ein japanischer Staatsangehöriger hat seinen Wohnort in Belgien. Folglich ist er kein Drittländskäufer.
- (3) Ein türkischer Staatsangehöriger ist Arbeitnehmer in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. In aller Regel hat er dann seinen Wohnort im Gebiet der EU und ist daher kein Drittländskäufer. Dasselbe gilt in der Regel für Studenten aus Drittländern, die in Deutschland oder in einem anderen EU-Staat studieren.
- (4) Ein deutscher Diplomat wird von seiner bisherigen Tätigkeit in der Zentrale des Auswärtigen Amtes an eine deutsche Botschaft im Drittlandsgebiet versetzt. Er kauft in einem deutschen Einzelhandelsgeschäft Ware, die er an seinen neuen Einsatzort mitnehmen will. Er ist dann ein Drittländskäufer, wenn er im Zeitpunkt der Lieferung seinen neuen Wohnort im Drittlandsgebiet bereits begründet hat und dies dem Unternehmer durch ein amtliches Dokument nachweist. Die Versetzungsverfügung des Auswärtigen Amtes in das Drittlandsgebiet allein reicht dazu nicht aus.
- (5) Die Ausführungen im Beispiel 4 gelten auch für Soldaten der Bundeswehr, die zu einem Einsatz im Drittlandsgebiet mit Änderung des Wohnorts versetzt werden (z.B. zu einer deutschen Luftwaffeneinheit in Kanada) sowie für Arbeitnehmer der Privatwirtschaft, die vom Arbeitgeber zu einer länger andauernden Tätigkeit im Drittlandsgebiet mit Begründung des Wohnorts in diesem Staat versetzt werden.
- (6) In Deutschland stationierte Soldaten aus dem Drittlandsgebiet und ihre Familienangehörigen sind keine Drittländskäufer. Dasselbe gilt für das Personal diplomatischer oder konsularischer Vertretungen aus dem Drittlandsgebiet mit Tätigkeit im EU-Gebiet.

1.3 Was ist Drittlandsgebiet?

Zum Drittlandsgebiet gehören die Gebiete, die nicht zu den Inlandsgebieten der Mitgliedstaaten der EU zählen.

Für bestimmte Gemeinden, bestimmte Inseln und einige weitere Gebiete gibt es besondere Regelungen über ihre Zugehörigkeit zum (deutschen) Inland, zum übrigen EU-Gebiet oder zum Drittlandsgebiet. Ihre unterschiedliche Zuordnung zum EU-Gebiet sowie zum Drittlandsgebiet führt in der Praxis immer wieder zu Unsicherheiten. Deshalb ist in der Anlage 1 zu diesem Merkblatt aufgelistet, welche Gebiete zum EU-Gebiet und welche Gebiete zum Drittlandsgebiet gehören.

1.4 Was ist „Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr“?

Eine **Ausfuhr im Reiseverkehr** liegt vor, wenn der Drittlandskäufer die erworbene Ware im persönlichen Reisegepäck ins Drittlandsgebiet mitnimmt. Als Reisende gelten Touristen (Urlauber), Berufspendler, aber auch Käufer, die eigens zum Einkaufen aus dem Drittlandsgebiet in das EU-Gebiet kommen. Die Mitnahme der Ware im persönlichen Reisegepäck ist möglich im Handgepäck, im aufgegebenen Gepäck bei einer Bahn-, Flug- oder Schiffsreise oder in einem Pkw, auch in einem Kleintransporter.

Ein Fahrzeug, seine Bestandteile und sein Zubehör sind kein persönliches Reisegepäck.

Keine Ausfuhr im Reiseverkehr liegt vor, wenn der Käufer die Ware durch einen Spediteur, durch Bahn oder Post oder durch einen sonstigen Frachtführer in ein Drittland versendet oder wenn er die Ware nicht im üblichen Reisegepäck in das Drittlandsgebiet befördert, sondern z.B. Möbel oder größere Haushaltsgeräte in einem eigenen oder gemieteten Lastkraftwagen dorthin transportiert.

Beispiel: Ein Käufer verpackt die gekaufte Ware in einem Paket und verschickt es z.B. durch die Deutsche Post AG an seine Heimatadresse im Drittlandsgebiet.

Ein Verkauf im Reiseverkehr liegt auch dann nicht vor, wenn der Unternehmer die Ware, z.B. Möbel, mit seinem betriebseigenen Fahrzeug in das Drittlandsgebiet befördert oder wenn der Unternehmer die Ware durch einen von ihm beauftragten Spediteur oder sonstigen Frachtführer in das Drittlandsgebiet versendet.

Bei Ausfuhrlieferungen im Reiseverkehr wird entsprechend dem Verwendungszweck der erworbenen Ware zwischen **kommerziellem und nichtkommerziellem Reiseverkehr** unterschieden.

Eine Ausfuhrlieferung im kommerziellen Reiseverkehr liegt vor, wenn die erworbene Ware für unternehmerische Zwecke bestimmt ist. **Einzelheiten hierzu werden in diesem Merkblatt nicht erläutert.**

Eine Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr liegt vor, wenn die erworbene Ware für den privaten Bedarf des Drittlandskäufers bestimmt ist.

1.5 Drei-Monats-Frist beachten!

Eine weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung besteht darin, dass der Käufer die Ware vor Ablauf des dritten Monats, der dem Monat der Lieferung folgt, **nachweislich** in ein Drittland ausführt.

Beispiel: Der Drittlandskäufer kauft am 6. März (Tag der Übergabe der Ware durch den liefernden Unternehmer). Er muss die Ware dann spätestens am 30. Juni desselben Jahres in das Drittlandsgebiet ausführen. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann der Unternehmer aus der Angabe des Datums auf der zollamtlichen Ausfuhrbestätigung ersehen.

Fehlt auf dem Ausfuhrbeleg die Angabe des Ausfuhrtages, muss der Unternehmer den Tag der Ausfuhr durch andere überprüfbare Unterlagen nachweisen (z.B. durch Nachweis der Auszahlung des Preisnachlasses innerhalb der Drei-Monats-Frist).

2. **Kein Steuerausweis auf Rechnung oder Kassenbon!**

Da der Unternehmer beim „Export über den Ladentisch“ in aller Regel Rechnungen mit Endpreisen (einschließlich Umsatzsteuer) erteilt, sollte er unbedingt darauf achten, nur Bruttopreise anzugeben, die Steuer also nicht gesondert auszuweisen. Denn bei einem Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung schuldet der Unternehmer den Steuerbetrag auch bei Vorliegen aller Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. Die Steuerschuld erlischt grundsätzlich erst dann, wenn eine wirksame Rechnungsberichtigung (Austausch einer Berichtigungserklärung, z.B. Gutschriftsanzeige) vorgenommen wurde.

Für **Rechnungen über Kleinbeträge** (Gesamtbetrag bis 150 Euro) bedeutet dies, dass der Steuersatz bzw. die Steuersätze **nicht** aufgeführt werden dürfen, denen die Warenlieferungen unterliegen. Bekanntlich kann bei Kleinbetragsrechnungen der Vorsteuerabzug bereits aus der Nennung des Steuersatzes ohne Ausweis des Steuerbetrages hergeleitet werden.

Aus Vereinfachungsgründen ist eine Rechnungsberichtigung entbehrlich, wenn der Drittlandskäufer die ursprüngliche Rechnung bzw. den ursprünglichen Kassenbon an den Unternehmer zurückgibt und dieser den zurückerhaltenen Beleg bei seinen Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt.

3. **Notwendige Nachweise für die Steuerbefreiung**

Zum Nachweis für das Vorliegen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr gehören **drei Bestandteile**:

- Ausfuhrnachweis
- Abnehmernachweis
- Buchnachweis.

Wie bei jeder sonstigen Ausfuhr muss auch beim „Export über den Ladentisch“ die Ausfuhr der Ware nachgewiesen werden. Der Abnehmernachweis, der gerade auch für die Fälle vorgeschrieben ist, in denen der Käufer die Ware selbst ins Drittlandsgebiet bringt, stellt eine zusätzliche Sicherung der tatsächlichen und endgültigen Ausfuhr dar. Beim Abnehmernachweis geht es darum, dass der Käufer im Zeitpunkt der Lieferung seinen Wohnort im Drittlandsgebiet haben muss.

Der Ausfuhr- und Abnehmernachweis muss durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen geführt werden. Belege werden durch die entsprechenden Hinweise und Bezugnahmen in den Aufzeichnungen Bestandteile der Buchführung und damit des Buchnachweises, so dass beide eine Einheit bilden.

3.1 Ausfuhrnachweis

Der Beleg über die Ausfuhr der Ware hat folgende Angaben zu enthalten:

- Name und Anschrift des liefernden Unternehmers
- handelsübliche Bezeichnung(en) und Menge(n) der ausgeführten Ware(n)

Handelsüblich ist jede Bezeichnung einer Ware, die im Geschäftsverkehr dafür verwendet wird, so auch Markenbezeichnungen. Handelsübliche Sammelbezeichnungen sind ausreichend.

Beispiele: Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel.

Dagegen reichen Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Waren umfassen, nicht als handelsübliche Bezeichnung aus, z.B. „Geschenkartikel“. Die Finanzbehörden beanstanden die in einem Ausfuhrbeleg verwendete handelsübliche Bezeichnung nicht, wenn die Ausgangszollstelle anhand der Angaben im Ausfuhrbeleg die Ausfuhr der betreffenden Artikel bestätigt. Damit ist ausreichend belegt, dass die Waren im Ausfuhrbeleg so konkret bezeichnet worden sind, dass die Ausgangszollstelle in der Lage war, die Abfertigung dieser Artikel zur Ausfuhr zu bestätigen.

- Ort und Tag der Ausfuhr
- Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle des EU-Mitgliedstaats, über den der Käufer die Ware ausführt (Beispiel: Ein US-Bürger reist über Frankreich in die EU ein, kauft bei einem Unternehmer in Deutschland und verlässt die EU über den Flughafen Lissabon; dort bestätigt ihm die portugiesische Zollbehörde die Ausfuhr der Ware.)

3.2 Abnehmernachweis

Der Unternehmer sollte sich durch **Vorlage des Passes** oder eines sonstigen Grenzübertrittspapiers des Käufers von dessen Eigenschaft als Drittlandskäufer überzeugen.

Zu dem Abnehmernachweis gehören als Angaben auf dem Beleg

- Name und Anschrift (= Land, Wohnort, Straße und Hausnummer) des Drittlandskäufers
- Bestätigung der Grenzzollstelle, dass die Daten der Anschrift des Käufers in dem Beleg mit den Eintragungen in dem vorgelegten Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier übereinstimmen.

Wenn die Angabe der vollständigen Anschrift des Käufers z.B. wegen Sprachproblemen und/oder der Verwendung fremder Schriftzeichen in dem Pass des Käufers nicht möglich ist, genügt neben dem Namen des Käufers die Angabe des Landes, in dem er seinen Wohnort hat und die Nummer des Reisepasses oder des sonstigen Grenzübertrittspapiers.

3.3 Belege

Für die Form des Ausfuhr- und Abnehmernachweises gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. Vorgeschrieben sind lediglich die oben genannten Angaben (siehe Tz. 3.1 und 3.2). Es empfiehlt sich aber, die Nachweise mit Hilfe von Belegen zu führen, die dem beigefügten Vordruckmuster (Anlage 2) entsprechen. Die Formulare können selbst hergestellt oder im Fachhandel und von bestimmten Wirtschaftsverbänden bezogen werden. Der Unternehmer kann die Nachweise auch mit Hilfe anderer Belege führen (z.B. mit Hilfe von Rechnungsdurchschriften oder sog. Tax-free-Cheques), vorausgesetzt, dass die Belege die in dem amtlichen Vordruckmuster geforderten Angaben und Bestätigungen enthalten.

3.4 Buchnachweis

Der Unternehmer muss neben dem Belegnachweis zusätzlich einen Buchnachweis führen. Dazu soll er aufzeichnen:

- handelsübliche Bezeichnung (siehe hierzu Tz. 3.1) und Menge der ausgeführten Waren
- Name und Anschrift des Drittlandskäufers
- Tag der Lieferung
- das Entgelt (= Preis abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer)
- die Ausfuhr.

Zur Vereinfachung kann diese Aufzeichnungspflicht dadurch erfüllt werden, dass die Buchführung und die Belege (Rechnung, Ausfuhrnachweis) mit gegenseitigen Verweisen versehen werden. Auch die unter Tz. 3.2 erwähnte Vereinfachung wird somit für den Buchnachweis anerkannt. Bei Schwierigkeiten (z.B. Sprachproblemen) können anstelle der vollständigen Anschrift des Käufers ersatzweise das Heimatland und die Nummer des Grenzübergangspapiers aufgezeichnet werden.

Die Aufzeichnungen sind unmittelbar nach Ausführung des einzelnen Umsatzes fortlaufend zu führen. Die zum Ausfuhrnachweis dienenden Belege können dagegen noch nachträglich beigebracht werden. Zu beachten ist allerdings, dass ein Unternehmer, der für eine Ausfuhrlieferung eine Steuerbefreiung beansprucht, ohne im Besitz der Ausfuhrbelege zu sein, dies dem Finanzamt bei Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen offen legen muss. Unternehmer, die von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit sind, müssen dies dem Finanzamt bei Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung offen legen.

Hinweis: Häufig werden Umsätze aus Verkäufen an Drittlandskäufer von dem Unternehmer in der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldung vorerst als steuerpflichtige (Inlands-) Lieferungen angegeben. Dies ist anzuraten, weil die Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erst gegeben ist, wenn der Unternehmer den Ausfuhr- und Abnehmernachweis erhalten hat. Der Verkauf kann aus Vereinfachungsgründen in dem Voranmeldungszeitraum als steuerfrei behandelt werden, in dem diese Bestätigungen dem Unternehmer vorliegen.

4. Verfahrensschritte an der Grenzzollstelle

Der Drittlandskäufer legt an der Grenzzollstelle vor

- seinen Pass (oder ein anderes Grenzübertrittspapier)
- den Ausfuhrbeleg
- die auszuführende Ware.

Die Grenzzollstelle bestätigt unter Angabe von Ort und Datum

- die Abfertigung der zur Ausfuhr vorgelegten und im Ausfuhrbeleg näher bezeichneten Waren
- die Übereinstimmung der Angaben über Name, Anschrift, Nummer des Passes oder eines sonstigen Grenzübertrittspapiers des Käufers mit den Angaben im Ausfuhrbeleg

durch Dienststempelabdruck.

Ist aus dem ausländischen Grenzübertrittspapier nicht die volle Anschrift, sondern nur das Land und der Wohnort oder nur das Land ersichtlich, erteilen die Grenzzollstellen auch in diesen Fällen die Abnehmerbestätigung. Derartige Abnehmerbestätigungen werden als ausreichender Belegnachweis anerkannt.

Die **deutsche** Grenzzollstelle erteilt die Abnehmerbestätigung nur, wenn die Angaben in dem Beleg über den Namen, die Nummer des Grenzübertrittspapiers und die Anschrift des Käufers mit dem vorgelegten Reisepass, Personalausweis oder sonstigen Grenzübertrittspapiers des Ausführers übereinstimmen. Dies gilt jedoch nicht, wenn sich aus anderen Umständen (z.B. aus einer Aufenthaltsgenehmigung) Zweifel daran ergeben, ob der Käufer seinen Wohnort tatsächlich im Drittlandsgebiet hat.

Kann die Grenzzollstelle zwar die Ausfuhr des Gegenstandes bestätigen, nicht aber die Angaben zum Wohnort im Drittland, gibt sie - **soweit möglich** - auf dem Ausfuhrbeleg den Grund dafür an. Ergibt sich aus der Begründung, dass der Käufer seinen Wohnort zum Zeitpunkt der Lieferung **nicht** im Drittlandsgebiet hatte, **entfällt die Steuerbefreiung**. Hatte der Käufer zwar seinen Wohnort im Zeitpunkt der Lieferung im Drittlandsgebiet, konnte er dies aber der Grenzzollstelle nicht nachweisen, kann an die Stelle der fehlenden Abnehmerbestätigung der Grenzzollstelle eine **Ersatzbestätigung** treten, z.B. die Bestätigung einer amtlichen Stelle der Bundesrepublik Deutschland (z.B. deutsche Auslandsvertretung) im Einfuhrstaat (siehe nachfolgende Tz. 6). **Eine Ersatzbestätigung einer Zollstelle im Drittlandsgebiet kommt dagegen nicht in Betracht.**

5. Aufbewahrung der Belege

Für die Steuerbefreiung kommt es außerdem darauf an, dass der Unternehmer in den Besitz der zollamtlichen Bestätigungen gelangt, indem der Käufer dem Unternehmer die entsprechenden Dokumente zurückreicht (z.B. beim nächsten Einkauf) oder zurücksendet oder indem der Unternehmer die Belege durch ein in die Steuererstattung eingeschaltetes Service-Unternehmen zurückerhält oder die Belege bei dem Service-Unternehmen im Inland aufbewahrt werden. Die Belege über die zollamtliche Bestätigungen müssen auch dann im Original im Inland aufbewahrt werden, wenn sie elektronisch archiviert werden.

6. Hilfsweise Bestätigung durch eine deutsche Auslandsvertretung

Wenn Ausfuhr- und/oder Abnehmernachweis nicht durch die Grenzzollstelle erbracht werden können oder dies für den Käufer nicht zumutbar ist (z.B. weil sich die gekaufte Ware im aufgegebenen Reisegepäck befindet), können diese Bestätigungen durch eine deutsche Auslandsvertretung im Wohnortland des Käufers erteilt werden (vgl. Teil C der Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung). Dies setzt in der Regel voraus, dass die Ware der Auslandsvertretung vorgeführt wird. Wichtig ist auch in diesen Fällen die Bestätigung, dass der Käufer im Zeitpunkt der Lieferung, d.h. bei Übergabe der Ware an ihn durch den Unternehmer, seinen Wohnort im Drittlandsgebiet hatte.

7. Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen: Lieferungen zur Ausrüstung oder zur Versorgung von privaten Beförderungsmitteln

Lieferungen von Waren, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines privaten Beförderungsmittels (z.B. Pkw, Kombiwagen, Sportboot, Segelyacht, Flugzeug) dienen, sind von der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr ausgeschlossen. Bei den betroffenen Waren handelt es sich sowohl um Kraftfahrzeugteile, die mit dem Fahrzeug fest verbunden werden (z.B. Stoßstange), als auch um solche, die als bewegliche Teile zur Ausrüstung des Fahrzeugs gehören (z.B. Abschleppseil, Reservereifen, Verbandkasten). Auch Waren zur Versorgung eines Fahrzeugs (z.B. Kraftstoff, Motoröl, Pflegemittel) fallen nicht unter die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr.

Anlage 1 zum Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

Umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung EU-Gebiet / Drittlandsgebiet

1. **EU-Gebiet** sind das deutsche Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EU; dies sind:
 - Belgien
 - **Bulgarien**
 - Dänemark
 - Estland
 - Finnland
 - Frankreich
 - Griechenland
 - Irland
 - Italien
 - **Kroatien**
 - Lettland
 - Litauen
 - Luxemburg
 - Malta
 - Niederlande
 - Österreich
 - Polen
 - Portugal
 - **Rumänien**
 - Schweden
 - Slowakei
 - Slowenien
 - Spanien
 - Tschechien
 - Ungarn
 - Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland
 - Zypern (griechischer Teil).
2. **Drittlandsgebiet** ist das Gebiet, das nicht EU-Gebiet ist.
3. Nach dem Vertragsrecht der Europäischen Union gelten für bestimmte Gemeinden, Inseln und sonstige Gebiete **Sonderregelungen**:
 - 3.1 Danach gehören zum EU-Gebiet **oder werden wie EU-Gebiet behandelt**
 - Akrotiri und Dhekalia (Hoheitszonen des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland auf Zypern)
 - Azoren (Portugal)
 - Balearn (Spanien)
 - Fürstentum Monaco (Frankreich)
 - Insel Man (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland)
 - Madeira (Portugal)

Also : Keine Umsatzsteuerbefreiung für Verkäufe an Käufer mit Wohnort in einem dieser Gebiete!

- 3.2 Zum Drittlandsgebiet gehören:
 - Åland-Inseln (Finnland)
 - Andorra
 - Berg Athos (Griechenland)
 - Büsingen (Deutschland)
 - Campione d'Italia (Italien)
 - Ceuta (Spanien)
 - Färöer (Dänemark)
 - Gibraltar (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland)
 - Grönland (Dänemark)
 - Guadeloupe, Französisch-Guyana, Martinique, Mayotte, Réunion, Saint-Barthélemy und Saint-Martin (Frankreich)
 - Helgoland (Deutschland)
 - Kanalinseln Jersey und Guernsey (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland)
 - Kanarische Inseln (Spanien)
 - Livigno (Italien)
 - Luganer See (auch soweit er zum italienischen Hoheitsgebiet gehört)
 - Melilla (Spanien)
 - Niederländische Antillen
 - San Marino (Italien)
 - Vatikan
 - Zypern (türkischer Teil)

Also : Umsatzsteuerbefreiung für Verkäufe an Käufer mit Wohnort in einem dieser Gebiete möglich!

Anlage 2 zum Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr
Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke
bei Ausfuhren im nichtkommerziellen Reiseverkehr (§ 6 Abs. 3 a UStG)
 (§ 17 UStDV, Abschnitt 6.11 UStAE)

| | | | | | | |
|---|--|---------------------------------|---|--|--------|--|
| A | Angaben des Unternehmers (Zutreffendes bitte ankreuzen <input checked="" type="checkbox"/>) | | | | | |
| Dieser Abschnitt ist leserlich auszufüllen (möglichst in Maschinenschrift oder Druckschrift) und durch <u>Unterschrift</u> zu bestätigen. | | | | | | |
| 1 | Name/Firma und Anschrift des liefernden Unternehmers (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort) | | 2 | <u>Angaben zur Identität des Abnehmers:</u> – Bitte Hinweise auf der Rückseite beachten – Name, Vorname des Abnehmers im Drittland | | |
| | | | | Anschrift: Land, Wohnort, Straße, Hausnummer | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | Pass- bzw. Ausweisnummer: | | |
| 3 | Gelieferte Gegenstände (oder Hinweis auf beigelegte Rechnungen oder Kassenzettel): Für die Angabe der Gegenstände ist die handelsübliche Bezeichnung zu verwenden. Handelsübliche Sammelbezeichnungen reichen aus (z.B. Waschmittel), nicht dagegen Bezeichnungen allgemeiner Art (z.B. Geschenkartikel) oder die Verwendung nicht allgemein verständlicher Abkürzungen. Wird auf beigelegte Rechnungen oder Kassenzettel verwiesen, muss sich die handelsübliche Bezeichnung der Gegenstände aus diesen Belegen ergeben. | | | <input type="checkbox"/> Kaufpreis (einschl. Umsatzsteuer) <input type="checkbox"/> Entgelt (Kaufpreis abzüglich Umsatzsteuer) | | |
| 4 | Menge | Handelsübliche Warenbezeichnung | | EUR | Ct | |
| 5 | | | | | | |
| 6 | | | | | | |
| 7 | | | | | | |
| 8 | | | | | | |
| 9 | | | | | Summe: | |
| 10 | EURO-Betrag aus Nr. 9 in Buchstaben wiederholen. | | | | | |
| Sonstiges (z. B. Angaben zu einer Umsatzsteuererstattung) | | | | | | |
| 11 | Ort, Datum, Unterschrift des liefernden Unternehmers oder seines Bevollmächtigten | | | | | |
| 12 | | | | | | |
| B | Bestätigungen der Grenzzollstelle/Customs certification/Certificat des douanes | | | | | |
| Kann die Abfertigung zur Ausfuhr für keinen Gegenstand bestätigt werden, erteilt die Grenzzollstelle auch keine Abnehmerbestätigung. | | | | | | |
| 13 | Die in Nr. 4 bis 8 bezeichneten Gegenstände wurden/The products specified under Nos. 4 - 8/Les biens indiqués ci-dessus de 4 à 8 – mit Ausnahme der in Nr. _____ bezeichneten Gegenstände – (except those listed under No. _____ /à l'exception des biens figurant sous _____) zur Ausfuhr abgefertigt (have been cleared for export/visés pour l'exportation). | | | | | |
| 14 | Die Angaben über den Namen und die Anschrift des Abnehmers (Nr. 2) stimmen mit den Eintragungen in dem vorgelegten Reisepass oder sonstigen Grenzübertrittspapier des Ausfühlers überein. Identity and address of foreign buyer (No.2) are identical to those on passport or travel document. Les indications ci-dessus concernant le nom et l'adresse du destinataire (no. 2) correspondent aux renseignements inscrits sur le passeport/la pièce d'identité présenté(e) par l'exportateur. <u>Anmerkung:</u> Können die Angaben <u>nicht</u> bestätigt werden, ist das Feld 14 durchzustreichen. | | | | | |
| 15 | Bemerkungen/Remarks/Remarques (Nr. 1 - 14) | | | | | |
| 16 | Ort, Datum, Dienststempel/ Place, Date, Official Stamp/ Lieu, date, cachet du service | | | | | |

| <u>In Ausnahmefällen:</u> | |
|----------------------------------|--|
| C | <p style="text-align: center;">Bestätigung einer amtlichen Stelle der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland</p> <p style="text-align: right;">(Zutreffendes bitte ankreuzen <input checked="" type="checkbox"/>)</p> <p>Die Bestätigungen in diesem Abschnitt werden nur erteilt, soweit es dem Abnehmer nicht möglich war, die Bestätigungen der Grenzzollstelle (Nr. 13 und/oder 14) zu erlangen. Hat die Grenzzollstelle in diesen Fällen die Ausfuhr nicht bestätigt und kann auch die amtliche Stelle die Ausfuhr nicht bestätigen, erteilt diese Stelle auch keine Abnehmerbestätigung.</p> |
| 17 | <input type="checkbox"/> Die Ausfuhr der in Nr. 4 bis 8 bezeichneten Gegenstände kann nicht bestätigt werden. Ort, Datum, Unterschrift, Dienstsiegel |
| 18 | <input type="checkbox"/> Die Ausfuhr der in Nr. 4 bis 8 bezeichneten Gegenstände innerhalb der Dreimonatsfrist wird – mit Ausnahme der in Nr. _____ bezeichneten Gegenstände – (ggfs. streichen) bestätigt. |
| 19 | <p>Die Angaben in Nr. 2</p> <input type="checkbox"/> werden bestätigt. <input type="checkbox"/> Sie stimmen mit den Eintragungen in dem vorgelegten Reisepass/sonstigen Grenzübertrittspapier überein. <input type="checkbox"/> Ihre Richtigkeit ist auf andere Weise festgestellt worden. <input type="checkbox"/> können nicht bestätigt werden. |
| 20 | <p>Eintragungen im Bescheinigungsregister:</p> <p>lfd. Nr. _____ /Jahr _____</p> |
| 21 | <p>Bemerkungen (zu Nr. 1 bis 12 sowie 17 bis 19)</p> |
| 22 | <p>Ort, Datum, Unterschrift, Dienstsiegel</p> |

Hinweise

Eine Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung für **private Zwecke** bestimmt ist und im **persönlichen Reisegepäck** in das Drittlandsgebiet ausgeführt wird. Es handelt sich in der Regel um die Fälle, in denen ein Einzelhändler den Gegenstand der Lieferung im Ladengeschäft seinem **im Drittlandsgebiet wohnenden Abnehmer** übergibt.

Die Befreiung der Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr setzt voraus:

- der ausländische Abnehmer hat seinen **Wohnort im Drittlandsgebiet**;
- der Gegenstand der Lieferung wird **vor Ablauf des dritten Kalendermonats**, der auf den Monat der Lieferung folgt (Dreimonatsfrist), ausgeführt;
- der Gegenstand der Lieferung ist **nicht zur Ausrüstung und Versorgung eines privaten Beförderungsmittels** (z.B. PKW, Motorboot oder Flugzeug) bestimmt.

Hat ein Abnehmer **mehrere Wohnsitze**, ist derjenige Ort maßgebend, der der **örtliche Mittelpunkt seines Lebens** ist. Insbesondere sind folgende Abnehmer **keine** Abnehmer mit Wohnort im Drittlandsgebiet, auch wenn sie ihren ersten Wohnsitz in ihrem Heimatland beibehalten haben:

- **Ausländische Arbeitnehmer** und **Studenten** während ihres Aufenthalts im Gemeinschaftsgebiet;
- **Angehörige ausländischer Streitkräfte**, die im Gemeinschaftsgebiet stationiert sind;
- **das Personal ausländischer Missionen im Gemeinschaftsgebiet** (z.B. Botschaften, Gesandtschaften, Konsulate, Handelsvertretungen).

Anhang 2

Anfrage an Generalzolldirektion, Direktion V

Anfrage an Generalzolldirektion, Direktion II

Anfrage an Bundesfinanzministerium

Betreff **Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An <alf.schemmel@zoll.bund.de>
Datum 2016-09-02 10:44



Sehr geehrter Herr Schemmel,

mein Name ist Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin der Zollfahndung Stuttgart, Dienstsitz Radolfzell, SG Zölle.

Im Rahmen meines berufsbegleitenden Studiums „Kriminologie und Polizeiwissenschaft“ an der Ruhr-Universität Bochum habe ich für die Masterarbeit das Thema „Ausfuhrkassenzettel“ aufgegriffen und möchte es aus wirtschaftsstrafrechtlicher Perspektive beleuchten. Frau Schmaljohann, ehem. BFD Südwest, meinte Sie könnten mir in diesem Zusammenhang eventuell mit verwertbaren Daten weiterhelfen.

Unter anderem soll es in der Arbeit auch um Fallzahlen abgestempelter Ausfuhrkassenzettel, sowie Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung verfolgt wurden, gehen.

Ist es möglich, dass ich die reinen Fallzahlen (idealerweise pro Zollstelle) an abgestempelten AKZ der vergangenen fünf Jahre für die Masterarbeit zur Verfügung gestellt bekomme?

Liegt Ihnen darüber hinaus eine gesamtdeutsche Statistik über beanstandete Fälle (Einleitung von Strafverfahren im Zusammenhang mit AKZ) vor?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich schon im Voraus für Ihre Antwort!

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de

Von: "Schemmel, Alf (GZD - DV - DO Hamburg)" <Alf.Schemmel@zoll.bund.de>
An: "anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de" <anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de>
Datum: 12.09.2016 15:23
Betreff: Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel
Anlagen: Zahlen AKZ.pdf

Sehr geehrte Frau Mädler,

zunächst einmal möchte ich mich für die späte Antwort entschuldigen. Gerne helfe ich Ihnen bei Ihrer Recherche.

Die Direktion V hat die Bearbeitung des Vorgangs erst in diesem Jahr übernommen, so dass mir keine Zahlen für das Jahr 2013 und früher vorliegen. Insbesondere liegen keine Zahlen über Verstöße vor. Daher kann ich in der Anlage nur eine Zusammenstellung für die Jahre 2014 und 2015 liefern. Die Zahlen für 2016 werden, soweit dies absehbar ist, mindestens auf dem Niveau von 2015 liegen.

Für weitere Fragen stehe ich Ihnen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Alf Schemmel

-----Ursprüngliche Nachricht-----

Von: Anna-Sophie Mädler [mailto:Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de]
Gesendet: Freitag, 2. September 2016 10:45
An: Schemmel, Alf (GZD - DV - DO Hamburg)
Betreff: Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel

Sehr geehrter Herr Schemmel,

mein Name ist Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin der Zollfahndung Stuttgart, Dienstsitz Radolfzell, SG Zölle.

Im Rahmen meines berufsbegleitenden Studiums „Kriminologie und Polizeiwissenschaft“ an der Ruhr-Universität Bochum habe ich für die Masterarbeit das Thema „Ausfuhrkassenzettel“ aufgegriffen und möchte es aus wirtschaftsstrafrechtlicher Perspektive beleuchten. Frau Schmaljohann, ehem. BFD Südwest, meinte Sie könnten mir in diesem Zusammenhang eventuell mit verwertbaren Daten weiterhelfen.

Unter anderem soll es in der Arbeit auch um Fallzahlen abgestempelter Ausfuhrkassenzettel, sowie Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung verfolgt wurden, gehen.

Ist es möglich, dass ich die reinen Fallzahlen (idealerweise pro Zollstelle) an abgestempelten AKZ der vergangenen fünf Jahre für die Masterarbeit zur Verfügung gestellt bekomme?

Liegt Ihnen darüber hinaus eine gesamtdeutsche Statistik über beanstandete Fälle (Einleitung von Strafverfahren im Zusammenhang mit AKZ) vor?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich schon im Voraus für Ihre Antwort!

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler



- III. Status Quo an der Schweizer Grenze

1. Bestandsaufnahme

Anzahl der erteilten Ausfuhrbescheinigungen an der Grenze zur Schweiz:

| | |
|-------|-----------------------|
| 2014: | mehr als 15 Millionen |
| 2015: | mehr als 17 Millionen |

Anzahl der Beschäftigten der Zollverwaltung, die an der Schweizer Grenze zur Bearbeitung der Bescheinigungen eingesetzt werden:

| | |
|-------|-----------|
| 2014: | 152,53 AK |
| 2015: | 168,15 AK |



- III. Status Quo an der Schweizer Grenze

1. Bestandsaufnahme

Bandbreite des durchschnittlichen täglichen Aufkommens bei den Zollämtern an der Schweizer Grenze:

| | |
|-------|-------------------|
| 2014: | 43.211,48 AKZ/Tag |
| 2015: | 48.795,45 AKZ/Tag |

Höhe der Personalkosten der Beschäftigten des Zolls für die Prüfung und Bearbeitung der Ausfuhrbescheinigungen:

| | |
|-------|----------------|
| 2014: | 5.919.177,15 € |
| 2015: | 6.525.491,89 € |

Betreff **Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An <[REDACTED]@zoll.bund.de>
Datum 2016-10-04 10:51



Sehr geehrte Damen und Herren,

mein Name ist Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin der Zollfahndung Stuttgart, Dienstsitz Radolfzell, SG Zölle.

Im Rahmen meines berufsbegleitenden Studiums „Kriminologie und Polizeiwissenschaft“ an der Ruhr-Universität Bochum habe ich für die Masterarbeit das Thema „Ausfuhrkassenzettel“ aufgegriffen und möchte es aus wirtschaftsstrafrechtlicher Perspektive beleuchten. Herr Schemmel, GZD D V teilte mir auf Anfrage mit, Sie könnten mir in diesem Zusammenhang eventuell mit verwertbaren Daten weiterhelfen.

Unter anderem soll es in der Arbeit auch um Fallzahlen abgestempelter Ausfuhrkassenzettel, sowie Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung verfolgt wurden, gehen.

Ist es möglich, dass ich die reinen Fallzahlen (idealerweise pro Zollstelle) an abgestempelten AKZ der vergangenen fünf Jahre für die Masterarbeit zur Verfügung gestellt bekomme?

Liegt Ihnen darüber hinaus eine gesamtdeutsche Statistik über die Fälle, in welchen die Einleitung von Strafverfahren im Zusammenhang mit AKZ erfolgte, vor?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich schon im Voraus für Ihre Antwort!

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de

Betreff **Wtrlt: Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel**
Von Anna-Sophie Maedler <Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de>
An <anna-sophie.maedler@ruhr-uni-bochum.de>
Datum 2016-10-10 08:52



>>> H [REDACTED] ([REDACTED]@zoll.bund.de) 07.10.2016 14:23 >>>

Generalzolldirektion Hamburg, 07.10.2016

Arbeitsgebiet [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Frau
Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz

Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel, Ihre E-Mail vom 04.10.2016

Sehr geehrte Frau Mädler,

ich muss Ihnen leider mitteilen, dass es mir nicht möglich ist Ihnen die gewünschten bundesweiten Daten zur Verfügung zu stellen.

Ich bedanke mich für Ihre Anfrage und wünsche Ihnen für Ihre Masterarbeit und den weiteren Verlauf Ihres Studiums alles Gute.

Mit freundlichen Grüßen

B [REDACTED]

[REDACTED] H [REDACTED]

Generalzolldirektion
Arbeitsgebiet [REDACTED]

[REDACTED]
Katharinenstraße 3
20457 Hamburg

Tel: 040 / 36 80 79 - [REDACTED]
Fax: 040 / 36 80 79 - [REDACTED]
E-Mail: [REDACTED]@zoll.bund.de
E-Mail: [REDACTED]@zoll.bund.de



Betreff **Anfrage von Daten für Masterarbeit zum Thema Ausfuhrkassenzettel**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An [REDACTED]@bmf.bund.de>
Datum 2016-10-10 08:51

Sehr geehrter Herr F [REDACTED],

mein Name ist Anna-Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin der Zollfahndung Stuttgart, Dienstsitz Radolfzell, Sachgebiet Zölle.

Ich schreibe Ihnen als einen der im Geschäftsverteilungsplan genannten Zuständigen für Bürgeranfragen.

Im Rahmen meines berufsbegleitenden Studiums „Kriminologie und Polizeiwissenschaft“ an der Ruhr-Universität Bochum habe ich für die Masterarbeit das Thema Ausfuhrnachweise für Mehrwertsteuererstattung („Ausfuhrkassenzettel“) aufgegriffen und möchte es aus wirtschaftskriminologischer Perspektive beleuchten.

Unter anderem würde ich in der Arbeit gerne die Fallzahlen abgestempelter Ausfuhrkassenzettel nennen, um die Bedeutung des Themas hervorzuheben.

Ist es möglich die reinen Fallzahlen (idealerweise pro Zollstelle) an abgestempelten AKZ der vergangenen fünf Jahre für die Masterarbeit zur Verfügung gestellt zu bekommen?

Darüber hinaus sollen die Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung, § 271 StGB, verfolgt wurden, kritisch betrachtet werden. Wird möglicherweise eine gesamtdeutsche Statistik über die Fälle, in welchen die Einleitung von Strafverfahren im Zusammenhang mit AKZ erfolgte, geführt und dürfte ich ggf. auch diese (reinen Fallzahlen) für die Zwecke der Masterarbeit verwenden?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich schon im Voraus für Ihre Antwort!

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de



Betreff **Abgabenachricht Ihrer Anfrage**
Von [REDACTED]@bmf.bund.de>
An <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
Datum 2016-10-14 11:53

Sehr geehrte Frau Mädler,

dem BMF liegen keine derart detaillierten Auswertungen vor, daher habe ich Ihre Anfrage zuständigkeitshalber am 10. Oktober 2016 an die Generalzolldirektion (poststelle.gzd@zoll.bund.de) abgegeben. Sie sollten von dort Nachricht erhalten.

Mit freundlichen Grüßen
Im Auftrag

Nadine Nastola

Referat III A 4
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin
Tel: + 49 (0) 30 18682- [REDACTED]
Fax: + 49 (0) 30 18682- [REDACTED]
Mobil: [REDACTED]
E-Mail: [REDACTED]@bmf.bund.de
Internet: www.bundesfinanzministerium.de

Anhang 3

Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Präambel 1

Artikel 2

Artikel 146

Artikel 147

RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES**vom 28. November 2006****über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION –

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 93, auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage⁽¹⁾ wurde mehrfach erheblich geändert. Anlässlich neuerlicher Änderungen empfiehlt sich aus Gründen der Klarheit und Wirtschaftlichkeit eine Neufassung.
- (2) Bei dieser Neufassung sollten die noch geltenden Bestimmungen der Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer⁽²⁾ übernommen werden. Die genannte Richtlinie sollte daher aufgehoben werden.
- (3) Im Einklang mit dem Grundsatz besserer Rechtsetzung sollten zur Gewährleistung der Klarheit und Wirtschaftlichkeit der Bestimmungen die Struktur und der Wortlaut der Richtlinie neu gefasst werden; dies sollte jedoch grundsätzlich nicht zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts führen. Einige inhaltliche Änderungen ergeben sich jedoch notwendigerweise im Rahmen der Neufassung und sollten dennoch vorgenommen werden. Soweit sich solche Änderungen ergeben, sind sie in den Bestimmungen über die Umsetzung und das Inkrafttreten der Richtlinie erschöpfend aufgeführt.
- (4) Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.
- (5) Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst. Es liegt folglich im Interesse des Binnenmarktes und der Mitgliedstaaten, ein gemeinsames System anzunehmen, das auch auf den Einzelhandel Anwendung findet.
- (6) Es ist notwendig, schrittweise vorzugehen, da die Harmonisierung der Umsatzsteuern in den Mitgliedstaaten zu Änderungen der Steuerstruktur führt und merkliche Folgen auf budgetärem,

Artikel 2

- (1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:
- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
 - b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt
 - i) durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Artikel 33 oder 36 fällt;
 - ii) wenn der betreffende Gegenstand ein neues Fahrzeug ist, durch einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren übrige Erwerbe gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder durch jede andere nichtsteuerpflichtige Person;
 - iii) wenn die betreffenden Gegenstände verbrauchsteuerpflichtige Waren sind, bei denen die Verbrauchsteuer nach der Richtlinie 92/12/EWG im Gebiet des Mitgliedstaats entsteht, durch einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren übrige Erwerbe gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen;
 - c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;
 - d) die Einfuhr von Gegenständen.
- (2) a) Für Zwecke des Absatzes 1 Buchstabe b Ziffer ii gelten als „Fahrzeug“ folgende Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung:
- i) motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt;
 - ii) Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern, ausgenommen Wasserfahrzeuge, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr, zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt werden, Bergungs- und Rettungsschiffe auf See sowie Küstenfischereifahrzeuge;
 - iii) Luftfahrzeuge mit einem Gesamtgewicht beim Aufstieg von mehr als 1 550 Kilogramm, ausgenommen Luftfahrzeuge, die von Luftfahrtgesellschaften eingesetzt werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind.
- b) Diese Fahrzeuge gelten in folgenden Fällen als „neu“:
- i) motorbetriebene Landfahrzeuge: wenn die Lieferung innerhalb von sechs Monaten nach der ersten Inbetriebnahme erfolgt oder wenn das Fahrzeug höchstens 6 000 Kilometer zurückgelegt hat;
 - ii) Wasserfahrzeuge: wenn die Lieferung innerhalb von drei Monaten nach der ersten Inbetriebnahme erfolgt oder wenn das Fahrzeug höchstens 100 Stunden zu Wasser zurückgelegt hat;
 - iii) Luftfahrzeuge: wenn die Lieferung innerhalb von drei Monaten nach der ersten Inbetriebnahme erfolgt oder wenn das Fahrzeug höchstens 40 Stunden in der Luft zurückgelegt hat.
- c) Die Mitgliedstaaten legen fest, unter welchen Voraussetzungen die in Buchstabe b genannten Angaben als gegeben gelten.

und deren Wert gemäß Artikel 86 Absatz 1 Buchstabe b in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist.

Artikel 145

(1) Falls erforderlich, unterbreitet die Kommission dem Rat so rasch wie möglich Vorschläge zur genauen Festlegung des Anwendungsbereichs der Befreiungen der Artikel 143 und 144 und der praktischen Einzelheiten ihrer Anwendung.

(2) Bis zum Inkrafttreten der in Absatz 1 genannten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten die geltenden nationalen Vorschriften beibehalten.

Die Mitgliedstaaten können ihre nationalen Vorschriften anpassen, um Wettbewerbsverzerrungen zu verringern und insbesondere die Nicht- oder Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu vermeiden.

Die Mitgliedstaaten können die Verwaltungsverfahren anwenden, die ihnen zur Durchführung der Steuerbefreiung am geeignetsten erscheinen.

(3) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission ihre bereits geltenden nationalen Vorschriften mit, sofern diese noch nicht mitgeteilt wurden, und die Vorschriften, die sie im Sinne des Absatzes 2 erlassen; die Kommission unterrichtet hiervon die übrigen Mitgliedstaaten.

KAPITEL 6

Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr

Artikel 146

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- a) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;
- b) die Lieferungen von Gegenständen, die durch den nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen;
- c) die Lieferungen von Gegenständen an zugelassene Körperschaften, die diese im Rahmen ihrer Tätigkeit auf humanitärem, karitativem oder erzieherischem Gebiet nach Orten außerhalb der Gemeinschaft ausführen;
- d) Dienstleistungen in Form von Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, die zwecks Durchführung dieser Arbeiten in der Gemeinschaft erworben oder eingeführt worden sind und die vom Dienstleistungserbringer oder dem nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Dienstleistungsempfänger oder für deren Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;
- e) Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten zur Beförderung, ausgenommen die gemäß den Artikeln 132 und 135 von der Steuer befreiten Dienstleistungen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Artikel 61 oder Artikel 157 Absatz 1 Buchstabe a gilt.

(2) Die Steuerbefreiung des Absatzes 1 Buchstabe c kann im Wege einer Mehrwertsteuererstattung

erfolgen.

Artikel 147

(1) Betrifft die in Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b genannte Lieferung Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, gilt die Steuerbefreiung nur, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Reisende ist nicht in der Gemeinschaft ansässig;
- b) die Gegenstände werden vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert;
- c) der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer übersteigt 175 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung; der Gegenwert in Landeswährung wird alljährlich anhand des am ersten Arbeitstag im Oktober geltenden Umrechnungskurses mit Wirkung zum 1. Januar des folgenden Jahres festgelegt.

Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter dem in Unterabsatz 1 Buchstabe c vorgesehenen Betrag liegt, von der Steuer befreien.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 gilt ein Reisender als „nicht in der Gemeinschaft ansässig“, wenn sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort nicht in der Gemeinschaft liegt. Dabei gilt als „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort“ der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist.

Der Nachweis der Ausfuhr wird durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen.

Jeder Mitgliedstaat übermittelt der Kommission ein Muster des Stempelabdrucks, den er für die Erteilung des Sichtvermerks im Sinne des Unterabsatzes 2 verwendet. Die Kommission leitet diese Information an die Steuerbehörden der übrigen Mitgliedstaaten weiter.

KAPITEL 7

Steuerbefreiungen bei grenzüberschreitenden Beförderungen

Artikel 148

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- a) die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr, zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei sowie als Bergungs- oder Rettungsschiffe auf See oder zur Küstenfischerei eingesetzt sind, wobei im letztgenannten Fall die Lieferungen von Bordverpflegung ausgenommen sind;
- b) die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Kriegsschiffen im Sinne des Codes der Kombinierten Nomenklatur (KN) 8906 10 00, die ihr Gebiet verlassen, um einen Hafen oder Ankerplatz außerhalb des Mitgliedstaats anzulaufen;
- c) Lieferung, Umbau, Reparatur, Wartung, Vercharterung und Vermietung der unter Buchstabe a genannten Schiffe, sowie Lieferung, Vermietung, Reparatur und Wartung von Gegenständen, die in diese Schiffe eingebaut sind — einschließlich der Ausrüstung für die Fischerei -, oder die ihrem Betrieb dienen;

Anhang 4

Umsatzsteuergesetz

§ 4 Nr. 1

§ 6

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Umsatzsteuergesetz (UStG)

§ 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

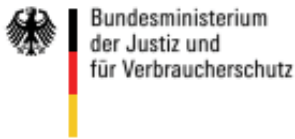
Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. a) die Ausfuhrlieferungen (§ 6) und die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7),
b) die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a);
2. die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 8);
3. die folgenden sonstigen Leistungen:
 - a) die grenzüberschreitenden Beförderungen von Gegenständen, die Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen, wenn sich die Leistungen
 - aa) unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden, oder
 - bb) auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union beziehen und die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für diese Einfuhr enthalten sind. Nicht befreit sind die Beförderungen der in § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände aus einem Freihafen in das Inland;
 - b) die Beförderungen von Gegenständen nach und von den Inseln, die die autonomen Regionen Azoren und Madeira bilden;
 - c) sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf eingeführte Gegenstände beziehen, für die zollamtlich eine vorübergehende Verwendung in den in § 1 Abs. 1 Nr. 4 bezeichneten Gebieten bewilligt worden ist, wenn der Leistungsempfänger ein ausländischer Auftraggeber (§ 7 Abs. 2) ist. Dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die sich auf Beförderungsmittel, Paletten und Container beziehen.

Die Vorschrift gilt nicht für die in den Nummern 8, 10 und 11 bezeichneten Umsätze und für die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands einschließlich der Werkleistung im Sinne des § 3 Abs. 10. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat;

4. die Lieferungen von Gold an Zentralbanken;
- 4a. die folgenden Umsätze:
 - a) die Lieferungen der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich in einem Umsatzsteuerlager befindet. Mit der Auslagerung eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager entfällt die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr; dies gilt nicht, wenn der Gegenstand im Zusammenhang mit der Auslagerung in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert wird. Eine Auslagerung ist die endgültige Herausnahme eines Gegenstands aus einem Umsatzsteuerlager. Der endgültigen Herausnahme steht gleich der sonstige Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sowie die Erbringung einer nicht nach Buchstabe b begünstigten Leistung an den eingelagerten Gegenständen,
 - b) die Leistungen, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüter oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände unmittelbar zusammenhängen. Dies gilt nicht, wenn durch die Leistungen die Gegenstände so aufbereitet werden, dass sie zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeignet sind.

Die Steuerbefreiung gilt nicht für Leistungen an Unternehmer, die diese zur Ausführung von Umsätzen verwenden, für

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Umsatzsteuergesetz (UStG)

§ 6 Ausfuhrlieferung

(1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a) liegt vor, wenn bei einer Lieferung

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, befördert oder versendet hat oder
2. der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist oder
3. der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat und der Abnehmer
 - a) ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat und dieser nicht ausschließlich oder nicht zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden soll, oder
 - b) ein ausländischer Abnehmer, aber kein Unternehmer, ist und der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangt.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Ausländischer Abnehmer im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 ist

1. ein Abnehmer, der seinen Wohnort oder Sitz im Ausland, ausgenommen die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete, hat, oder
2. eine Zweigniederlassung eines im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz im Ausland, ausgenommen die bezeichneten Gebiete, hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat.

Eine Zweigniederlassung im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten ist kein ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

1. der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und
2. das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

(3a) Wird in den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

1. der Abnehmer seinen Wohnort oder Sitz im Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, hat und
2. der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird.

(4) Die Voraussetzungen der Absätze 1, 3 und 3a sowie die Bearbeitung oder Verarbeitung im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer die Nachweise zu führen hat.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten nicht für die Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b.

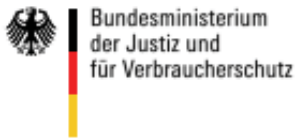
Anhang 5

Umsatzsteuerdurchführungsverordnung

§ 8

§ 9

§ 17

[← zurück](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)[weiter →](#)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)

§ 8 Grundsätze für den Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen

- (1) Bei Ausfuhrlieferungen (§ 6 des Gesetzes) muss der Unternehmer im Geltungsbereich des Gesetzes durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (Ausfuhrnachweis). Die Voraussetzung muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.
- (2) Ist der Gegenstand der Lieferung durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden (§ 6 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes), so muss sich auch dies aus den Belegen nach Absatz 1 eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)

§ 9 Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen in Beförderungsfällen

(1) Hat der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis durch folgenden Beleg zu führen:

1. bei Ausfuhranmeldung im elektronischen Ausfuhrverfahren nach Artikel 787 der Durchführungsverordnung zum Zollkodex mit der durch die zuständige Ausfuhrzollstelle auf elektronischem Weg übermittelten Bestätigung, dass der Gegenstand ausgeführt wurde (Ausgangsvermerk);
2. bei allen anderen Ausfuhranmeldungen durch einen Beleg, der folgende Angaben zu enthalten hat:
 - a) den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers,
 - b) die Menge des ausgeführten Gegenstands und die handelsübliche Bezeichnung,
 - c) den Ort und den Tag der Ausfuhr sowie
 - d) eine Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates, die den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwacht.

Hat der Unternehmer statt des Ausgangsvermerks eine von der Ausfuhrzollstelle auf elektronischem Weg übermittelte alternative Bestätigung, dass der Gegenstand ausgeführt wurde (Alternativ-Ausgangsvermerk), gilt diese als Ausfuhrnachweis.

(2) Bei der Ausfuhr von Fahrzeugen im Sinne des § 1b Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 des Gesetzes, die zum bestimmungsmäßigen Gebrauch im Straßenverkehr einer Zulassung bedürfen, muss

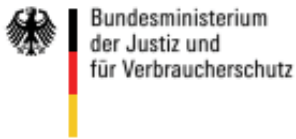
1. der Beleg nach Absatz 1 auch die Fahrzeug-Identifikationsnummer im Sinne des § 6 Absatz 5 Nummer 5 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung enthalten und
2. der Unternehmer zusätzlich über eine Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung im Drittland verfügen.

Satz 1 Nummer 2 gilt nicht in den Fällen, in denen das Fahrzeug mit einem Ausfuhrkennzeichen ausgeführt wird, wenn aus dem Beleg nach Satz 1 Nummer 1 die Nummer des Ausfuhrkennzeichens ersichtlich ist, oder in denen das Fahrzeug nicht im Sinne der Fahrzeug-Zulassungsverordnung vom 3. Februar 2011 (BGBl. I S. 139), die durch Artikel 3 der Verordnung vom 10. Mai 2012 (BGBl. I S. 1086) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung auf öffentlichen Straßen in Betrieb gesetzt worden ist und nicht auf eigener Achse in das Drittlandsgebiet ausgeführt wird.

(3) An die Stelle der Ausfuhrbestätigung nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe d tritt bei einer Ausfuhr im gemeinsamen oder gemeinschaftlichen Versandverfahren oder bei einer Ausfuhr mit Carnets TIR, wenn diese Verfahren nicht bei einer Grenzzollstelle beginnen, eine Ausfuhrbestätigung der Abgangsstelle. Diese Ausfuhrbestätigung wird nach Eingang des Beendigungsnachweises für das Versandverfahren erteilt, sofern sich aus ihr die Ausfuhr ergibt.

(4) Im Sinne dieser Verordnung gilt als Durchführungsverordnung zum Zollkodex die Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 253 vom 11.10.1993, S. 1), die zuletzt durch die Verordnung (EU) Nr. 1063/2010 (ABl. L 307 vom 23.11.2010, S. 1) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)

§ 17 Abnehmernachweis bei Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

In den Fällen des § 6 Absatz 3a des Gesetzes hat der Beleg nach § 9 zusätzlich folgende Angaben zu enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des Abnehmers sowie
2. eine Bestätigung der Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates, die den Ausgang des Gegenstands der Lieferung aus dem Gemeinschaftsgebiet überwacht, dass die nach Nummer 1 gemachten Angaben mit den Eintragungen in dem vorgelegten Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier desjenigen übereinstimmen, der den Gegenstand in das Drittlandsgebiet verbringt.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

Anhang 6

Strafgesetzbuch

§ 22

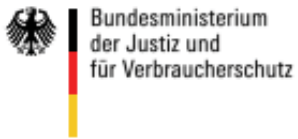
§ 25

§ 263

§ 264a

§ 265b

§ 271

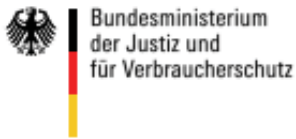
**juris**[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Strafgesetzbuch (StGB)

§ 22 Begriffsbestimmung

Eine Straftat versucht, wer nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar ansetzt.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Strafgesetzbuch (StGB)

§ 25 Täterschaft

- (1) Als Täter wird bestraft, wer die Straftat selbst oder durch einen anderen begeht.
(2) Begehen mehrere die Straftat gemeinschaftlich, so wird jeder als Täter bestraft (Mittäter).

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Strafgesetzbuch (StGB)

§ 263 Betrug

(1) Wer in der Absicht, sich oder einem Dritten einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen, das Vermögen eines anderen dadurch beschädigt, daß er durch Vorspiegelung falscher oder durch Entstellung oder Unterdrückung wahrer Tatsachen einen Irrtum erregt oder unterhält, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande handelt, die sich zur fortgesetzten Begehung von Urkundenfälschung oder Betrug verbunden hat,
2. einen Vermögensverlust großen Ausmaßes herbeiführt oder in der Absicht handelt, durch die fortgesetzte Begehung von Betrug eine große Zahl von Menschen in die Gefahr des Verlustes von Vermögenswerten zu bringen,
3. eine andere Person in wirtschaftliche Not bringt,
4. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger oder Europäischer Amtsträger mißbraucht oder
5. einen Versicherungsfall vortäuscht, nachdem er oder ein anderer zu diesem Zweck eine Sache von bedeutendem Wert in Brand gesetzt oder durch eine Brandlegung ganz oder teilweise zerstört oder ein Schiff zum Sinken oder Stranden gebracht hat.

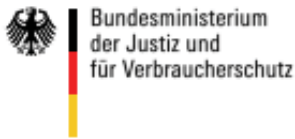
(4) § 243 Abs. 2 sowie die §§ 247 und 248a gelten entsprechend.

(5) Mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu zehn Jahren, in minder schweren Fällen mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren wird bestraft, wer den Betrug als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Straftaten nach den §§ 263 bis 264 oder 267 bis 269 verbunden hat, gewerbsmäßig begeht.

(6) Das Gericht kann Führungsaufsicht anordnen (§ 68 Abs. 1).

(7) Die §§ 43a und 73d sind anzuwenden, wenn der Täter als Mitglied einer Bande handelt, die sich zur fortgesetzten Begehung von Straftaten nach den §§ 263 bis 264 oder 267 bis 269 verbunden hat. § 73d ist auch dann anzuwenden, wenn der Täter gewerbsmäßig handelt.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)[weiter →](#)

Strafgesetzbuch (StGB)

§ 264a Kapitalanlagebetrug

(1) Wer im Zusammenhang mit

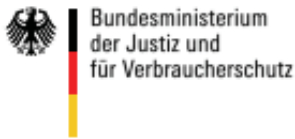
1. dem Vertrieb von Wertpapieren, Bezugsrechten oder von Anteilen, die eine Beteiligung an dem Ergebnis eines Unternehmens gewähren sollen, oder
2. dem Angebot, die Einlage auf solche Anteile zu erhöhen,

in Prospekten oder in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand hinsichtlich der für die Entscheidung über den Erwerb oder die Erhöhung erheblichen Umstände gegenüber einem größeren Kreis von Personen unrichtige vorteilhafte Angaben macht oder nachteilige Tatsachen verschweigt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend, wenn sich die Tat auf Anteile an einem Vermögen bezieht, das ein Unternehmen im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung verwaltet.

(3) Nach den Absätzen 1 und 2 wird nicht bestraft, wer freiwillig verhindert, daß auf Grund der Tat die durch den Erwerb oder die Erhöhung bedingte Leistung erbracht wird. Wird die Leistung ohne Zutun des Täters nicht erbracht, so wird er straflos, wenn er sich freiwillig und ernsthaft bemüht, das Erbringen der Leistung zu verhindern.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Strafgesetzbuch (StGB)

§ 265b Kreditbetrug

(1) Wer einem Betrieb oder Unternehmen im Zusammenhang mit einem Antrag auf Gewährung, Belassung oder Veränderung der Bedingungen eines Kredits für einen Betrieb oder ein Unternehmen oder einen vorgetäuschten Betrieb oder ein vorgetäushtes Unternehmen

1. über wirtschaftliche Verhältnisse
 - a) unrichtige oder unvollständige Unterlagen, namentlich Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Vermögensübersichten oder Gutachten vorlegt oder
 - b) schriftlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die für den Kreditnehmer vorteilhaft und für die Entscheidung über einen solchen Antrag erheblich sind, oder
2. solche Verschlechterungen der in den Unterlagen oder Angaben dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Vorlage nicht mitteilt, die für die Entscheidung über einen solchen Antrag erheblich sind,

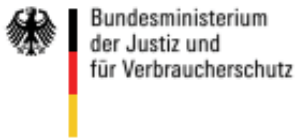
wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

(2) Nach Absatz 1 wird nicht bestraft, wer freiwillig verhindert, daß der Kreditgeber auf Grund der Tat die beantragte Leistung erbringt. Wird die Leistung ohne Zutun des Täters nicht erbracht, so wird er straflos, wenn er sich freiwillig und ernsthaft bemüht, das Erbringen der Leistung zu verhindern.

(3) Im Sinne des Absatzes 1 sind

1. Betriebe und Unternehmen unabhängig von ihrem Gegenstand solche, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern;
2. Kredite Gelddarlehen aller Art, Akzeptkredite, der entgeltliche Erwerb und die Stundung von Geldforderungen, die Diskontierung von Wechseln und Schecks und die Übernahme von Bürgschaften, Garantien und sonstigen Gewährleistungen.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)[weiter →](#)

Strafgesetzbuch (StGB)

§ 271 Mittelbare Falschbeurkundung

- (1) Wer bewirkt, daß Erklärungen, Verhandlungen oder Tatsachen, welche für Rechte oder Rechtsverhältnisse von Erheblichkeit sind, in öffentlichen Urkunden, Büchern, Dateien oder Registern als abgegeben oder geschehen beurkundet oder gespeichert werden, während sie überhaupt nicht oder in anderer Weise oder von einer Person in einer ihr nicht zustehenden Eigenschaft oder von einer anderen Person abgegeben oder geschehen sind, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.
- (2) Ebenso wird bestraft, wer eine falsche Beurkundung oder Datenspeicherung der in Absatz 1 bezeichneten Art zur Täuschung im Rechtsverkehr gebraucht.
- (3) Handelt der Täter gegen Entgelt oder in der Absicht, sich oder einen Dritten zu bereichern oder eine andere Person zu schädigen, so ist die Strafe Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren.
- (4) Der Versuch ist strafbar.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

Anhang 7

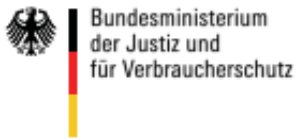
Abgabenordnung

§ 6

§ 370

§ 377

§ 379

[← zurück](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)[weiter →](#)

Abgabenordnung (AO)

§ 6 Behörden, Finanzbehörden

(1) Behörde ist jede Stelle, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnimmt.

(2) Finanzbehörden im Sinne dieses Gesetzes sind die folgenden im Gesetz über die Finanzverwaltung genannten Bundes- und Landesfinanzbehörden:

1. das Bundesministerium der Finanzen und die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden als oberste Behörden,
2. die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, das Bundeszentralamt für Steuern und die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörden,
3. Rechenzentren sowie Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 2 Satz 3 Nummer 3 des Finanzverwaltungsgesetzes die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen worden ist, als Landesoberbehörden,
4. die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden,
- 4a. die nach dem Finanzverwaltungsgesetz oder nach Landesrecht an Stelle einer Oberfinanzdirektion eingerichteten Landesfinanzbehörden,
5. die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen, die Zollfahndungsämter, die Finanzämter und die besonderen Landesfinanzbehörden als örtliche Behörden,
6. Familienkassen,
7. die zentrale Stelle im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes und
8. die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (§ 40a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes).

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Abgabenordnung (AO) § 370 Steuerhinterziehung

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt

und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger oder Europäischer Amtsträger (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) missbraucht,
3. die Mithilfe eines Amtsträgers oder Europäischen Amtsträgers (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht,
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder
5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt.

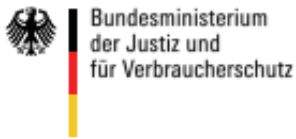
(4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

(5) Die Tat kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

(7) Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen werden.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)[weiter →](#)

Abgabenordnung (AO)

§ 377 Steuerordnungswidrigkeiten

- (1) Steuerordnungswidrigkeiten (Zollordnungswidrigkeiten) sind Zuwiderhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können.
- (2) Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, soweit die Bußgeldvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

[← zurück](#)[weiter →](#)[Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

Abgabenordnung (AO) § 379 Steuergefährdung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,
2. Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt,
3. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufzeichnet oder aufzeichnen lässt, verbucht oder verbuchen lässt,
4. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 1 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet,
5. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 2 ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt oder
6. entgegen § 146a Absatz 1 Satz 5 gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Satz 1 Nr. 1 gilt auch dann, wenn Einfuhr- und Ausfuhrabgaben verkürzt werden können, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Staat zustehen, der für Waren aus der Europäischen Union auf Grund eines Assoziations- oder Präferenzabkommens eine Vorzugsbehandlung gewährt; § 370 Abs. 7 gilt entsprechend. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

(2) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. der Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt,
 - 1a. entgegen § 144 Absatz 1 oder Absatz 2 Satz 1, jeweils auch in Verbindung mit Absatz 5, eine Aufzeichnung nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt,
 - 1b. einer Rechtsverordnung nach § 117c Absatz 1 oder einer vollziehbaren Anordnung auf Grund einer solchen Rechtsverordnung zuwiderhandelt, soweit die Rechtsverordnung für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweist,
 - 1c. entgegen § 138a Absatz 1, 3 oder 4 eine Übermittlung des länderbezogenen Berichts oder entgegen § 138a Absatz 4 Satz 3 eine Mitteilung nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig (§ 138a Absatz 6) macht,
2. die Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1 verletzt.

(3) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig einer Auflage nach § 120 Abs. 2 Nr. 4 zuwiderhandelt, die einem Verwaltungsakt für Zwecke der besonderen Steueraufsicht (§§ 209 bis 217) beigelegt worden ist.

(4) Die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2, Absatz 2 Nummer 1 bis 1b und Nummer 2 sowie Absatz 3 kann mit einer Geldbuße bis zu 5 000 Euro, die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 2 Nummer 1c mit einer Geldbuße bis zu 10 000 Euro und die Ordnungswidrigkeit nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 bis 6 mit einer Geldbuße bis zu 25 000 Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.

Fußnote

(+++ § 379: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 30 AOEG 1977 +++)

[zum Seitenanfang](#)[Datenschutz](#)[Seite ausdrucken](#)

Anhang 8

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

Artikel 67

Artikel 82 - 84

Artikel 296

Artikel 310

Artikel 325

(2) Unbeschadet der anderen Kapitel der Verträge sowie ihrer Bemühungen um eine möglichst weit gehende Verwirklichung des Zieles eines freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten.

(3) Abweichend von Absatz 2 kann nur der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments Maßnahmen einstimmig beschließen, die im Rahmen des Unionsrechts für die Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit Drittländern einen Rückschritt darstellen.

Artikel 65

(ex-Artikel 58 EGV)

(1) Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit den Verträgen vereinbar sind.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

(4) Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats.

Artikel 66

(ex-Artikel 59 EGV)

Falls Kapitalbewegungen nach oder aus dritten Ländern unter außergewöhnlichen Umständen das Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion schwerwiegend stören oder zu stören drohen, kann der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung der Europäischen Zentralbank gegenüber dritten Ländern Schutzmaßnahmen mit einer Geltungsdauer von höchstens sechs Monaten treffen, wenn diese unbedingt erforderlich sind.

TITEL V

DER RAUM DER FREIHEIT, DER SICHERHEIT UND DES RECHTS

KAPITEL 1

ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN

Artikel 67

(ex-Artikel 61 EGV und ex-Artikel 29 EUV)

(1) Die Union bildet einen Raum der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts, in dem die Grundrechte und die verschiedenen Rechtsordnungen und -traditionen der Mitgliedstaaten geachtet werden.

(2) Sie stellt sicher, dass Personen an den Binnengrenzen nicht kontrolliert werden, und entwickelt eine gemeinsame Politik in den Bereichen Asyl, Einwanderung und Kontrollen an den Außengrenzen, die sich auf die Solidarität der Mitgliedstaaten gründet und gegenüber Drittstaatsangehörigen angemessen ist. Für die Zwecke dieses Titels werden Staatenlose den Drittstaatsangehörigen gleichgestellt.

(3) Die Union wirkt darauf hin, durch Maßnahmen zur Verhütung und Bekämpfung von Kriminalität sowie von Rassismus und Fremdenfeindlichkeit, zur Koordinierung und Zusammenarbeit von Polizeibehörden und Organen der Strafrechtspflege und den anderen zuständigen Behörden sowie durch die gegenseitige Anerkennung strafrechtlicher Entscheidungen und erforderlichenfalls durch die Angleichung der strafrechtlichen Rechtsvorschriften ein hohes Maß an Sicherheit zu gewährleisten.

(4) Die Union erleichtert den Zugang zum Recht, insbesondere durch den Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung gerichtlicher und außergerichtlicher Entscheidungen in Zivilsachen.

Artikel 68

Der Europäische Rat legt die strategischen Leitlinien für die gesetzgeberische und operative Programmplanung im Raum der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts fest.

Artikel 69

Die nationalen Parlamente tragen bei Gesetzgebungsvorschlägen und -initiativen, die im Rahmen der Kapitel 4 und 5 vorgelegt werden, Sorge für die Achtung des Subsidiaritätsprinzips nach Maßgabe des Protokolls über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit.

Artikel 70

Unbeschadet der Artikel 258, 259 und 260 kann der Rat auf Vorschlag der Kommission Maßnahmen erlassen, mit denen Einzelheiten festgelegt werden, nach denen die Mitgliedstaaten in Zusammenarbeit mit der Kommission eine objektive und unparteiische Bewertung der Durchführung der unter diesen Titel fallenden Unionspolitik durch die Behörden der Mitgliedstaaten vornehmen, insbesondere um die umfassende Anwendung des Grundsatzes der gegenseitigen Anerkennung zu fördern. Das Europäische Parlament und die nationalen Parlamente werden vom Inhalt und den Ergebnissen dieser Bewertung unterrichtet.

Artikel 71

(ex-Artikel 36 EUV)

Im Rat wird ein ständiger Ausschuss eingesetzt, um sicherzustellen, dass innerhalb der Union die operative Zusammenarbeit im Bereich der inneren Sicherheit gefördert und verstärkt wird. Er fördert unbeschadet des Artikels 240 die Koordinierung der Maßnahmen der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten. Die Vertreter der betroffenen Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union können an den Arbeiten des Ausschusses beteiligt werden. Das Europäische Parlament und die nationalen Parlamente werden über die Arbeiten des Ausschusses auf dem Laufenden gehalten.

Artikel 72

(ex-Artikel 64 Absatz 1 EGV und ex-Artikel 33 EUV)

Dieser Titel berührt nicht die Wahrnehmung der Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten für die Aufrechterhaltung der öffentlichen Ordnung und den Schutz der inneren Sicherheit.

Artikel 73

Es steht den Mitgliedstaaten frei, untereinander und in eigener Verantwortung Formen der Zusammenarbeit und Koordinierung zwischen den zuständigen Dienststellen ihrer für den Schutz der nationalen Sicherheit verantwortlichen Verwaltungen einzurichten, die sie für geeignet halten.

Artikel 74

(ex-Artikel 66 EGV)

Der Rat erlässt Maßnahmen, um die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den zuständigen Dienststellen der Mitgliedstaaten in den Bereichen dieses Titels sowie die Zusammenarbeit zwischen diesen Dienststellen und der Kommission zu gewährleisten. Dabei beschließt er auf Vorschlag der Kommission vorbehaltlich des Artikels 76 und nach Anhörung des Europäischen Parlaments.

Artikel 75

(ex-Artikel 60 EGV)

Sofern dies notwendig ist, um die Ziele des Artikels 67 in Bezug auf die Verhütung und Bekämpfung von Terrorismus und damit verbundener Aktivitäten zu verwirklichen, schaffen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen einen Rahmen für Verwaltungsmaßnahmen in Bezug auf Kapitalbewegungen und Zahlungen, wozu das

Für die unter dieses Kapitel fallende Politik der Union und ihre Umsetzung gilt der Grundsatz der Solidarität und der gerechten Aufteilung der Verantwortlichkeiten unter den Mitgliedstaaten, einschließlich in finanzieller Hinsicht. Die aufgrund dieses Kapitels erlassenen Rechtsakte der Union enthalten, immer wenn dies erforderlich ist, entsprechende Maßnahmen für die Anwendung dieses Grundsatzes.

KAPITEL 3

JUSTIZIELLE ZUSAMMENARBEIT IN ZIVILSACHEN

Artikel 81

(ex-Artikel 65 EGV)

(1) Die Union entwickelt eine justizielle Zusammenarbeit in Zivilsachen mit grenzüberschreitendem Bezug, die auf dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung gerichtlicher und außergerichtlicher Entscheidungen beruht. Diese Zusammenarbeit kann den Erlass von Maßnahmen zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten umfassen.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 erlassen das Europäische Parlament und der Rat, insbesondere wenn dies für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich ist, gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen, die Folgendes sicherstellen sollen:

- a) die gegenseitige Anerkennung und die Vollstreckung gerichtlicher und außergerichtlicher Entscheidungen zwischen den Mitgliedstaaten;
- b) die grenzüberschreitende Zustellung gerichtlicher und außergerichtlicher Schriftstücke;
- c) die Vereinbarkeit der in den Mitgliedstaaten geltenden Kollisionsnormen und Vorschriften zur Vermeidung von Kompetenzkonflikten;
- d) die Zusammenarbeit bei der Erhebung von Beweismitteln;
- e) einen effektiven Zugang zum Recht;
- f) die Beseitigung von Hindernissen für die reibungslose Abwicklung von Zivilverfahren, erforderlichenfalls durch Förderung der Vereinbarkeit der in den Mitgliedstaaten geltenden zivilrechtlichen Verfahrensvorschriften;
- g) die Entwicklung von alternativen Methoden für die Beilegung von Streitigkeiten;
- h) die Förderung der Weiterbildung von Richtern und Justizbediensteten.

(3) Abweichend von Absatz 2 werden Maßnahmen zum Familienrecht mit grenzüberschreitendem Bezug vom Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren festgelegt. Dieser beschließt einstimmig nach Anhörung des Europäischen Parlaments.

Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einen Beschluss erlassen, durch den die Aspekte des Familienrechts mit grenzüberschreitendem Bezug bestimmt werden, die Gegenstand von Rechtsakten sein können, die gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen werden. Der Rat beschließt einstimmig nach Anhörung des Europäischen Parlaments.

Der in Unterabsatz 2 genannte Vorschlag wird den nationalen Parlamenten übermittelt. Wird dieser Vorschlag innerhalb von sechs Monaten nach der Übermittlung von einem nationalen Parlament abgelehnt, so wird der Beschluss nicht erlassen. Wird der Vorschlag nicht abgelehnt, so kann der Rat den Beschluss erlassen.

KAPITEL 4

JUSTIZIELLE ZUSAMMENARBEIT IN STRAFSACHEN

Artikel 82

(ex-Artikel 31 EUV)

(1) Die justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen in der Union beruht auf dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung gerichtlicher Urteile und Entscheidungen und umfasst die Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten in den in Absatz 2 und in Artikel 83 genannten Bereichen.

Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen, um

- a) Regeln und Verfahren festzulegen, mit denen die Anerkennung aller Arten von Urteilen und gerichtlichen Entscheidungen in der gesamten Union sichergestellt wird;
- b) Kompetenzkonflikte zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern und beizulegen;
- c) die Weiterbildung von Richtern und Staatsanwälten sowie Justizbediensteten zu fördern;
- d) die Zusammenarbeit zwischen den Justizbehörden oder entsprechenden Behörden der Mitgliedstaaten im Rahmen der Strafverfolgung sowie des Vollzugs und der Vollstreckung von Entscheidungen zu erleichtern.

(2) Soweit dies zur Erleichterung der gegenseitigen Anerkennung gerichtlicher Urteile und Entscheidungen und der polizeilichen und justiziellen Zusammenarbeit in Strafsachen mit grenzüberschreitender Dimension erforderlich ist, können das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Richtlinien Mindestvorschriften festlegen. Bei diesen Mindestvorschriften werden die Unterschiede zwischen den Rechtsordnungen und -traditionen der Mitgliedstaaten berücksichtigt.

Die Vorschriften betreffen Folgendes:

- a) die Zulässigkeit von Beweismitteln auf gegenseitiger Basis zwischen den Mitgliedstaaten;
- b) die Rechte des Einzelnen im Strafverfahren;
- c) die Rechte der Opfer von Straftaten;
- d) sonstige spezifische Aspekte des Strafverfahrens, die zuvor vom Rat durch Beschluss bestimmt worden sind; dieser Beschluss wird vom Rat einstimmig nach Zustimmung des Europäischen Parlaments erlassen.

Der Erlass von Mindestvorschriften nach diesem Absatz hindert die Mitgliedstaaten nicht daran, ein höheres Schutzniveau für den Einzelnen beizubehalten oder einzuführen.

(3) Ist ein Mitglied des Rates der Auffassung, dass ein Entwurf einer Richtlinie nach Absatz 2 grundlegende Aspekte seiner Strafrechtsordnung berühren würde, so kann es beantragen, dass der Europäische Rat befasst wird. In diesem Fall wird das ordentliche Gesetzgebungsverfahren ausgesetzt. Nach einer Aussprache verweist der Europäische Rat im Falle eines Einvernehmens den Entwurf binnen vier Monaten nach Aussetzung des Verfahrens an den Rat zurück, wodurch die Aussetzung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens beendet wird.

Sofern kein Einvernehmen erzielt wird, mindestens neun Mitgliedstaaten aber eine Verstärkte Zusammenarbeit auf der Grundlage des betreffenden Entwurfs einer Richtlinie begründen möchten, teilen diese Mitgliedstaaten dies binnen derselben Frist dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Kommission mit. In diesem Fall gilt die Ermächtigung zu einer Verstärkten Zusammenarbeit nach Artikel 20 Absatz 2 des Vertrags über die Europäische Union und Artikel 329 Absatz 1 dieses Vertrags als erteilt, und die Bestimmungen über die Verstärkte Zusammenarbeit finden Anwendung.

Artikel 83

(ex-Artikel 31 EUV)

(1) Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Richtlinien Mindestvorschriften zur Festlegung von Straftaten und Strafen in Bereichen besonders schwerer Kriminalität festlegen, die aufgrund der Art oder der Auswirkungen der Straftaten oder aufgrund einer besonderen Notwendigkeit, sie auf einer gemeinsamen Grundlage zu bekämpfen, eine grenzüberschreitende Dimension haben.

Derartige Kriminalitätsbereiche sind: Terrorismus, Menschenhandel und sexuelle Ausbeutung von Frauen und Kindern, illegaler Drogenhandel, illegaler Waffenhandel, Geldwäsche, Korruption, Fälschung von Zahlungsmitteln, Computerkriminalität und organisierte Kriminalität.

Je nach Entwicklung der Kriminalität kann der Rat einen Beschluss erlassen, in dem andere Kriminalitätsbereiche bestimmt werden, die die Kriterien dieses Absatzes erfüllen. Er beschließt einstimmig nach Zustimmung des Europäischen Parlaments.

(2) Erweist sich die Angleichung der strafrechtlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten als unerlässlich für die wirksame Durchführung der Politik der Union auf einem Gebiet, auf dem Harmonisierungsmaßnahmen erfolgt sind, so können durch Richtlinien Mindestvorschriften für die Festlegung von Straftaten und Strafen auf dem betreffenden Gebiet festgelegt werden. Diese Richtlinien werden unbeschadet des Artikels 76 gemäß dem gleichen ordentlichen oder besonderen

Gesetzgebungsverfahren wie die betreffenden Harmonisierungsmaßnahmen erlassen.

(3) Ist ein Mitglied des Rates der Auffassung, dass der Entwurf einer Richtlinie nach den Absätzen 1 oder 2 grundlegende Aspekte seiner Strafrechtsordnung berühren würde, so kann es beantragen, dass der Europäische Rat befasst wird. In diesem Fall wird das ordentliche Gesetzgebungsverfahren ausgesetzt. Nach einer Aussprache verweist der Europäische Rat im Falle eines Einvernehmens den Entwurf binnen vier Monaten nach Aussetzung des Verfahrens an den Rat zurück, wodurch die Aussetzung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens beendet wird.

Sofern kein Einvernehmen erzielt wird, mindestens neun Mitgliedstaaten aber eine Verstärkte Zusammenarbeit auf der Grundlage des betreffenden Entwurfs einer Richtlinie begründen möchten, teilen diese Mitgliedstaaten dies binnen derselben Frist dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Kommission mit. In diesem Fall gilt die Ermächtigung zu einer Verstärkten Zusammenarbeit nach Artikel 20 Absatz 2 des Vertrags über die Europäische Union und Artikel 329 Absatz 1 dieses Vertrags als erteilt, und die Bestimmungen über die Verstärkte Zusammenarbeit finden Anwendung.

Artikel 84

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren unter Ausschluss jeglicher Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten Maßnahmen festlegen, um das Vorgehen der Mitgliedstaaten im Bereich der Kriminalprävention zu fördern und zu unterstützen.

Artikel 85

(ex-Artikel 31 EUV)

(1) Eurojust hat den Auftrag, die Koordinierung und Zusammenarbeit zwischen den nationalen Behörden zu unterstützen und zu verstärken, die für die Ermittlung und Verfolgung von schwerer Kriminalität zuständig sind, wenn zwei oder mehr Mitgliedstaaten betroffen sind oder eine Verfolgung auf gemeinsamer Grundlage erforderlich ist; Eurojust stützt sich dabei auf die von den Behörden der Mitgliedstaaten und von Europol durchgeführten Operationen und gelieferten Informationen.

Zu diesem Zweck legen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen den Aufbau, die Arbeitsweise, den Tätigkeitsbereich und die Aufgaben von Eurojust fest. Zu diesen Aufgaben kann Folgendes gehören:

- a) Einleitung von strafrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen sowie Vorschläge zur Einleitung von strafrechtlichen Verfolgungsmaßnahmen, die von den zuständigen nationalen Behörden durchgeführt werden, insbesondere bei Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union;
- b) Koordinierung der unter Buchstabe a genannten Ermittlungs- und Verfolgungsmaßnahmen;
- c) Verstärkung der justiziellen Zusammenarbeit, unter anderem auch durch die Beilegung von Kompetenzkonflikten und eine enge Zusammenarbeit mit dem Europäischen Justiziellen Netz.

Durch diese Verordnungen werden ferner die Einzelheiten für die Beteiligung des Europäischen Parlaments und der nationalen Parlamente an der Bewertung der Tätigkeit von Eurojust festgelegt.

(2) Im Rahmen der Strafverfolgungsmaßnahmen nach Absatz 1 werden die förmlichen Prozesshandlungen unbeschadet des Artikels 86 durch die zuständigen einzelstaatlichen Bediensteten vorgenommen.

Artikel 86

(1) Zur Bekämpfung von Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union kann der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen ausgehend von Eurojust eine Europäische Staatsanwaltschaft einsetzen. Der Rat beschließt einstimmig nach Zustimmung des Europäischen Parlaments.

Sofern keine Einstimmigkeit besteht, kann eine Gruppe von mindestens neun Mitgliedstaaten beantragen, dass der Europäische Rat mit dem Entwurf einer Verordnung befasst wird. In diesem Fall wird das Verfahren im Rat ausgesetzt. Nach einer Aussprache verweist der Europäische Rat im Falle eines Einvernehmens den Entwurf binnen vier Monaten nach Aussetzung des Verfahrens an den Rat zur Annahme zurück.

Sofern kein Einvernehmen erzielt wird, mindestens neun Mitgliedstaaten aber eine Verstärkte Zusammenarbeit auf der Grundlage des betreffenden Entwurfs einer Verordnung begründen möchten, teilen diese Mitgliedstaaten dies binnen derselben Frist dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Kommission mit. In diesem Fall gilt die Ermächtigung zu einer Verstärkten Zusammenarbeit nach Artikel

(15) Wird in den in den Verträgen vorgesehenen Fällen ein Gesetzgebungsakt auf Initiative einer Gruppe von Mitgliedstaaten, auf Empfehlung der Europäischen Zentralbank oder auf Antrag des Gerichtshofs im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen, so finden Absatz 2, Absatz 6 Satz 2 und Absatz 9 keine Anwendung.

In diesen Fällen übermitteln das Europäische Parlament und der Rat der Kommission den Entwurf des Rechtsakts sowie ihre jeweiligen Standpunkte in erster und zweiter Lesung. Das Europäische Parlament oder der Rat kann die Kommission während des gesamten Verfahrens um eine Stellungnahme bitten, die die Kommission auch von sich aus abgeben kann. Sie kann auch nach Maßgabe des Absatzes 11 an dem Vermittlungsausschuss teilnehmen, sofern sie dies für erforderlich hält.

Artikel 295

Das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission beraten sich und regeln einvernehmlich die Einzelheiten ihrer Zusammenarbeit. Dazu können sie unter Wahrung der Verträge interinstitutionelle Vereinbarungen schließen, die auch bindenden Charakter haben können.

Artikel 296

(ex-Artikel 253 EGV)

Wird die Art des zu erlassenden Rechtsakts von den Verträgen nicht vorgegeben, so entscheiden die Organe darüber von Fall zu Fall unter Einhaltung der geltenden Verfahren und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.

Die Rechtsakte sind mit einer Begründung zu versehen und nehmen auf die in den Verträgen vorgesehenen Vorschläge, Initiativen, Empfehlungen, Anträge oder Stellungnahmen Bezug.

Werden das Europäische Parlament und der Rat mit dem Entwurf eines Gesetzgebungsakts befasst, so nehmen sie keine Rechtsakte an, die gemäß dem für den betreffenden Bereich geltenden Gesetzgebungsverfahren nicht vorgesehen sind.

Artikel 297

(ex-Artikel 254 EGV)

(1) Gesetzgebungsakte, die gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen wurden, werden vom Präsidenten des Europäischen Parlaments und vom Präsidenten des Rates unterzeichnet.

Gesetzgebungsakte, die gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen wurden, werden vom Präsidenten des Organs unterzeichnet, das sie erlassen hat.

Die Gesetzgebungsakte werden im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Sie treten zu dem durch sie festgelegten Zeitpunkt oder anderenfalls am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft.

(2) Rechtsakte ohne Gesetzescharakter, die als Verordnung, Richtlinie oder Beschluss, der an keinen bestimmten Adressaten gerichtet ist, erlassen wurden, werden vom Präsidenten des Organs unterzeichnet, das sie erlassen hat.

Verordnungen, Richtlinien, die an alle Mitgliedstaaten gerichtet sind, sowie Beschlüsse, die an keinen bestimmten Adressaten gerichtet sind, werden im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Sie treten zu dem durch sie festgelegten Zeitpunkt oder anderenfalls am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft.

Die anderen Richtlinien sowie die Beschlüsse, die an einen bestimmten Adressaten gerichtet sind, werden denjenigen, für die sie bestimmt sind, bekannt gegeben und durch diese Bekanntgabe wirksam.

Artikel 298

(1) Zur Ausübung ihrer Aufgaben stützen sich die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union auf eine offene, effiziente und unabhängige europäische Verwaltung.

(2) Die Bestimmungen zu diesem Zweck werden unter Beachtung des Statuts und der Beschäftigungsbedingungen nach Artikel 336 vom Europäischen Parlament und vom Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen erlassen.

Artikel 299

(ex-Artikel 256 EGV)

Wenn das Europäische Parlament, der Rat oder die Kommission es für notwendig erachten, setzen sie dem Ausschuss für die Vorlage seiner Stellungnahme eine Frist; diese beträgt mindestens einen Monat, vom Eingang der diesbezüglichen Mitteilung beim Präsidenten des Ausschusses an gerechnet. Nach Ablauf der Frist kann das Fehlen einer Stellungnahme unberücksichtigt bleiben.

Wird der Wirtschafts- und Sozialausschuss nach Artikel 304 gehört, so wird der Ausschuss der Regionen vom Europäischen Parlament, vom Rat oder von der Kommission über dieses Ersuchen um Stellungnahme unterrichtet. Der Ausschuss der Regionen kann, wenn er der Auffassung ist, dass spezifische regionale Interessen berührt werden, eine entsprechende Stellungnahme abgeben.

Er kann, wenn er dies für zweckdienlich erachtet, von sich aus eine Stellungnahme abgeben.

Die Stellungnahme des Ausschusses sowie ein Bericht über die Beratungen werden dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Kommission übermittelt.

KAPITEL 4

DIE EUROPÄISCHE INVESTITIONSBANK

Artikel 308

(ex-Artikel 266 EGV)

Die Europäische Investitionsbank besitzt Rechtspersönlichkeit.

Mitglieder der Europäischen Investitionsbank sind die Mitgliedstaaten.

Die Satzung der Europäischen Investitionsbank ist den Verträgen als Protokoll beigefügt. Der Rat kann auf Antrag der Europäischen Investitionsbank und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und der Kommission oder auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und der Europäischen Investitionsbank die Satzung der Bank einstimmig gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren ändern.

Artikel 309

(ex-Artikel 267 EGV)

Aufgabe der Europäischen Investitionsbank ist es, zu einer ausgewogenen und reibungslosen Entwicklung des Binnenmarkts im Interesse der Union beizutragen; hierbei bedient sie sich des Kapitalmarkts sowie ihrer eigenen Mittel. In diesem Sinne erleichtert sie ohne Verfolgung eines Erwerbszwecks durch Gewährung von Darlehen und Bürgschaften die Finanzierung der nachstehend bezeichneten Vorhaben in allen Wirtschaftszweigen:

- a) Vorhaben zur Erschließung der weniger entwickelten Gebiete;
- b) Vorhaben zur Modernisierung oder Umstellung von Unternehmen oder zur Schaffung neuer Arbeitsmöglichkeiten, die sich aus der Errichtung oder dem Funktionieren des Binnenmarkts ergeben und wegen ihres Umfangs oder ihrer Art mit den in den einzelnen Mitgliedstaaten vorhandenen Mitteln nicht vollständig finanziert werden können;
- c) Vorhaben von gemeinsamem Interesse für mehrere Mitgliedstaaten, die wegen ihres Umfangs oder ihrer Art mit den in den einzelnen Mitgliedstaaten vorhandenen Mitteln nicht vollständig finanziert werden können.

In Erfüllung ihrer Aufgabe erleichtert die Bank die Finanzierung von Investitionsprogrammen in Verbindung mit der Unterstützung aus den Strukturfonds und anderen Finanzierungsinstrumenten der Union.

TITEL II

FINANZVORSCHRIFTEN

Artikel 310

(ex-Artikel 268 EGV)

(1) Alle Einnahmen und Ausgaben der Union werden für jedes Haushaltsjahr veranschlagt und in den Haushaltsplan eingesetzt.

Der jährliche Haushaltsplan der Union wird vom Europäischen Parlament und vom Rat nach Maßgabe des Artikels 314 aufgestellt.

Der Haushaltsplan ist in Einnahmen und Ausgaben auszugleichen.

(2) Die in den Haushaltsplan eingesetzten Ausgaben werden für ein Haushaltsjahr entsprechend der Verordnung nach Artikel 322 bewilligt.

(3) Die Ausführung der in den Haushaltsplan eingesetzten Ausgaben setzt den Erlass eines verbindlichen Rechtsakts der Union voraus, mit dem die Maßnahme der Union und die Ausführung der entsprechenden Ausgabe entsprechend der Verordnung nach Artikel 322 eine Rechtsgrundlage erhalten, soweit nicht diese Verordnung Ausnahmen vorsieht.

(4) Um die Haushaltsdisziplin sicherzustellen, erlässt die Union keine Rechtsakte, die erhebliche Auswirkungen auf den Haushaltsplan haben könnten, ohne die Gewähr zu bieten, dass die mit diesen Rechtsakten verbundenen Ausgaben im Rahmen der Eigenmittel der Union und unter Einhaltung des mehrjährigen Finanzrahmens nach Artikel 312 finanziert werden können.

(5) Der Haushaltsplan wird entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung ausgeführt. Die Mitgliedstaaten arbeiten mit der Union zusammen, um sicherzustellen, dass die in den Haushaltsplan eingesetzten Mittel nach diesem Grundsatz verwendet werden.

(6) Die Union und die Mitgliedstaaten bekämpfen nach Artikel 325 Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen.

KAPITEL 1

DIE EIGENMITTEL DER UNION

Artikel 311

(ex-Artikel 269 EGV)

Die Union stützt sich mit den erforderlichen Mitteln aus, um ihre Ziele erreichen und ihre Politik durchführen zu können.

Der Haushalt wird unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert.

Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einen Beschluss, mit dem die Bestimmungen über das System der Eigenmittel der Union festgelegt werden. Darin können neue Kategorien von Eigenmitteln eingeführt oder bestehende Kategorien abgeschafft werden. Dieser Beschluss tritt erst nach Zustimmung der Mitgliedstaaten im Einklang mit ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften in Kraft.

Der Rat legt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen Durchführungsmaßnahmen zu dem System der Eigenmittel der Union fest, sofern dies in dem nach Absatz 3 erlassenen Beschluss vorgesehen ist. Der Rat beschließt nach Zustimmung des Europäischen Parlaments.

KAPITEL 2

DER MEHRJÄHRIGE FINANZRAHMEN

Artikel 312

(1) Mit dem mehrjährigen Finanzrahmen soll sichergestellt werden, dass die Ausgaben der Union innerhalb der Grenzen ihrer Eigenmittel eine geordnete Entwicklung nehmen.

Er wird für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren aufgestellt.

Bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans der Union ist der mehrjährige Finanzrahmen einzuhalten.

(2) Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren eine Verordnung zur Festlegung des mehrjährigen Finanzrahmens. Er beschließt einstimmig nach Zustimmung des Europäischen Parlaments, die mit der Mehrheit seiner Mitglieder erteilt wird.

Der Europäische Rat kann einstimmig einen Beschluss fassen, wonach der Rat mit qualifizierter Mehrheit beschließen kann, wenn er die in Unterabsatz 1 genannte Verordnung erlässt.

(3) In dem Finanzrahmen werden die jährlichen Obergrenzen der Mittel für Verpflichtungen je Ausgabenkategorie und die jährliche Obergrenze der Mittel für Zahlungen festgelegt. Die Ausgabenkategorien, von denen es nur wenige geben darf, entsprechen den Haupttätigkeitsbereichen der Union.

(ex-Artikel 277 EGV)

Der mehrjährige Finanzrahmen und der Jahreshaushaltsplan werden in Euro aufgestellt.

Artikel 321

(ex-Artikel 278 EGV)

Die Kommission kann vorbehaltlich der Unterrichtung der zuständigen Behörden der betreffenden Mitgliedstaaten ihre Guthaben in der Währung eines dieser Staaten in die Währung eines anderen Mitgliedstaats transferieren, soweit dies erforderlich ist, um diese Guthaben für die in den Verträgen vorgesehenen Zwecke zu verwenden. Besitzt die Kommission verfügbare oder flüssige Guthaben in der benötigten Währung, so vermeidet sie soweit möglich derartige Transferierungen.

Die Kommission verkehrt mit jedem Mitgliedstaat über die von diesem bezeichnete Behörde. Bei der Durchführung ihrer Finanzgeschäfte nimmt sie die Notenbank des betreffenden Mitgliedstaats oder ein anderes von diesem genehmigtes Finanzinstitut in Anspruch.

Artikel 322

(ex-Artikel 279 EGV)

(1) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen nach Anhörung des Rechnungshofs

a) die Haushaltsvorschriften, in denen insbesondere die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Rechnungslegung und Rechnungsprüfung im Einzelnen geregelt werden;

b) die Vorschriften, die die Kontrolle der Verantwortung der Finanzakteure und insbesondere der Anweisungsbefugten und der Rechnungsführer regeln.

(2) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Rechnungshofs die Einzelheiten und das Verfahren fest, nach denen die Haushaltseinnahmen, die in der Regelung über die Eigenmittel der Union vorgesehen sind, der Kommission zur Verfügung gestellt werden, sowie die Maßnahmen, die zu treffen sind, um gegebenenfalls die erforderlichen Kassenmittel bereitzustellen.

Artikel 323

Das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission stellen sicher, dass der Union die Finanzmittel zur Verfügung stehen, die es ihr ermöglichen, ihren rechtlichen Verpflichtungen gegenüber Dritten nachzukommen.

Artikel 324

Auf Initiative der Kommission werden im Rahmen der nach diesem Titel vorgesehenen Haushaltsverfahren regelmäßige Treffen der Präsidenten des Europäischen Parlaments, des Rates und der Kommission einberufen. Diese treffen alle erforderlichen Maßnahmen, um die Abstimmung und Annäherung der Standpunkte der Organe, denen sie vorstehen, zu fördern und so die Durchführung dieses Titels zu erleichtern.

KAPITEL 6

BETRUGSBEKÄMPFUNG

Artikel 325

(ex-Artikel 280 EGV)

(1) Die Union und die Mitgliedstaaten bekämpfen Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen mit Maßnahmen nach diesem Artikel, die abschreckend sind und in den Mitgliedstaaten sowie in den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union einen effektiven Schutz bewirken.

(2) Zur Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, ergreifen die Mitgliedstaaten die gleichen Maßnahmen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten.

(3) Die Mitgliedstaaten koordinieren unbeschadet der sonstigen Bestimmungen der Verträge ihre Tätigkeit zum Schutz der finanziellen Interessen der Union vor Betrügereien. Sie sorgen zu diesem Zweck zusammen mit der Kommission für eine enge, regelmäßige Zusammenarbeit zwischen den

zuständigen Behörden.

(4) Zur Gewährleistung eines effektiven und gleichwertigen Schutzes in den Mitgliedstaaten sowie in den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Anhörung des Rechnungshofs die erforderlichen Maßnahmen zur Verhütung und Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten.

(5) Die Kommission legt in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten dem Europäischen Parlament und dem Rat jährlich einen Bericht über die Maßnahmen vor, die zur Durchführung dieses Artikels getroffen wurden.

TITEL III

VERSTÄRKTE ZUSAMMENARBEIT

Artikel 326

(ex-Artikel 27a bis 27e, 40 bis 40b und 43 bis 45 EUV sowie ex-Artikel 11 und 11a EGV)

Eine Verstärkte Zusammenarbeit achtet die Verträge und das Recht der Union.

Sie darf weder den Binnenmarkt noch den wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalt beeinträchtigen. Sie darf für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten weder ein Hindernis noch eine Diskriminierung darstellen noch darf sie zu Verzerrungen des Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten führen.

Artikel 327

(ex-Artikel 27a bis 27e, 40 bis 40b und 43 bis 45 EUV sowie ex-Artikel 11 und 11a EGV)

Eine Verstärkte Zusammenarbeit achtet die Zuständigkeiten, Rechte und Pflichten der nicht an der Zusammenarbeit beteiligten Mitgliedstaaten. Diese stehen der Durchführung der Verstärkten Zusammenarbeit durch die daran beteiligten Mitgliedstaaten nicht im Wege.

Artikel 328

(ex-Artikel 27a bis 27e, 40 bis 40b und 43 bis 45 EUV sowie ex-Artikel 11 und 11a EGV)

(1) Bei ihrer Begründung steht eine Verstärkte Zusammenarbeit allen Mitgliedstaaten offen, sofern sie die in dem hierzu ermächtigenden Beschluss gegebenenfalls festgelegten Teilnahmevoraussetzungen erfüllen. Dies gilt auch zu jedem anderen Zeitpunkt, sofern sie neben den genannten Voraussetzungen auch die in diesem Rahmen bereits erlassenen Rechtsakte beachten.

Die Kommission und die an einer Verstärkten Zusammenarbeit teilnehmenden Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, dass die Teilnahme möglichst vieler Mitgliedstaaten gefördert wird.

(2) Die Kommission und gegebenenfalls der Hohe Vertreter der Union für die Außen- und Sicherheitspolitik unterrichten das Europäische Parlament und den Rat regelmäßig über die Entwicklung einer Verstärkten Zusammenarbeit.

Artikel 329

(ex-Artikel 27a bis 27e, 40 bis 40b und 43 bis 45 EUV sowie ex-Artikel 11 und 11a EGV)

(1) Die Mitgliedstaaten, die in einem der Bereiche der Verträge – mit Ausnahme der Bereiche, für die die Union die ausschließliche Zuständigkeit besitzt, und der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik – untereinander eine Verstärkte Zusammenarbeit begründen möchten, richten einen Antrag an die Kommission, in dem der Anwendungsbereich und die Ziele aufgeführt werden, die mit der beabsichtigten Verstärkten Zusammenarbeit angestrebt werden. Die Kommission kann dem Rat einen entsprechenden Vorschlag vorlegen. Legt die Kommission keinen Vorschlag vor, so teilt sie den betroffenen Mitgliedstaaten ihre Gründe dafür mit.

Die Ermächtigung zur Einleitung einer Verstärkten Zusammenarbeit nach Unterabsatz 1 wird vom Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments erteilt.

(2) Der Antrag der Mitgliedstaaten, die untereinander im Rahmen der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik eine Verstärkte Zusammenarbeit begründen möchten, wird an den Rat gerichtet. Er wird dem Hohen Vertreter der Union für die Außen- und Sicherheitspolitik, der zur Kohärenz der beabsichtigten Verstärkten Zusammenarbeit mit der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik der Union Stellung nimmt, sowie der Kommission übermittelt, die insbesondere zur Kohärenz der

Anhang 9

Vertrag über die Europäische Union

Artikel 5

Artikel 6

Entwicklung des kulturellen Erbes Europas.

(4) Die Union errichtet eine Wirtschafts- und Währungsunion, deren Währung der Euro ist.

(5) In ihren Beziehungen zur übrigen Welt schützt und fördert die Union ihre Werte und Interessen und trägt zum Schutz ihrer Bürgerinnen und Bürger bei. Sie leistet einen Beitrag zu Frieden, Sicherheit, globaler nachhaltiger Entwicklung, Solidarität und gegenseitiger Achtung unter den Völkern, zu freiem und gerechtem Handel, zur Beseitigung der Armut und zum Schutz der Menschenrechte, insbesondere der Rechte des Kindes, sowie zur strikten Einhaltung und Weiterentwicklung des Völkerrechts, insbesondere zur Wahrung der Grundsätze der Charta der Vereinten Nationen.

(6) Die Union verfolgt ihre Ziele mit geeigneten Mitteln entsprechend den Zuständigkeiten, die ihr in den Verträgen übertragen sind.

Artikel 4

(1) Alle der Union nicht in den Verträgen übertragenen Zuständigkeiten verbleiben gemäß Artikel 5 bei den Mitgliedstaaten.

(2) Die Union achtet die Gleichheit der Mitgliedstaaten vor den Verträgen und ihre jeweilige nationale Identität, die in ihren grundlegenden politischen und verfassungsmäßigen Strukturen einschließlich der regionalen und lokalen Selbstverwaltung zum Ausdruck kommt. Sie achtet die grundlegenden Funktionen des Staates, insbesondere die Wahrung der territorialen Unversehrtheit, die Aufrechterhaltung der öffentlichen Ordnung und den Schutz der nationalen Sicherheit. Insbesondere die nationale Sicherheit fällt weiterhin in die alleinige Verantwortung der einzelnen Mitgliedstaaten.

(3) Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben.

Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.

Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.

Artikel 5

(ex-Artikel 5 EGV)

(1) Für die Abgrenzung der Zuständigkeiten der Union gilt der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung. Für die Ausübung der Zuständigkeiten der Union gelten die Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit.

(2) Nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung wird die Union nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig, die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben. Alle der Union nicht in den Verträgen übertragenen Zuständigkeiten verbleiben bei den Mitgliedstaaten.

(3) Nach dem Subsidiaritätsprinzip wird die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind.

Die Organe der Union wenden das Subsidiaritätsprinzip nach dem Protokoll über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit an. Die nationalen Parlamente achten auf die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips nach dem in jenem Protokoll vorgesehenen Verfahren.

(4) Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gehen die Maßnahmen der Union inhaltlich wie formal nicht über das zur Erreichung der Ziele der Verträge erforderliche Maß hinaus.

Die Organe der Union wenden den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nach dem Protokoll über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit an.

Artikel 6

(ex-Artikel 6 EUV)

(1) Die Union erkennt die Rechte, Freiheiten und Grundsätze an, die in der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 7. Dezember 2000 in der am 12. Dezember 2007 in Straßburg angepassten

Fassung niedergelegt sind; die Charta der Grundrechte und die Verträge sind rechtlich gleichrangig.

Durch die Bestimmungen der Charta werden die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union in keiner Weise erweitert.

Die in der Charta niedergelegten Rechte, Freiheiten und Grundsätze werden gemäß den allgemeinen Bestimmungen des Titels VII der Charta, der ihre Auslegung und Anwendung regelt, und unter gebührender Berücksichtigung der in der Charta angeführten Erläuterungen, in denen die Quellen dieser Bestimmungen angegeben sind, ausgelegt.

(2) Die Union tritt der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten bei. Dieser Beitritt ändert nicht die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union.

(3) Die Grundrechte, wie sie in der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten gewährleistet sind und wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben, sind als allgemeine Grundsätze Teil des Unionsrechts.

Artikel 7

(ex-Artikel 7 EUV)

(1) Auf begründeten Vorschlag eines Drittels der Mitgliedstaaten, des Europäischen Parlaments oder der Europäischen Kommission kann der Rat mit der Mehrheit von vier Fünfteln seiner Mitglieder nach Zustimmung des Europäischen Parlaments feststellen, dass die eindeutige Gefahr einer schwerwiegenden Verletzung der in Artikel 2 genannten Werte durch einen Mitgliedstaat besteht. Der Rat hört, bevor er eine solche Feststellung trifft, den betroffenen Mitgliedstaat und kann Empfehlungen an ihn richten, die er nach demselben Verfahren beschließt.

Der Rat überprüft regelmäßig, ob die Gründe, die zu dieser Feststellung geführt haben, noch zutreffen.

(2) Auf Vorschlag eines Drittels der Mitgliedstaaten oder der Europäischen Kommission und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments kann der Europäische Rat einstimmig feststellen, dass eine schwerwiegende und anhaltende Verletzung der in Artikel 2 genannten Werte durch einen Mitgliedstaat vorliegt, nachdem er den betroffenen Mitgliedstaat zu einer Stellungnahme aufgefordert hat.

(3) Wurde die Feststellung nach Absatz 2 getroffen, so kann der Rat mit qualifizierter Mehrheit beschließen, bestimmte Rechte auszusetzen, die sich aus der Anwendung der Verträge auf den betroffenen Mitgliedstaat herleiten, einschließlich der Stimmrechte des Vertreters der Regierung dieses Mitgliedstaats im Rat. Dabei berücksichtigt er die möglichen Auswirkungen einer solchen Aussetzung auf die Rechte und Pflichten natürlicher und juristischer Personen.

Die sich aus den Verträgen ergebenden Verpflichtungen des betroffenen Mitgliedstaats sind für diesen auf jeden Fall weiterhin verbindlich.

(4) Der Rat kann zu einem späteren Zeitpunkt mit qualifizierter Mehrheit beschließen, nach Absatz 3 getroffene Maßnahmen abzuändern oder aufzuheben, wenn in der Lage, die zur Verhängung dieser Maßnahmen geführt hat, Änderungen eingetreten sind.

(5) Die Abstimmungsmodalitäten, die für die Zwecke dieses Artikels für das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat gelten, sind in Artikel 354 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union festgelegt.

Artikel 8

(1) Die Union entwickelt besondere Beziehungen zu den Ländern in ihrer Nachbarschaft, um einen Raum des Wohlstands und der guten Nachbarschaft zu schaffen, der auf den Werten der Union aufbaut und sich durch enge, friedliche Beziehungen auf der Grundlage der Zusammenarbeit auszeichnet.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 kann die Union spezielle Übereinkünfte mit den betreffenden Ländern schließen. Diese Übereinkünfte können gegenseitige Rechte und Pflichten umfassen und die Möglichkeit zu gemeinsamem Vorgehen eröffnen. Zur Durchführung der Übereinkünfte finden regelmäßige Konsultationen statt.

TITEL II

BESTIMMUNGEN ÜBER DIE DEMOKRATISCHEN GRUNDSÄTZE

Artikel 9

Die Union achtet in ihrem gesamten Handeln den Grundsatz der Gleichheit ihrer Bürgerinnen und Bürger, denen ein gleiches Maß an Aufmerksamkeit seitens der Organe, Einrichtungen und sonstigen

Anhang 10

VO (EG) Nr. 2988/95

Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften

Amtsblatt Nr. L 312 vom 23/12/1995 S. 0001 - 0004

VERORDNUNG (EG, EURATOM) Nr. 2988/95 DES RATES vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION -

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 235,

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 203,

auf Vorschlag der Kommission (1),

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments (2),

in Erwägung nachstehender Gründe:

Der Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaft wird aus eigenen Mitteln finanziert und von der Kommission im Rahmen der bewilligten Mittel nach den Grundsätzen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung ausgeführt. Bei der Erfuellung dieser Aufgabe arbeitet die Kommission eng mit den Mitgliedstaaten zusammen.

Über die Hälfte der Gemeinschaftsausgaben werden den Empfängern über die Mitgliedstaaten gezahlt.

Die Einzelheiten dieser dezentralen Verwaltung und der Kontrollsysteme werden in ausführlichen Vorschriften geregelt, die sich je nach Bereich der Gemeinschaftspolitik unterscheiden. Es ist jedoch wichtig, in allen Bereichen Handlungen zum Nachteil der finanziellen Interessen der Gemeinschaften zu bekämpfen.

Um die Bekämpfung des Betrugs zum Nachteil der finanziellen Interessen der Gemeinschaften wirksam zu gestalten, muß ein allen Bereichen der Gemeinschaftspolitik gemeinsamer rechtlicher Rahmen festgelegt werden.

Die Verhaltensweisen, die Unregelmäßigkeiten darstellen, sowie die verwaltungsrechtlichen Maßnahmen und die entsprechenden Sanktionen sind im Einklang mit dieser Verordnung in sektorbezogenen Regelungen vorgesehen.

Die genannten Verhaltensweisen umfassen betrügerische Praktiken im Sinne des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften.

Die verwaltungsrechtlichen Sanktionen der Gemeinschaft müssen einen angemessenen Schutz der genannten Interessen gewährleisten. Es sind allgemeine Regeln für diese Sanktionen aufzustellen.

Das Gemeinschaftsrecht sieht verwaltungsrechtliche Sanktionen der Gemeinschaft im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik vor. Derartige Sanktionen sind auch in anderen Bereichen einzuführen.

Die gemeinschaftlichen Maßnahmen und Sanktionen zur Verwirklichung der Ziele der gemeinsamen Agrarpolitik sind Bestandteil der Beihilferegelungen. Sie haben einen eigenen Zweck, der die strafrechtliche Bewertung des Verhaltens der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten unberührt läßt. Ihre Effizienz ist durch die unmittelbare Wirksamkeit der Gemeinschaftsnorm und die uneingeschränkte Anwendbarkeit aller Gemeinschaftsmaßnahmen sicherzustellen, sofern mit vorsorglichen Maßnahmen dieses Ziel nicht erreicht werden konnte.

Gemäß dem allgemeinen Erfordernis der Billigkeit und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie unter Berücksichtigung des Grundsatzes "ne bis in idem" sind unter Wahrung des gemeinschaftlichen Besitzstands und unter Beachtung der Vorschriften der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung geltenden spezifischen Gemeinschaftsregelungen geeignete Bestimmungen vorzusehen, um eine Kumulierung finanzieller Sanktionen der Gemeinschaft und einzelstaatlicher strafrechtlicher Sanktionen bei ein und derselben Person für dieselbe Tat zu verhindern.

Für die Anwendung dieser Verordnung kann ein strafrechtliches Verfahren dann als abgeschlossen gelten, wenn die zuständige einzelstaatliche Behörde und die betreffende Person einen Vergleich geschlossen haben.

Diese Verordnung gilt unbeschadet der Anwendung des Strafrechts der Mitgliedstaaten.

Nach dem Gemeinschaftsrecht sind die Kommission und die Mitgliedstaaten verpflichtet, die zweckentsprechende Verwendung der Haushaltsmittel der Gemeinschaften zu überprüfen. Es sind gemeinsame Vorschriften zur Ergänzung der geltenden Regelungen vorzusehen.

In den Verträgen sind die erforderlichen spezifischen Befugnisse für den Erlass materiell-rechtlicher horizontaler Vorschriften über Kontrollen und über Maßnahmen sowie Sanktionen zum Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften nicht vorgesehen. Daher sind Artikel 235 des EG-Vertrags und Artikel 203 des EAG-Vertrags heranzuziehen.

Zusätzliche allgemeine Bestimmungen für die Kontrollen und Überprüfungen vor Ort werden zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt -

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

TITEL I

Grundsätze

Artikel 1

(1) Zum Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften wird eine Rahmenregelung für einheitliche Kontrollen sowie für verwaltungsrechtliche Maßnahmen und Sanktionen bei Unregelmäßigkeiten in Bezug auf das Gemeinschaftsrecht getroffen.

(2) Der Tatbestand der Unregelmäßigkeit ist bei jedem Verstoß gegen eine Gemeinschaftsbestimmung als Folge einer Handlung oder Unterlassung eines Wirtschaftsteilnehmers gegeben, die einen Schaden für den Gesamthaushaltsplan der Gemeinschaften oder die Haushalte, die von den Gemeinschaften verwaltet werden, bewirkt hat bzw. haben würde, sei es durch die Verminderung oder den Ausfall von Eigenmitteleinnahmen, die direkt für Rechnung der Gemeinschaften erhoben werden, sei es durch eine ungerechtfertigte Ausgabe.

Artikel 2

(1) Kontrollen und verwaltungsrechtliche Maßnahmen und Sanktionen werden eingeführt, soweit sie erforderlich sind, um die ordnungsgemäße Anwendung des Gemeinschaftsrechts sicherzustellen. Sie müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein, um einen angemessenen Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften zu gewährleisten.

(2) Eine verwaltungsrechtliche Sanktion kann nur verhängt werden, wenn sie in einem Rechtsakt der Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unregelmäßigkeit vorgesehen wurde. Bei späterer Änderung der in einer Gemeinschaftsregelung enthaltenen Bestimmungen über verwaltungsrechtliche Sanktionen gelten die weniger strengen Bestimmungen rückwirkend.

(3) In den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts werden Art und Tragweite der verwaltungsrechtlichen Maßnahmen und Sanktionen in dem für die ordnungsgemäße Anwendung der betreffenden Regelung erforderlichen Maß und entsprechend der Art und Schwere der Unregelmäßigkeit, dem gewährten oder erlangten Vorteil und dem Grad des Verschuldens festgelegt.

(4) Vorbehaltlich des anwendbaren Gemeinschaftsrechts unterliegen die Verfahren für die Anwendung der gemeinschaftlichen Kontrollen, Maßnahmen und Sanktionen dem Recht der Mitgliedstaaten.

Artikel 3

(1) Die Verjährungsfrist für die Verfolgung beträgt vier Jahre ab Begehung der Unregelmäßigkeit nach Artikel 1 Absatz 1. Jedoch kann in den sektorbezogenen Regelungen eine kürzere Frist vorgesehen werden, die nicht weniger als drei Jahre betragen darf.

Bei andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeiten beginnt die Verjährungsfrist an dem Tag, an dem die Unregelmäßigkeit beendet wird. Bei den mehrjährigen Programmen läuft die Verjährungsfrist auf jeden Fall bis zum endgültigen Abschluß des Programms.

Die Verfolgungsverjährung wird durch jede der betreffenden Person zur Kenntnis gebrachte Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen. Nach jeder eine Unterbrechung bewirkenden Handlung beginnt die Verjährungsfrist von neuem.

Die Verjährung tritt jedoch spätestens zu dem Zeitpunkt ein, zu dem eine Frist, die doppelt so lang ist wie die Verjährungsfrist, abläuft, ohne daß die zuständige Behörde eine Sanktion verhängt hat; ausgenommen sind die Fälle, in denen das Verwaltungsverfahren gemäß Artikel 6 Absatz 1 ausgesetzt worden ist.

(2) Die Frist für die Vollstreckung der Entscheidung, mit der eine verwaltungsrechtliche Sanktion verhängt wird, beträgt drei Jahre. Diese Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Entscheidung rechtskräftig wird.

Die Fälle der Unterbrechung und der Aussetzung werden durch die einschlägigen Bestimmungen des einzelstaatlichen Rechts geregelt.

(3) Die Mitgliedstaaten behalten die Möglichkeit, eine längere Frist als die in Absatz 1 bzw. Absatz 2 vorgesehene Frist anzuwenden.

TITEL II

Verwaltungsrechtliche Maßnahmen und Sanktionen

Artikel 4

(1) Jede Unregelmäßigkeit bewirkt in der Regel den Entzug des rechtswidrig erlangten Vorteils

- durch Verpflichtung zur Zahlung des geschuldeten oder Rückerstattung des rechtswidrig erhaltenen Geldbetrags;

- durch vollständigen oder teilweisen Verlust der Sicherheit, die für einen Antrag auf Gewährung eines Vorteils oder bei Zahlung eines Vorschusses geleistet wurde.

(2) Die Anwendung der Maßnahmen nach Absatz 1 beschränkt sich auf den Entzug des erlangten Vorteils, zuzüglich - falls dies vorgesehen ist - der Zinsen, die pauschal festgelegt werden können.

(3) Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben, indem künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden, haben zur Folge, daß der betreffende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird.

(4) Die in diesem Artikel vorgesehenen Maßnahmen stellen keine Sanktionen dar.

Artikel 5

(1) Unregelmäßigkeiten, die vorsätzlich begangen oder durch Fahrlässigkeit verursacht werden, können zu folgenden verwaltungsrechtlichen Sanktionen führen:

a) Zahlung einer Geldbuße;

b) Zahlung eines Betrags, der den rechtswidrig erhaltenen oder hinterzogenen Betrag, gegebenenfalls zuzüglich der Zinsen, übersteigt; dieser zusätzliche Betrag, der nach einem in den Einzelregelungen festzulegenden Prozentsatz zu bestimmen ist, darf die zur Abschreckung unbedingt erforderliche Höhe nicht übersteigen;

c) vollständiger oder teilweiser Entzug eines nach Gemeinschaftsrecht gewährten Vorteils auch dann, wenn der Wirtschaftsteilnehmer nur einen Teil dieses Vorteils rechtswidrig erlangt hat;

d) Ausschluß von einem Vorteil oder Entzug eines Vorteils für einen Zeitraum, der nach dem Zeitraum der Unregelmäßigkeit liegt;

e) vorübergehender Entzug einer Genehmigung oder einer Anerkennung, die für die Teilnahme an einem gemeinschaftlichen Beihilfesystem erforderlich ist;

f) Verlust einer Sicherheit oder einer Garantie, die zur Gewährleistung der Erfüllung der Bedingungen einer Regelung geleistet wurde, oder Rückzahlung des Betrags einer ungerechtfertigterweise freigegebenen Sicherheit;

g) weitere ausschließlich wirtschaftliche Sanktionen gleichwertiger Art und Tragweite, wie sie in der vom Rat nach Maßgabe der sektorrelevanten Erfordernisse erlassenen sektorbezogenen Regelungen vorgesehen sind, unter Einhaltung der der Kommission vom Rat übertragenen Durchführungsbefugnisse.

(2) Unbeschadet der Bestimmungen der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung bestehenden sektorbezogenen Regelungen können bei sonstigen Unregelmäßigkeiten nur die in Absatz 1 aufgeführten Sanktionen, die nicht einer strafrechtlichen Sanktion gleichgestellt werden können, verhängt werden, sofern derartige Sanktionen für die korrekte Anwendung der Regelung unerlässlich sind.

Artikel 6

(1) Unbeschadet der verwaltungsrechtlichen Sanktionen der Gemeinschaft, die auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung bestehenden sektorbezogenen Regelungen beschlossen werden, kann die Verhängung von finanziellen Sanktionen wie Geldbußen durch Beschluß der zuständigen Behörde ausgesetzt werden, wenn gegen die betreffende Person ein Strafverfahren eingeleitet worden ist, das dieselbe Tat betrifft. Die Aussetzung des Verwaltungsverfahrens hat eine Unterbrechung der Verjährungsfrist nach Artikel 3 zur Folge.

(2) Wird das Strafverfahren nicht fortgesetzt, so wird das ausgesetzte Verwaltungsverfahren wieder

aufgenommen.

(3) Kommt das strafrechtliche Verfahren zum Abschluß, so wird das ausgesetzte Verwaltungsverfahren wieder aufgenommen, sofern allgemeine Rechtsgrundsätze dem nicht entgegenstehen.

(4) Bei einer Wiederaufnahme des Verwaltungsverfahrens sorgt die Verwaltungsbehörde dafür, daß eine der in der Gemeinschaftsregelung vorgesehenen Sanktion mindestens gleichwertige Sanktion verhängt wird, wobei alle Sanktionen berücksichtigt werden können, die die Justizbehörde wegen derselben Tat gegenüber derselben Person verhängt hat.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten nicht für finanzielle Sanktionen, die Bestandteil von Unterstützungssystemen sind und die unabhängig von etwaigen strafrechtlichen Sanktionen angewandt werden können, wenn und soweit sie diesen nicht gleichgestellt werden können.

Artikel 7

Verwaltungsrechtliche Maßnahmen oder Sanktionen der Gemeinschaft können gegen die in Artikel 1 genannten Wirtschaftsteilnehmer verhängt werden, d. h. gegen natürliche oder juristische Personen sowie sonstige nach dem einzelstaatlichen Recht anerkannte Rechtssubjekte, die eine Unregelmäßigkeit begangen haben. Sie können auch gegenüber Personen verhängt werden, die an der Begehung einer Unregelmäßigkeit mitgewirkt haben, die für eine Unregelmäßigkeit zu haften haben oder die dafür zu sorgen haben, daß sie nicht begangen wird.

TITEL III

Kontrollen

Artikel 8

(1) Die Mitgliedstaaten ergreifen gemäß den innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um sich zu vergewissern, daß die Transaktionen, die die finanziellen Interessen der Gemeinschaften berühren, rechtmäßig sind und auch effektiv durchgeführt werden.

(2) Die Kontrollmaßnahmen werden auf die besonderen Gegebenheiten eines jeden Sektors abgestimmt und sind im Hinblick auf das angestrebte Ziel verhältnismäßig. Sie tragen den Verwaltungsgepflogenheiten und -strukturen der Mitgliedstaaten Rechnung und werden so gestaltet, daß sich daraus keine übermäßigen Wirtschaftsbeschränkungen und Verwaltungskosten ergeben.

Form und Häufigkeit der von den Mitgliedstaaten durchzuführenden Kontrollen und Überprüfungen vor Ort sowie die Einzelheiten ihrer Durchführung werden, soweit erforderlich, in den sektorbezogenen Regelungen in der Weise festgelegt, daß sie eine einheitliche und wirksame Anwendung der betreffenden Regelungen und insbesondere die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten sowie deren Vorbeugung gewährleisten.

(3) Die sektorbezogenen Regelungen enthalten die erforderlichen Bestimmungen, um durch die Angleichung der Verfahren und der Kontrollmethoden eine gleichwertige Kontrolle zu gewährleisten.

Artikel 9

(1) Unbeschadet der von den Mitgliedstaaten nach Maßgabe der innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften durchgeführten Kontrollen und der von den Gemeinschaftsorganen gemäß den Bestimmungen des EG-Vertrags, insbesondere Artikel 188c, durchgeführten Kontrollen veranlaßt die Kommission, daß unter ihrer Verantwortung überprüft wird,

a) ob die Verwaltungsgepflogenheiten mit den Gemeinschaftsbestimmungen übereinstimmen;

b) inwieweit die erforderlichen Belege vorhanden sind und mit den Einnahmen und Ausgaben der Gemeinschaften im Sinne des Artikels 1 übereinstimmen;

c) wie diese Finanztransaktionen gewährleistet und überprüft werden.

(2) Sie kann außerdem Kontrollen und Überprüfungen vor Ort nach Maßgabe der sektorbezogenen Regelungen durchführen.

Vor der Durchführung dieser Kontrollen und Überprüfungen und im Einklang mit den geltenden Vorschriften unterrichtet die Kommission den betreffenden Mitgliedstaat davon, um die erforderliche Unterstützung zu erhalten.

Artikel 10

Zusätzliche allgemeine Bestimmungen für die Kontrollen und Überprüfungen vor Ort werden nach den in Artikel 235 des EG-Vertrags und in Artikel 203 des EAG-Vertrags vorgesehenen Verfahren zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt.

Artikel 11

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Geschehen zu Brüssel am 18. Dezember 1995.

Im Namen des Rates

Der Präsident

J. BORRELL FONTELLES

(1) ABl. Nr. C 216 vom 6. 8. 1994, S. 11.

(2) ABl. Nr. C 89 vom 10. 4. 1995, S. 83, und Stellungnahme vom 30. November 1995 (noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht).

Anhang 11

Anfrage an die französische Zollbehörde

Anfrage an die französische Zollbehörde, Herrn Brossier
Telefonprotokoll über das mit Herrn Brossier geführte Telefonat

Erneute Anfrage an Herrn Brossier

Betreff **demande en cadre d`un mémoire de master**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An <ids@douane.finances.gouv.fr>
Datum 2016-08-27 11:36



Mesdames et Messieurs,

malheureusement, je ne suis pas capable de poser ma demande à vous en bon français. J'espère que vous pouvez toutefois répondre à mes questions.

Je vous en remercie beaucoup.

en anglais:

In the context of my master degree in „Criminology and Police-Science“ at the Ruhr-Universität Bochum, I would like to look into the subject of tax-refundable exports by private persons.

The occasion for this subject is as follows:

In Germany, the VAT for goods, bought and exported by non-EU-citizens, is refunded from the very first Cent. There is no lowest amount. The required proof of exportation, to get the refund, is carried out by the german customs duty by stamping the „bill of export“. Especially regarding the tourist traffic to/ from Switzerland, there is a high appearance of those „bills of export“. If a violation was detected (e.g. handing in a bill of export, though the goods had already left the EU/ or were never ment to leave), a criminal procedure was opened by the customs duty. This changed in 2013, when a corresponding court decision was spoken, which made it impossible to practice this kind of prosecution any longer, merely the refund is prohibited.

One part of the mentioned master thesis is supposed to deal with approaches of other EU-member states, which also have to face these problems. Therefor I kindly ask you for answering the following questions:

Does the refund of VAT, declared by private persons, in France also lead to transgressions? If not, is it known what prevented the transgression (so far)?
If yes, how and in what range (amount of criminal procedures, fiscal damage) does the problem reveal itself?
How can these transgression be pursued in France?
Are there any arrangements to prevent fiscal damage this way?

I would like to thank you in advance for answering those questions.

If you have any questions, don't hesitate to contact me.

en allemand:

Im Rahmen meiner Masterarbeit im Fach Kriminologie und Polizeiwissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit der Problematik der „Ausfuhrkassenzettel“ beschäftigen.

Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren in vollem Umfang erstattet. Eine Mindestumsatzmenge, bzw. einen Mindestbetrag gibt es nicht. Der erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des „Ausfuhrkassenzettels“ durch den deutschen Zoll. Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhren mit Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Erstattung der Umsatzsteuer untersagt.

In einem Teil der genannten Masterarbeit möchte ich mich gerne mit Lösungsansätzen anderer betroffener Mitgliedstaaten auseinandersetzen. Dafür erbete ich von Ihnen die Auskunft in folgenden Fragen:

Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?

Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?

Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?

Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)?

Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich sehr für die Beantwortung der gestellten Fragen.

Sincères salutations,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434

Betreff **PM / Anna-Sophie Mädler / demande en cadre d`un mémoire de master**
Von Infos Douane Service <ids@douane.finances.gouv.fr>
An Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
Datum 2016-08-30 11:28



DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES
ET DROITS INDIRECTS
INFOS DOUANE SERVICE

Site Internet : www.douane.gouv.fr

Tél : 0 811 20 44 44

coût du service 6 centimes/minute

plus prix de l'appel(fixe, portable ou box)

Hors métropole ou l'étranger : 33 1 72 40 78 50

précédé du préfixe de sortie

Dossier suivi par : Ph. MARIAGE

Madame,

En réponse à votre courriel, vous trouverez tous les renseignements concernant les ventes sous bordereau de détaxe en consultant le Bulletin Officiel des Douanes n°7055, texte 15-013 du 13/02/2016, accessible sur le site www.douane.gouv.fr en cliquant sur:

- data douane
- rubrique "sommaire": sur Bulletin officiel des douanes
- dans le cadre " recherche de BOD" entrez 7055

Vous y trouverez notamment le seuil minimum d'achat en paragraphe 11, et les sanctions pour irrégularité en 64.

TRADUCTION :

En allemand

Damen und Herren,

Als Antwort auf Ihre E-Mail finden Sie alle Informationen über Umsatzsteuererstattung unter Beleg durch das Amtsblatt für Zoll Nr Besuch 7055, 15-013 Text von 2016.02.13, bei www.douane.gouv.fr Ort zur Verfügung. fr, indem Sie auf:

- datadouane
- Überschrift "Zusammenfassung" des Amtszoll Journal
- Unter "Suche BOD" eingeben 7055

Sie werden insbesondere die Mindestabnahmeschwelle in Absatz 11 und Sanktionen für Unregelmäßigkeiten in 64 finden.

En anglais:

Mrs,

In response to your email, you find all the information about sales tax refund under slip by visiting the Official Bulletin of Customs No. 7055, 15-013 Text of 02/13/2016, available at www.douane.gouv.fr site. fr by clicking:

- datadouane
- Heading "summary" of Official Customs Journal
- Under "Search BOD" enter 7055

You will find in particular the minimum purchase threshold in paragraph 11, and penalties for irregularities in 64.

Veillez agréer, Madame, l'assurance de ma considération distinguée.

L'inspecteur Régional , Responsable du service
Hervé BROUILLARD

Afin de contribuer au respect de l'environnement, merci de n'imprimer ce courriel que si nécessaire.

Avertissement :

Ce message est personnel et confidentiel. Son acheminement par Internet a pu en altérer le contenu.

si vous n'êtes pas destinataire de ce message, merci d'en avertir immédiatement l'expéditeur.

Le 27/08/2016 11:36, Anna-Sophie Mädler a écrit :

Mesdames et Messieurs,

malheureusement, je ne suis pas capable de poser ma demande à vous en bon français. J'espère que vous pouvez toutefois répondre à mes questions.

Je vous en remercie beaucoup.

en anglais:

In the context of my master degree in „Criminology and Police-Science" at the Ruhr-Universität Bochum, I would like to look into the subject of tax-refundable exports by private persons.

The occasion for this subject is as follows:

In Germany, the VAT for goods, bought and exported by non-EU-citizens, is refunded from the very first Cent. There is no lowest amount. The required proof of exportation, to get the refund, is carried out by the German customs duty by stamping the „bill of export". Especially regarding the tourist traffic to/ from Switzerland, there is a high appearance of those „bills of export". If a violation was detected (e.g. handing in a bill of export, though the goods had already left the EU/ or were never meant to leave), a criminal procedure was opened by the customs duty. This changed in 2013, when a corresponding court decision was spoken, which made it impossible to practice this kind of prosecution any longer, merely the refund is prohibited.

One part of the mentioned master thesis is supposed to deal with approaches of other EU-member states, which also have to face these problems. Therefore I kindly ask you for answering the following questions:

Does the refund of VAT, declared by private persons, in France also lead to transgressions?

If not, is it known what prevented the transgression (so far)?

If yes, how and in what range (amount of criminal procedures, fiscal damage) does the problem reveal itself?

How can these transgression be pursued in France?

Are there any arrangements to prevent fiscal damage this way?

I would like to thank you in advance for answering those questions.

If you have any questions, don't hesitate to contact me.

en allemand:

Im Rahmen meiner Masterarbeit im Fach Kriminologie und Polizeiwissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit der Problematik der „Ausfuhrkassenzettel" beschäftigen.

Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren in vollem Umfang erstattet. Eine Mindestumsatzmenge, bzw. einen Mindestbetrag gibt es nicht. Der erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des „Ausfuhrkassenzettels" durch den deutschen Zoll. Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhren mit Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Erstattung der Umsatzsteuer untersagt.

In einem Teil der genannten Masterarbeit möchte ich mich gerne mit Lösungsansätzen anderer betroffener Mitgliedstaaten auseinandersetzen. Dafür erbete ich von Ihnen die Auskunft in folgenden Fragen:

Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?

Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?

Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?

Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)?

Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich sehr für die Beantwortung der gestellten Fragen.

Sincères salutations,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434



Betreff **demande en cadre d`un mémoire de master**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
Datum 2016-09-02 12:13

- Présentation Atelier Fiscalis 12062015 - Version EN.pdf (4.4 MB)

Cher Mr. Brossier,

malheureusement, je ne suis pas capable de poser ma demande à vous en bon français. J'espère que vous pourrez toutefois répondre à mes questions.

Je vous en remercie beaucoup!

My name is Sophie Mädler, I am a german customs officer, working in the department of combating tax evasion in southern Germany.

In the context of my master degree in „Criminology and Police-Science“ at the Ruhr-Universität Bochum, I would like to look into the subject of tax-refundable exports by private persons. One part of the mentioned master thesis is supposed to deal with approaches of other EU-member states, which also have to face frauds relating to VAT refund. I therefore have already been in contact with Ms. Schmaljohann, german customs office at Neustadt a.d.W., who took part in the fiscalis workshop - PABLO on 12th june 2015. She kindly handed to me the presentation given by your colleagues that day. She also told me that I may contact you with any further questions.

My first question is, whether I may use the content of the presentation (see annex) for my master thesis?

Above that I would like to ask you, if you could give me an update on several datas, mentioned in this presentation (as far as possible):

- Does France stick to the proposed refund-amount of 175€ (Art. 147 of the VAT Directive)?
- How many refund forms are issued in France per year? How high is the refunded amount?
- What types of fraud have been detected so far?
- How many frauds have recently been detected (per year)? How high is the damage sum?
- Are there (still) any signs of structured and organized networks (or crime)?
- How does France deal with violations concerning the VAT refund? Is there a legal basis for penalties (penal law) that I could look up?
- Does the PABLO kiosks exist at the swiss border, too? Are there any characteristics regarding the swiss border relating to VAT fraud?
- How does Pablo help to detect/ pursue fraud?

I know this is a lot of questions! So if some of these are already answered by the presentation and there is no relevant change, you can leave those questions out. Otherwise I would like to thank you in advance for your answers.

If you have any questions, don't hesitate to contact me.

Sincères salutations,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de



Betreff **Re: [***] demande en cadre d`un mémoire de master**
Von Emmanuel BROSSIER <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
An Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
Datum 2016-09-02 13:36

Dear Sophie,

I would be very pleased to exchange views with you about tax refund process in France. I will try to give you usefull informations about the fraud aspects even if I can't communicate you any specific figures.

You can call me this afternoon (or next week if it is easier for you).

Best regards
Emmanuel Brossier
+33 1 57 53 44 55

----- Mail original -----

De: "Anna-Sophie Mädler" <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
À: "emmanuel brossier" <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
Envoyé: Vendredi 2 Septembre 2016 12:13:49
Objet: [***] demande en cadre d`un mémoire de master

Cher Mr. Brossier,

malheureusement, je ne suis pas capable de poser ma demande à vous en bon français. J'espère que vous pourrez toutefois répondre à mes questions.

Je vous en remercie beaucoup!

My name is Sophie Mädler, I am a german customs officer, working in the department of combating tax evasion in southern Germany.

In the context of my master degree in „Criminology and Police-Science“ at the Ruhr-Universität Bochum, I would like to look into the subject of tax-refundable exports by private persons. One part of the mentioned master thesis is supposed to deal with approaches of other EU-member states, which also have to face frauds relating to VAT refund. I therefore have already been in contact with Ms. Schmaljohann, german customs office at Neustadt a.d.W., who took part in the fisclis workshop - PABLO on 12th june 2015. She kindly handed to me the presentation given by your colleagues that day. She also told me that I may contact you with any further questions.

My first question is, whether I may use the content of the presentation (see annex) for my master thesis?

Above that I would like to ask you, if you could give me an update on several datas, mentioned in this presentation (as far as possible):

- Does France stick to the proposed refund-amount of 175€ (Art. 147 of the VAT Directive)?
- How many refund forms are issued in France per year? How high is the refunded amount?
- What types of fraud have been detected so far?
- How many frauds have recently been detected (per year)? How high is the damage sum?
- Are there (still) any signs of structured and organized networks (or crime)?
- How does France deal with violations concerning the VAT refund? Is there a legal basis for penalties (penal law) that I could look up?
- Does the PABLO kiosks exist at the swiss border, too? Are there any characteristics regarding the swiss border relating to VAT fraud?
- How does Pablo help to detect/ pursue fraud?

I know this isa lot of questions! So if some of these are already

answered by the presentation and there is no relevant change, you can leave those questions out. Otherwise I would like to thank you in advance for your answers.

If you have any questions, don't hesitate to contact me.

Sincères salutations,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de

Telefonprotokoll über das Telefonat mit Herrn Brossier am 02.09.2016 um 14:00 - 14:45, Tel. +33 1 57 53 44 55.

Auf meine Email vom 02.09.2016 antwortete Herr Brossier ebenfalls per Email und bot an, die Fragen bei einem Telefongespräch zu erörtern. Daraufhin wurde er von mir telefonisch unter der angegebenen Nummer kontaktiert. Das Gespräch wurde auf Englisch geführt, wurde aber direkt im Anschluss aus dem Gedächtnis und anhand von gefertigten Notizen auf deutsch verfasst.

Herr Brossier bedankte sich für das Interesse an der Thematik und war der Ansicht, dass es bei der Vielzahl der Fragen einfacher wäre, dies telefonisch zu erörtern.

Zunächst erteilte mir Herr Brossier mündlich die Genehmigung, auch die Inhalte der bereits erhaltenen Präsentation des Fiscalis Workshops 2015 verwenden zu dürfen.

Auf die inhaltlichen Fragen bezogen erwähnte Herr Brossier, dass in Frankreich die Erstattungsgrenze von 175€ einhalte und auch keinerlei Interesse daran habe, diesen Betrag herunterzusetzen. Dies läge einerseits daran, dass der durchschnittliche Betrag der zwecks MWSt-Erstattung deklarierten Waren rund 1.200€ beträgt. Diesen hohen Wert führte Herr Brossier insbesondere auf das Verkaufsgeschick der Händler zurück, da es sich mit den 20% Erstattung gut werben ließe.

Eine Änderung des Erstattungsbetrages hätte insofern in der Realität kaum Auswirkungen. Des Weiteren wurden seiner Angabe nach im Jahr 2014 rund vier Millionen Anträge via PABLO eingereicht, im Jahr 2015 bereits ca. fünf Millionen. Eine Minderung des Mindestbetrages würde also allenfalls zu noch mehr Aufkommen, welches wiederum mit höheren Kosten verbunden wäre, führen. Er betonte, dass es sich bei diesen Zahlen nur um die mittels PABLO eingereichten Formulare handle, die alternativ beim Zoll zum Abstempeln eingereichten würden zahlenmäßig nicht erfasst. Da es im Jahr 2015 zu einem längeren Ausfall des Systems gekommen war, sei tatsächlich mit einem noch höheren Aufkommen zu rechnen. Darüber hinaus werde die Sta-

tistik der tatsächlich in Frankreich erstatteten Beträge, welche von ihm mit einer Milliarde allein für die Umsatzsteuer beziffert wurde, durch die Tatsache, dass auch in anderen Mitgliedstaaten die in Frankreich gekaufte Ware ausgeführt werden kann, verfälscht. So könne es beispielsweise vorkommen, dass Passagiere den in Frankreich ausgestellten Beleg in Frankfurt am Flughafen zur Ausfuhr bestätigen ließen.

Als Möglichkeiten der Erstattung nannte Herr Brossier einerseits, dass die Kreditkartendaten des Kunden erfasst würden und dieser die Ware zunächst steuerfrei erhalte. Sollte es wider Erwarten nicht dazu kommen, dass der Kunde rechtzeitig den Nachweis der Ausfuhr belegen könne, würde der Betrag der Umsatzsteuer im Folgenden vom angegebenen Konto abgebucht. Alternativ werde der Betrag bei Erwerb zunächst gezahlt und dann nach Einreichen des Nachweises der Ausfuhr via TaxRefund oder auf anderem Wege wieder ausgezahlt.

Eine genaue Zahl der Strafverfahren könne er mir leider nicht nennen, jedoch sei seit der Einführung von PABLO die Aufgriffsrate um 90% gestiegen. Dies liege insbesondere am guten Risikomanagement, welches man mit PABLO durchführen könne. Demnach sei es möglich, alle Daten, welche durch den Verkäufer eingegeben worden seien, zu überprüfen. So könne beispielsweise geschaut werden, ob bestimmte Personen in diesem Zusammenhang bereits auffällig geworden seien. Es könnten aber auch Parameter wie die Höhe des deklarierten Warenwertes ausgewählt werden. Anhand dieser Angaben können eingereichte Belege anschließend automatisch zur Kontrolle ausgewählt werden. So zeigte sich beispielsweise, dass Personen regelmäßig alle zwei Wochen Rückerstattungen beantragten, was für ein normales Reiseverhalten unüblich erschien. Es stellte sich heraus, dass dahinter kriminelle Strukturen, in welche auch der Händler verstrickt war, steckten. Kriminelle Strukturen seien daher eindeutig zu bejahen. So sei gerade dieser Fall, in welchem nicht existierende Händler an gefälschte Abnehmer Belege ausstellten, sei

auch im Zusammenhang mit den Vergehen bezüglich der „Verfahren 42“¹ zu sehen. Des Weiteren seien auch Fälle der Bestechung von Zollbeamten bekannt geworden, welche insbesondere durch PABLO nun weitestgehend vermieden werden können. Auf die Frage, ob auch von organisierter Kriminalität gesprochen werden kann, was ein Eingreifen der EU begründen könnte², meinte Herr Brossier, dass die genannten Verstöße durchaus auch im Zusammenhang mit Geldwäsche in Verbindung stünden. Allerdings könne hier nicht von einer Regelmäßigkeit gesprochen werden, es sei demnach nicht bekannt, ob es sich bei den aufgedeckten Taten um Einzelfälle oder tatsächlich um ein Phänomen der organisierten Kriminalität handle.

Tatsächlich habe der Fiscalis workshop jedoch unter anderem dazu gedient aufzuzeigen, dass eine EU-weite Harmonisierung auf dem Gebiet der umsatzsteuerbefreiten Ausfuhr durch Privatpersonen wünschenswert wäre. Bisher haben Finnland und Italien ebenfalls funktionierende elektronische Systeme für die Erfassung der Ausfuhrkassenzettel. Spanien plane im kommenden Jahr ein solches System einzuführen. Bereits diese wenigen Systeme wären jedoch nicht kompatibel, was jedoch hinsichtlich der Bekämpfung der Verstöße ein wichtiges Instrument wäre. Darüber hinaus gäbe es Staaten wie die Niederlande, welche die privaten Ausfuhren generell nicht kontrollierten. Herr Brossier sprach die Vermutung aus, dass Flughäfen wie Rotterdam speziell für Verstöße in diesem Zusammenhang genutzt würden. Vor diesem Hintergrund sei eine Harmonisierung je früher, desto besser. Im Jahr 2017 soll der nächste Fiscalis Workshop stattfinden, dem möglicherweise ein Vorschlag an die EU folgen wird.

¹ Das 'Verfahren 42' bezeichnet ein zollrechtliches Verfahren hinter welchem sich die sogenannte 'inneregemeinschaftliche Lieferung' verbirgt. Diese stellt eine Möglichkeit dar, noch unversteuerte Waren zunächst umsatzsteuerfrei bis in das Bestimmungsland zu transportieren. Ein steuerstrafrechtliches Phänomen, welches in diesem Zusammenhang in der Vergangenheit häufig aufgetreten ist, ist das 'Umsatzsteuerkarussell': „In carousel fraud schemes, fraudsters import goods to a Member State VAT-free, and then charge VAT to the buyers. The sellers then disappear without paying the tax to the authorities, while the buyers deduct the VAT they paid from their overall taxable income, thus creating a loss to public finances. It is called carousel fraud because there are usually a number of companies involved, each liable to VAT which goes unpaid, and the final buyer reclaims the VAT from the tax authorities before disappearing.“ online unter http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-609_en.htm, aufgerufen am 03.09.16.

² Gemäß Art. 83 Abs. 1 UA 2 AEUV kann das Europäische Parlament und der Rat in Fällen von Geldwäsche und/ oder organisierter Kriminalität strafrechtliche Mindestvorschriften, an welche die Mitgliedstaaten gebunden sind, erlassen.

Die Vorzüge des Systems PABLO im Vergleich zum herkömmlichen, mit Stempel versehenen Ausfuhrnachweis, erklärte Herr Brossier, seien zunächst, dass weniger Anträge verloren gingen, was auf dem für die gestempelten Anträge vorgesehenen Postweg häufig der Fall gewesen sei. Ein weiterer Vorteil sei die Speicherfrist der Daten von zwei Jahren. So könne eine Person hinsichtlich ihres Abfertungsverhaltens auf Auffälligkeiten überprüft werden. Daneben sei auch eine parallele Abfrage anderer Systeme möglich. Wolle sich beispielsweise ein Tunesier mit tunesischem Pass einen Ausfuhrnachweis erstellen lassen, könne dieser auch in der Fahrzeugdatenbank Frankreichs nachgeschaut werden. Ergäbe sich daraus, dass die Person aktuell ein Fahrzeug in Frankreich zugelassen hat, so deute dies auf einen tatsächlichen Wohnsitz in Frankreich hin und die betreffende Person müsse sich diesbezüglich erklären.

Wird ein Verstoß festgestellt, so wird dieser nach dem „code des douanes“³ geahndet. Die entsprechende Strafnorm gilt nicht nur für Verstöße im Zusammenhang mit Umsatzsteuer, sondern auch für Zölle. Die Höhe der Strafe sei darin nicht festgeschrieben, sondern richte sich nach dem jeweiligen Betrag der Umsatzsteuer. So könne bei hohen Summen bis zu 80% des Umsatzsteuerwertes an Strafe verhängt werden. Momentan werde darüber diskutiert eine Möglichkeit zu schaffen, auch den Händler, welcher nachweislich in einigen Fällen an entsprechenden Verstößen beteiligt war, als Straftäter zu belangen. Dies sei nach derzeitiger Rechtslage nicht möglich. Ein entsprechender Gesetzesentwurf existiere jedoch bislang nicht.

³ Online unter <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEX-T000006071570>, aufgerufen am 03.09.16.

Betreff **our telephone call on Friday**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An Emmanuel BROSSIER <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
Datum 2016-09-03 15:32



Dear Emmanuel,

thanks for taking the time to answer my questions on the telephone!

After writing down your informations, I actually got two more.

I was trying to find the relevant articles in the "codes des douanes", but was overwhelmed by the large amount of possibilities! (There is only one paragraph in german law to pursue fiscal frauds...) Could you tell me, which article/s is/are usually or the most used ones regarding the VAT fraud?

And maybe you can also answer me what the criminal procedure is usually like - is the penalty immediately stated after detection and that's it? Or are there long proceedings following, with inquiries, trials etc.?

Thanks again!
Best regards,
Sophie Mädler

Am 2016-09-02 13:36, schrieb Emmanuel BROSSIER:

Dear Sophie,

I would be very pleased to exchange views with you about tax refund process in France.

I will try to give you usefull informations about the fraud aspects even if I can't communicate you any specific figures.

You can call me this afternoon (or next week if it is easier for you).

Best regards
Emmanuel Brossier
+33 1 57 53 44 55

----- Mail original -----

De: "Anna-Sophie Mädler" <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
À: "emmanuel brossier" <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
Envoyé: Vendredi 2 Septembre 2016 12:13:49
Objet: [***] demande en cadre d'un mémoire de master

Cher Mr. Brossier,

malheureusement, je ne suis pas capable de poser ma demande à vous en bon français. J'espère que vous pourrez toutefois répondre à mes questions.

Je vous en remercie beaucoup!

My name is Sophie Mädler, I am a german customs officer, working in the department of combating tax evasion in southern Germany.

In the context of my master degree in „Criminology and Police-Science“ at the Ruhr-Universität Bochum, I would like to look into the subject of tax-refundable exports by private persons. One part of the mentioned master thesis is supposed to deal with approaches of other EU-member states, which also have to face frauds relating to VAT refund.

I therefore have already been in contact with Ms. Schmaljohann, german customs office at Neustadt a.d.W., who took part in the fisclis workshop - PABLO on 12th june 2015. She kindly handed to me the presentation

given by your colleagues that day. She also told me that I may contact you with any further questions.

My first question is, whether I may use the content of the presentation (see annex) for my master thesis?

Above that I would like to ask you, if you could give me an update on several datas, mentioned in this presentation (as far as possible):

- Does France stick to the proposed refund-amount of 175€ (Art. 147 of the VAT Directive)?
- How many refund forms are issued in France per year? How high is the refunded amount?
- What types of fraud have been detected so far?
- How many frauds have recently been detected (per year)? How high is the damage sum?
- Are there (still) any signs of structured and organized networks (or crime)?
- How does France deal with violations concerning the VAT refund? Is there a legal basis for penalties (penal law) that I could look up?
- Does the PABLO kiosks exist at the swiss border, too? Are there any characteristics regarding the swiss border relating to VAT fraud?
- How does Pablo help to detect/ pursue fraud?

I know this is a lot of questions! So if some of these are already answered by the presentation and there is no relevant change, you can leave those questions out. Otherwise I would like to thank you in advance for your answers.

If you have any questions, don't hesitate to contact me.

Sincères salutations,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de



Betreff **Re: [***] our telephone call on Friday**
Von Emmanuel BROSSIER <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
An Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
Datum 2016-09-21 17:51

Dear Sophie,

The relevant article is 426-4°

The fine is usually paid directly on the spot to the agent. Customs agents are allowed to offer transaction (you pay a fine to avoid a trial) in such case (see 350 from customs code).

Best regards
Emmanuel

----- Mail original -----

De: "Anna-Sophie Mädler" <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
À: "Emmanuel BROSSIER" <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
Envoyé: Samedi 3 Septembre 2016 15:32:15
Objet: [***] our telephone call on Friday

Dear Emmanuel,

thanks for taking the time to answer my questions on the telephone!

After writing down your informations, I actually got two more.
I was trying to find the relevant articles in the "codes des douanes", but was overwhelmed by the large amount of possibilities! (There is only one paragraph in german law to pursue fiscal frauds...) Could you tell me, which article/s is/are usually or the most used ones regarding the VAT fraud?
And maybe you can also answer me what the criminal procedure is usually like - is the penalty immediately stated after detection and that's it? Or are there long proceedings following, with inquiries, trials etc.?

Thanks again!
Best regards,
Sophie Mädler

Am 2016-09-02 13:36, schrieb Emmanuel BROSSIER:

Dear Sophie,

I would be very pleased to exchange views with you about tax refund process in France.
I will try to give you usefull informations about the fraud aspects even if I can't communicate you any specific figures.
You can call me this afternoon (or next week if it is easier for you).

Best regards
Emmanuel Brossier
+33 1 57 53 44 55

----- Mail original -----

De: "Anna-Sophie Mädler" <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
À: "emmanuel brossier" <emmanuel.brossier@douane.finances.gouv.fr>
Envoyé: Vendredi 2 Septembre 2016 12:13:49
Objet: [***] demande en cadre d`un mémoire de master

Cher Mr. Brossier,

malheureusement, je ne suis pas capable de poser ma demande à vous en bon français. J'espère que vous pourrez toutefois répondre à mes questions.

Je vous en remercie beaucoup!

My name is Sophie Mädler, I am a German customs officer, working in the department of combating tax evasion in southern Germany.

In the context of my master degree in „Criminology and Police-Science“ at the Ruhr-Universität Bochum, I would like to look into the subject of

tax-refundable exports by private persons. One part of the mentioned master thesis is supposed to deal with approaches of other EU-member states, which also have to face frauds relating to VAT refund. I therefore have already been in contact with Ms. Schmaljohann, German customs office at Neustadt a.d.W., who took part in the fisclis workshop

- PABLO on 12th June 2015. She kindly handed to me the presentation given by your colleagues that day. She also told me that I may contact you with any further questions.

My first question is, whether I may use the content of the presentation (see annex) for my master thesis?

Above that I would like to ask you, if you could give me an update on several data, mentioned in this presentation (as far as possible):

- Does France stick to the proposed refund-amount of 175€ (Art. 147 of the VAT Directive)?
- How many refund forms are issued in France per year? How high is the refunded amount?
- What types of fraud have been detected so far?
- How many frauds have recently been detected (per year)? How high is the damage sum?
- Are there (still) any signs of structured and organized networks (or crime)?
- How does France deal with violations concerning the VAT refund? Is there a legal basis for penalties (penal law) that I could look up?
- Does the PABLO kiosks exist at the Swiss border, too? Are there any characteristics regarding the Swiss border relating to VAT fraud?
- How does Pablo help to detect/ pursue fraud?

I know this is a lot of questions! So if some of these are already answered by the presentation and there is no relevant change, you can leave those questions out. Otherwise I would like to thank you in advance for your answers.

If you have any questions, don't hesitate to contact me.

Sincères salutations,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434
Büro 07732 9948 213
anna-sophie.maedler@zfas.bfinv.de

Anhang 12

Bulletin officiel des douanes n° 7055 du 13/02/2015

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère des finances et des comptes publics

Budget

Circulaire du 13 FEV. 2015

Vente à des voyageurs résidant dans un pays tiers à l'Union européenne
ou dans une collectivité d'outre-mer de la République
Procédure des bordereaux de vente à l'exportation

NOR : FCPD1502040C

Le secrétaire d'Etat auprès du ministre des finances et des comptes publics, chargé du budget,
à l'attention des usagers et des services douaniers

L'arrêté NOR : FCPD1420597A du 16 décembre 2014 a modifié la forme, les conditions d'établissement et d'apurement du titre justificatif des exportations effectuées par les voyageurs résidant dans un pays tiers à l'Union européenne ou dans une collectivité d'outre-mer de la République.

La présente instruction a pour objet d'informer les services douaniers et les usagers des conditions d'éligibilité à la détaxe et des modalités d'émission et d'apurement des bordereaux de vente à l'exportation (BVE) dans le cadre de la généralisation de la détaxe électronique *via* le dispositif PABLO (programme d'apurement des bordereaux par lecture optique de code-barres) au 1^{er} janvier 2014.

La circulaire NOR : BCRD 1100835C n° 11-003 du 26 janvier 2011 publiée au bulletin officiel des douanes (BOD) n° 6885 du 26 janvier 2011 est abrogée.

SECTION 1 – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

1. Aux termes de l'article 262-I-2° du code général des impôts, le voyageur qui n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne peut y acheter des marchandises destinées à l'exportation en exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou bénéficier d'un remboursement de cette taxe.

2. La vente des marchandises donne lieu à la délivrance par le vendeur, le jour de la transaction, d'un bordereau de vente à l'exportation*¹, document prévu par l'article 75 de l'annexe III au code général des impôts. Le bordereau de vente à l'exportation tient lieu à la fois de déclaration d'exportation simplifiée et d'engagement accepté par le client bénéficiaire de la détaxe de se conformer strictement aux règles de cette procédure. Pour un achat effectué en France, aucun autre document (facture, ticket de caisse, attestation du vendeur...) ne peut être présenté pour visa au service douanier en lieu et place d'un bordereau de vente à l'exportation.

¹ Les termes suivis d'un astérisque sont définis dans le lexique repris en annexe 1 à la présente circulaire.

3. À compter du 1^{er} janvier 2014, le bordereau de vente à l'exportation est édité en France par voie électronique dans le cadre du dispositif PABLO*. **La procédure de secours décrite à la section 5 de la présente instruction constitue la seule exception à ce principe.**

SECTION 2 – CONDITIONS RELATIVES A LA VENTE

4. Les ventes concernées par cette procédure correspondent aux ventes au détail effectuées dans un magasin par un même vendeur assujéti à la TVA.

5. Il est également admis que cette procédure soit utilisée pour des achats effectués en France à partir d'un site de commerce en ligne, sans tenir compte du pays depuis lequel est passée la commande, dès lors que toutes les conditions fixées par les dispositions fiscales en vigueur sont remplies. **La livraison doit intervenir en France et le bordereau doit être remis simultanément par le vendeur au voyageur après présentation par ce dernier de l'original de son passeport en cours de validité,** afin d'être présenté pour visa lors de la sortie du territoire de l'Union européenne.

6. Le bordereau de vente à l'exportation doit être délivré le jour de la transaction.

2.I. Bénéficiaires de la procédure :

7. L'exonération de la TVA est accordée exclusivement aux livraisons faites à des voyageurs de 16 ans ou plus, non résidents* en France ou dans l'Union européenne, quelle que soit leur nationalité. Il s'agit des personnes qui, au jour de l'achat, résident habituellement en dehors de la France ou de l'Union européenne et qui viennent séjourner en France ou dans l'Union européenne pour une durée inférieure à six mois.

Peuvent donc bénéficier de cette procédure les personnes de retour dans l'Union européenne entre deux affectations dans un pays tiers, à condition de justifier qu'elles séjournent moins de six mois dans un État membre de l'Union européenne entre ces affectations.

8. Sont notamment assimilés à des pays tiers* à l'Union européenne au sens de la présente procédure :

- les collectivités d'outre-mer (COM) de la République française : la Polynésie française, la Nouvelle-Calédonie, Wallis et Futuna, Saint Pierre et Miquelon, les Terres Australes et Antarctiques françaises, Saint-Martin et Saint-Barthélemy ;
- les territoires ci-après : les îles Féroé, les îles anglo-normandes (Jersey, Guernesey, ainsi que leurs dépendances), les îles Canaries, Ceuta et Melilla, Gibraltar, la partie hollandaise de Saint Martin, l'île d'Helgoland et territoire de Büsingen, Livigno, Campione d'Italia, le Mont Athos, les îles Aland et le Groenland ;
- la Principauté d'Andorre, le Vatican et San Marin.

9. Sont donc exclus du régime des bordereaux de vente à l'exportation :

- les personnes qui résident dans un État membre de l'Union européenne : Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Royaume-Uni (y compris l'île de Man), République tchèque, Roumanie, Slovaquie, Slovénie, et Suède ;
- les personnes qui résident dans la principauté de Monaco ;

- les personnes qui partent prendre leur poste dans un pays tiers ou dans un territoire assimilé ;
- les personnes qui sont revenues en France ou dans l'Union européenne pour s'y réinstaller ;
- les personnes qui quittent l'Union européenne définitivement, même si elles regagnent leur pays d'origine ;
- les membres des missions diplomatiques, consulaires et des organismes internationaux en poste en France ou dans l'Union européenne ;
- les étudiants et stagiaires, qui séjournent en France ou dans l'Union européenne plus de six mois par an ;
- les bénéficiaires d'un organisme français de sécurité sociale qui sollicitent la détaxe pour des produits pharmaceutiques susceptibles de faire l'objet d'un remboursement intégral ou partiel ;
- les personnes qui résident dans les départements d'outre-mer de la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, Mayotte et La Réunion.

2.II. Les marchandises exclues de la procédure ou soumises à restrictions :

10. Conformément à l'article 262-2 du Code général des impôts et au Code des douanes national, certaines marchandises sont exclues de la procédure des bordereaux de vente à l'exportation ou soumises à des restrictions d'exportation.

2.II.A. Les marchandises exclues de la procédure :

- d'une façon générale tous les biens soumis à embargo commercial ;
- les ventes présentant par leur nature ou leur qualité le caractère d'un approvisionnement commercial pour l'acheteur. Sauf cas particulier lié à la nature de la marchandise (par exemple, téléphonie, informatique, parfumerie...) ou à la profession de l'acheteur laissant supposer un usage professionnel, le caractère commercial ne doit être retenu qu'au-delà de quinze unités identiques d'un même article ;
- les tabacs manufacturés ;
- les moyens de transport à usage privé, sauf s'ils présentent le caractère d'articles de sport tels que : bicyclettes, embarcations de plage, remorques, caravanes à l'exclusion de celles qui sont susceptibles d'être immatriculées dans une série propre ;
- les biens d'équipement et d'avitaillement des moyens de transport à usage privé. Toutefois, les appareils auto-radio, lecteurs de cassettes ou de CD, GPS, lecteur DVD... peuvent être exportés par bordereaux. Les frais de montage éventuels ne bénéficient pas de l'exonération ;
- les produits pétroliers ;
- les biens à double usage ;
- les produits explosifs ;
- les biens susceptibles d'infliger la torture ou un traitement inhumain ou dégradant ;
- les stupéfiants ;
- les précurseurs ;
- les radio éléments artificiels et produits en contenant ;

- les psychotropes ;
- les biens soumis à mesures restrictives à destination de la Corée du Nord ;
- les armes et munitions des catégories A et B ;
- les matériels de guerre et assimilés ;
- les biens culturels* (ceux dont la valeur et l'ancienneté sont supérieures aux seuils de leur catégorie d'appartenance : annexe du règlement n° 116/2009 pour les biens culturels communautaires, annexe de la partie réglementaire du code du patrimoine pour les biens culturels nationaux). À titre d'exemple, une peinture à l'huile qui appartient à la catégorie 3 doit avoir au moins 50 ans d'âge et valoir au moins 150 000 € pour être qualifiée de bien culturel et être exclue du régime des bordereaux de vente à l'exportation. De même, un meuble qui appartient à la catégorie 15, doit avoir au moins 50 ans d'âge et valoir au moins 50 000 € pour être qualifié de bien culturel et être exclu du régime des bordereaux de vente à l'exportation ;
- les prestations de service, à l'exception de celles liées directement à l'exportation (conformément aux articles 73 G et H de l'annexe III du CGI). Dans le cas particulier où une prestation de service donne également lieu à la délivrance d'un bien matériel (photographies, lunettes, etc.), il convient de refuser le bordereau si la prestation de service figure sur le bordereau. En revanche, si seule la marchandise apparaît sur le bordereau, il convient alors d'accorder le visa douanier.

2.II.B. Les marchandises soumises à des restrictions de circulation :

- les objets personnels issus d'espèces menacées reprises aux annexes A à D du règlement (CE) n°338/97 modifié pris en application de la Convention de Washington* du 3 mars 1973, dont le commerce est autorisé. Ces marchandises peuvent bénéficier de la procédure à la condition que les bordereaux reprennent les mentions principales du permis ou certificat CITES les accompagnant (numéro, date, quantité et nature des marchandises exportées). **Le document CITES de (ré)exportation devra également être présenté aux agents des douanes pour être visé.** En plus de la signature et du cachet, les agents des douanes renseigneront en case 27 du permis ou certificat CITES les quantités de spécimens (ré)exportés.

Attention : sous certaines conditions, certains objets personnels sont dispensés de permis ou certificat de (ré)exportation (voir le tableau récapitulatif de la réglementation CITES relative aux effets personnels (ré)exportés par des non-résidents dans l'Union européenne en annexe 3).

- les armes et les munitions classées en catégorie C, au 1° de la catégorie D et aux a), b), c), d), e), f) et g) du 2° de la catégorie D figurant à l'article 2 du décret n° 2013-700 du 30 juillet 2013. Les vendeurs rappelleront expressément aux acheteurs que les armes ne doivent pas pouvoir être immédiatement utilisables pendant le transport sur le territoire français.

2.III. Seuil minimum d'achat :

11. Le montant des achats effectués le même jour, dans un même magasin-détaillant, doit être supérieur à ou égal à 175,01 € TTC.

12. Une enseigne, exploitant plusieurs magasins disséminés dans une même ville et identifiés sous le même numéro de TVA intracommunautaire, peut établir un seul bordereau de vente regroupant des achats dont la valeur globale est supérieure à ou égale à 175,01 € TTC et effectués le même jour dans ses différents points de vente.

13. De même, les achats effectués le même jour dans les différents magasins d'un même centre commercial peuvent être regroupés sur un seul bordereau de vente à l'exportation. Les magasins détaillants effectuent alors une livraison des biens au profit d'une société, qui peut elle-même les revendre à un opérateur de la détaxe*. Les commissions afférentes au contrat conclu entre la société et l'opérateur doivent donner lieu à une facturation toutes taxes comprises.

14. Il ne peut pas y avoir de délivrance d'un bordereau de vente à l'exportation sur la base d'un duplicata de ticket de caisse.

15. En aucun cas, il ne pourra être établi un bordereau de vente à l'exportation récapitulatif des achats réalisés par un client sur plusieurs jours, même si ceux-ci font l'objet d'un même règlement.

SECTION 3 – PROCÉDURE DE DÉTAXE

3.I. Obligations du vendeur :

16. Un voyageur éligible à la procédure des bordereaux de vente à l'exportation ne peut pas en imposer le recours à un vendeur. Chaque vendeur apprécie s'il veut accomplir les formalités de la procédure d'exonération et en assumer les responsabilités ou s'il préfère vendre aux conditions du marché intérieur.

17. Un vendeur qui effectue une vente en détaxe, est tenu de respecter strictement la procédure décrite dans la présente section.

18. Sur le plan fiscal, le vendeur acquiert la qualité d'exportateur. Outre les obligations auxquelles il est tenu comme tout exportateur, il doit procéder aux opérations décrites ci-après.

3.I.A. Éditer un bordereau de vente à l'exportation électronique *via* PABLO :

19. Préalablement à l'édition d'un bordereau de vente à l'exportation, le vendeur est tenu de s'assurer de l'éligibilité à la procédure de l'acheteur (cf. *infra*, points 36 à 40) sous peine d'engager sa responsabilité. Il doit ensuite l'informer des démarches à effectuer pour obtenir le visa douanier et de l'existence des sanctions applicables en cas de constatation d'une irrégularité ou d'une infraction par les services douaniers.

Il doit également lui indiquer clairement le montant de la TVA et celui qui lui sera réellement remboursé si des frais de gestion sont facturés.

20. Au moment de l'achat, le vendeur édite un bordereau de vente à l'exportation numéroté dans une série continue et conforme au modèle CERFA n° 15021*01 (cf. annexe 5). Ces données constitutives (cf. *infra*, points 22 et suivants) sont transmises **instantanément**, par voie électronique, à la base de données de la douane. Ces échanges informatiques doivent être conformes aux spécifications techniques publiées par la douane sur le portail internet *Prodouane*.

3.I.B. Imprimer le bordereau de vente à l'exportation électronique et le signer :

21. Le vendeur remet un seul exemplaire du bordereau de vente à l'exportation à l'acheteur. Ce bordereau est systématiquement accompagné d'une notice explicative conforme à la notice CERFA n°51747#01 sur les conditions d'octroi de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée et ses modalités de validation, dans les langues suivantes : français, anglais, arabe, chinois mandarin, espagnol, japonais, portugais et russe.

22. Le vendeur et l'acheteur doivent signer le bordereau de vente à l'exportation. Ces signatures les engagent à accomplir leurs obligations respectives.

3.I.C. Mentions obligatoires du bordereau de vente à l'exportation :

23. Le bordereau comporte un code-barres édité par voie informatique et le logo PABLO. Ce logo est conforme à la charte graphique définie par la direction générale des douanes et droits indirects. Le code-barres permet l'identification de la transaction et le visa électronique du bordereau, grâce à un code alphanumérique unique de 20 à 24 caractères. Sa longueur est comprise entre 47 et 100 millimètres et sa hauteur entre 6 et 20 millimètres.

24. Le **cadre A** du bordereau comporte l'identification complète des deux ou trois parties à la transaction : l'acheteur, le magasin-détaillant et, le cas échéant, l'opérateur de détaxe.

Le bordereau délivré doit obligatoirement faire apparaître :

- le nom complet, l'adresse et le numéro individuel d'identification du vendeur et, le cas échéant, de l'opérateur de détaxe ;
- les noms et prénoms complets, le pays de résidence, la date de naissance à compter du 1^{er} juin 2015 et le numéro de passeport de l'acheteur.

25. Le **cadre B** fait apparaître, pour chacune des marchandises livrées, sa dénomination précise selon les modalités définies par la direction générale des douanes et droits indirects, son prix unitaire hors taxe, le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable, le montant total hors taxe, le montant total toutes taxes comprises, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée, le montant de la réduction de prix dont il a été convenu librement entre les parties, ainsi que le mode de paiement à la livraison.

S'agissant des alcools et boissons alcooliques, le cadre B devra préciser la désignation commerciale précise des produits en spécifiant obligatoirement la couleur pour les vins, l'appellation, le titre alcoométrique volumique, le nombre de bouteilles et la centilisation des bouteilles. A défaut de reprendre ces informations, le bordereau ne pourra pas être utilisé pour couvrir la circulation des produits jusqu'à leur point d'exportation. Le vendeur devra établir également un document simplifié d'accompagnement conforme au règlement (CEE) n°3649 /92 du 17 décembre 1992 ou un document économique.

En outre, si les quantités acquises sont supérieures à 90 litres pour le vin et les produits fermentés autres que le vin, 20 litres pour les produits intermédiaires, 10 litres pour les alcools, un document simplifié d'accompagnement devra être établi.²

26. Il est important de mentionner précisément et de manière lisible sur le bordereau la nature exacte et le nombre des biens vendus afin de permettre à la douane de les identifier. Les articles d'horlogerie, bijouterie et joaillerie, les appareils de reproduction du son et de l'image (appareils photographiques, caméscopes, lecteurs DVD, par exemple), ainsi que les machines automatiques de traitement de l'information (ordinateurs, tablettes numériques, clés USB, par exemple), doivent comporter, en plus de leur dénomination propre, leur marque et numéro de fabrication. Cette obligation s'impose également aux articles de maroquinerie vendus par les magasins-détaillants multi-marques.

27. Il n'est pas admis que le détail des marchandises soit repris sur une facture annexe et que la seule référence au numéro de la facture concernée soit inscrite à la place de la désignation des marchandises.

² Conformément à l'article 111-H octies de l'annexe III du Code général des impôts.

28. Le cadre C fait apparaître :

- la date de l'achat, la signature et la déclaration du magasin-détaillant : « *Je m'engage à rembourser la somme indiquée ci-dessus dès confirmation du visa du bordereau par la douane. Cette somme tient compte des frais de gestion du vendeur* » ;
- la signature de l'acheteur précédée de la mention : « *Je déclare résider hors de l'Union européenne à la date des achats, être de passage dans l'Union européenne pour moins de six mois, effectuer les formalités de détaxe avant la fin du troisième mois suivant la date d'achat, être en mesure de présenter à la douane la marchandise concernée et avoir pris connaissance des conditions requises pour bénéficier de la procédure des bordereaux de vente à l'exportation prévue à l'article 262-1-2° du code général des impôts* ».

29. Le cadre D fait apparaître le mode de remboursement choisi par l'acheteur.

30. Le cadre E, relatif à la procédure de secours, permet l'apposition du cachet des autorités douanières du point de sortie de l'Union européenne si le visa douanier électronique du bordereau de vente à l'exportation est impossible. Il permet également, lors d'une régularisation *a posteriori*, l'apposition du visa des autorités douanières du pays de destination finale ou des autorités consulaires ou diplomatiques françaises de ce même pays.

31. L'absence de l'une des mentions reprises aux points 22 à 30 **entraîne la nullité du bordereau de vente à l'exportation.**

3.I.D. Possibilité de remboursement anticipé du montant convenu entre le vendeur et l'acheteur :

32. La vente n'est définitivement exonérée de TVA que lorsque le vendeur obtient confirmation que le bordereau a obtenu le visa douanier électronique (ou lorsqu'il entre en possession du bordereau visé par les services douaniers français dans le cadre de la procédure de secours ou par les autorités douanières d'un autre État membre de l'Union européenne).

33. Le vendeur peut accorder la détaxe dès l'achat et, dans ce cas, il lui appartient de prendre les mesures nécessaires afin de ne pas perdre le bénéfice de l'exonération de la TVA si son client ne justifie pas de l'exportation des biens. En effet, le vendeur sera, dans cette hypothèse, tenu de reverser à l'État le montant de TVA afférent aux achats ayant fait l'objet de la détaxe anticipée.

34. Le vendeur est contractuellement tenu de verser à son client le montant sur lequel il s'est engagé sur le bordereau.

3.I.E. Délai de conservation des bordereaux :

35. Les données du bordereau de vente à l'exportation créé sous format électronique doivent être conservées, aux fins d'un contrôle douanier ou fiscal, pendant un délai de six ans sous réserve de l'utilisation d'un dispositif technique assurant la fiabilité du système d'information utilisé et permettant ainsi de considérer que les données sauvegardées constituent la reproduction fidèle et durable de celles mentionnées sur l'original du bordereau imprimé. Cette version électronique du bordereau vaut justificatif de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée.

3.II. Les obligations du voyageur :

3.II.A. Les démarches à accomplir par le voyageur avant de solliciter le visa du bordereau :

36. Les achats effectués par le voyageur doivent être destinés à **un usage strictement personnel** et non à des fins commerciales.

37. Au moment de l'achat, le voyageur doit justifier de sa qualité de résident hors de l'Union européenne et signer l'engagement figurant sur le bordereau concernant l'accomplissement des formalités.

38. Cette justification de la qualité de résident hors de l'Union européenne est apportée par le voyageur en présentant au vendeur :

- l'original de son passeport (comportant une adresse hors de l'Union européenne) en cours de validité, pour les voyageurs non ressortissants d'un État membre de l'Union européenne ;
- l'original de son passeport et de sa carte d'immatriculation consulaire en cours de validité, pour les voyageurs ressortissants d'un État membre de l'Union européenne et expatriés dans un pays tiers.

La présentation d'une photocopie du passeport n'est pas admise.

39. Seule la résidence effective du voyageur dans un pays tiers ou un territoire assimilé permet au voyageur de bénéficier de la procédure, quelle que soit sa nationalité. La qualité de résident ne saurait donc résulter de la simple affirmation du voyageur ou de la seule preuve de sa nationalité. La mention de la nationalité portée sur le passeport d'un voyageur étranger n'est donc pas, à elle seule, suffisante pour déterminer sa résidence. En effet, un acheteur résidant effectivement dans un État membre de l'Union européenne peut être titulaire d'un passeport délivré par un État tiers. Tel est le cas, également, d'un acheteur qui est un ressortissant français ou de l'Union européenne et qui réside dans un État tiers : la preuve de la résidence effective dans un État tiers doit alors être apportée, en plus de la présentation du passeport, par la carte d'immatriculation consulaire en cours de validité ou par un document équivalent détenu par l'acheteur (carte de séjour, « green card » des États-Unis ou attestation d'inscription au registre des Français établis hors de France).

40. Par exception, les voyageurs qui résident dans un pays tiers à l'Union européenne mais appartenant à l'espace Schengen (Norvège, Suisse, Islande ou Liechtenstein) peuvent présenter l'original d'une carte d'identité en cours de validité (comportant une adresse hors de l'Union européenne) à la place du passeport.

41. L'obligation de résidence effective du voyageur dans un pays tiers ou un territoire assimilé au moment où l'achat a été effectué, est vérifiée au moment de la sollicitation du visa douanier.

42. Le voyageur qui sollicite le visa d'un bordereau de vente à l'exportation, doit être l'acheteur des marchandises reprises sur le bordereau et le signataire du bordereau.

43. Le voyageur doit par ailleurs :

- **transporter lui-même hors de l'Union européenne, dans ses bagages, immédiatement présentables à toute réquisition, les marchandises qui bénéficient de la détaxe.** Cette procédure n'admet pas l'intervention d'un tiers. L'acheteur ne peut pas faire expédier les marchandises par un transitaire, par valise diplomatique, par les services postaux ou tout autre service proposé permettant le transfert des bagages en vue d'un départ hors Union européenne. Le voyageur doit, par ailleurs, procéder à l'accomplissement des formalités de détaxe avant l'enregistrement de ses bagages auprès de la compagnie de transport.
- présenter, simultanément, le titre de transport, les marchandises et l'exemplaire original des bordereaux de vente à l'exportation au visa du service douanier de sortie définitive de l'Union européenne, **le jour de son départ** et avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel l'achat est réalisé ;

3.II.B. Visa électronique des bordereaux de vente à l'exportation PABLO :

44. Le voyageur, en possession des marchandises, procède lui-même au visa électronique des bordereaux de vente à l'exportation PABLO à l'une des bornes de lecture optique mises à sa disposition, dans la majorité des cas, à proximité d'un guichet douanier de détaxe. Cette action vaut visa douanier du bordereau de vente à l'exportation. Il est précisé qu'au moment de la réalisation du visa électronique, le voyageur doit se conformer aux obligations décrites *supra*.

Lorsque les marchandises sont soumises à la réglementation CITES (cf. *supra*, section 2), le visa électronique des bordereaux de vente à l'exportation ne dispense pas le voyageur de l'obligation de présenter au service des douanes, le document CITES de (ré)exportation.

45. Les points de sortie équipés de bornes électroniques PABLO sont actuellement les suivants : aéroports de Paris-Charles-de-Gaulle, de Paris-Orly, de Paris-Beauvais, de Marseille-Provence, de Nice-Côte d'Azur, de Lyon Saint-Exupéry, de Nantes-Atlantique, de Strasbourg-Entzheim, de Genève-Cointrin, port de Marseille, points de passage frontaliers terrestres de Saint-Julien en Bardonnex, de Pontarlier et de Vallard.

46. Si le point de sortie du territoire français n'est pas équipé d'une borne électronique PABLO, les bordereaux doivent être présentés au service des douanes qui procédera au visa électronique au moyen d'une douchette* de lecture optique de code-barres ou en saisissant manuellement le numéro d'identification des bordereaux (soit le numéro imprimé sous le code-barres) dans l'application PABLO.

47. Le voyageur conserve le bordereau PABLO pour lequel un visa douanier électronique a été délivré. Il n'a pas besoin de le renvoyer au vendeur ou à l'opérateur de détaxe pour obtenir le remboursement du montant de détaxe accordé.

3.II.C. Visa par cachet douanier :

48. Le visa par cachet douanier ne concerne que les cas suivants : indisponibilité du système de validation électronique, bordereau de vente à l'exportation émis dans le cadre de la procédure de secours ou BVE émis dans un autre État membre de l'Union européenne.

1. BVE PABLO émis dans le cadre de la procédure de secours :

49. Dans le cadre de la procédure de secours (cf. *infra*, section 5), l'acheteur doit présenter le bordereau de vente à l'exportation au visa du service des douanes territorialement compétent.

2. BVE ou documents en tenant lieu émis dans un autre État membre de l'Union européenne :

50. Des marchandises peuvent être acquises hors taxes par les voyageurs non communautaires dans un autre État membre de l'Union européenne que la France, au moyen soit d'un bordereau, soit d'un document en tenant lieu défini par les autorités de cet État (facture, bon de caisse, chèque délivré par un professionnel de la détaxe...).

51. Les bordereaux de vente à l'exportation ou documents en tenant lieu émis dans un autre État membre doivent être présentés au visa du service des douanes de sortie définitive de l'Union européenne.

3.II.D. Cas particuliers :

52. Pour les expéditions par le fret aérien, il est admis que les marchandises volumineuses soient remises par le voyageur à la compagnie aérienne, dans un délai n'excédant pas 48 heures avant le départ. Dans ce cas, au moment de son départ de France, le voyageur doit présenter au service douanier le bordereau de vente à l'exportation, l'exemplaire original de la lettre de transport aérien

(LTA) et les documents justifiant de sa qualité de non-résident.

53. Cette disposition ne peut être appliquée que lorsque le voyageur quitte directement la France pour une destination hors de l'Union européenne. Par ailleurs, elle ne dispense pas de l'obligation de présentation des marchandises en cas de contrôle douanier.

3.II.E. Service douanier compétent :

54. Vol sans escale ou vol avec escale courte. Le voyageur qui quitte l'Union européenne à destination directe d'un pays tiers ou avec une escale de moins de trois heures dans un autre aéroport de l'Union européenne, procède au visa de ses bordereaux de vente à l'exportation, selon les conditions décrites *supra*, à l'aéroport de départ.

Par exemple, un voyageur qui décolle de l'aéroport de Roissy pour un vol direct à destination de Colombo doit effectuer ses formalités de détaxe à Roissy. Il le peut également si le vol effectue une escale de moins de trois heures à Nice ou à Londres.

Vol avec escale sans possibilité d'accéder au guichet de détaxe avec la marchandise concernée. Le voyageur qui quitte l'Union européenne à destination d'un pays tiers avec une escale d'au moins trois heures dans un autre aéroport de l'Union européenne, et qui procède à l'enregistrement en soute de la marchandise concernée à l'aéroport de départ sans possibilité d'y avoir accès durant l'escale ou qui est dans l'impossibilité d'accéder au guichet de détaxe, doit procéder au visa de ses bordereaux de vente à l'exportation, selon les conditions décrites *supra*, à l'aéroport de départ.

55. Vol avec escale avec possibilité d'accéder au guichet de détaxe. Le voyageur qui quitte l'Union européenne à destination d'un pays tiers avec une escale d'au moins trois heures dans un autre État membre de l'Union européenne et qui a accès à la marchandise concernée ainsi qu'au guichet de détaxe, doit procéder au visa de ses bordereaux de vente à l'exportation, selon les conditions décrites *supra*, à l'aéroport d'escale.

56. Aéroports de Genève-Cointrin et Bâle-Mulhouse. Le voyageur qui quitte l'Union européenne par l'un de ces deux aéroports doit effectuer toutes les formalités de détaxe dans le secteur français.

57. Transport ferroviaire international. Le voyageur utilisant un transport ferroviaire international qui le conduit directement dans un pays tiers peut accomplir les formalités de détaxe lors du contrôle douanier français effectué dans le train. Cette formalité peut également être effectuée par un agent des douanes d'un autre pays de l'Union européenne pouvant valider un bordereau de vente à l'exportation avant sortie du territoire de l'Union européenne.

58. Navires et véhicules routiers. S'agissant des passagers des navires ou de véhicules routiers à destination d'un pays tiers, le visa des bordereaux de vente à l'exportation doit être sollicité auprès des services douaniers du dernier port ou du point de sortie routier de l'Union européenne.

59. Ces dispositions s'appliquent quel que soit le type de bordereau utilisé (BVE PABLO, BVE PABLO émis dans le cadre de la procédure de secours, BVE ou document en tenant lieu émis dans un autre État membre).

SECTION 4 – INTERVENTION DU SERVICE DOUANIER

4.I. Contrôles immédiats :

60. Conformément à la réglementation communautaire, le bénéfice de la détaxe est subordonné au visa du bordereau de vente à l'exportation ou du document en tenant lieu (dans le cas d'achats

effectués dans d'autres États membres de l'Union européenne que la France) par le service douanier de sortie de l'Union européenne.

61. Il appartient aux agents des douanes auprès desquels le visa électronique ou manuel du bordereau de vente à l'exportation est demandé, de s'assurer :

- de la recevabilité du bordereau ;
- de l'identité de la personne ;
- de la qualité de non-résident en France ou dans l'Union européenne du bénéficiaire ;
- de l'exportation effective de l'intégralité des marchandises inscrites sur le bordereau présenté ;
- de la nature et de la valeur des biens au regard des règles d'exclusion mentionnées au I-3 ;
- de la présentation du titre de transport justifiant un transfert direct vers un pays tiers. Toutefois, le titre de transport constitue un des éléments parmi d'autres, laissés à l'appréciation du service, permettant de vérifier que la destination directe du passager se situe hors de l'Union européenne.

Les agents des douanes peuvent être amenés à solliciter la consultation de la facture d'achat pour s'assurer que les marchandises mentionnées sur le bordereau de vente à l'exportation sont effectivement celles qui leur sont présentées.

62. Lorsque les conditions sont réunies, les agents des douanes procèdent :

- au visa électronique des bordereaux PABLO dans l'application à l'aide des douchettes de lecture optique de codes-barres ;
- au visa manuel (par cachet) des bordereaux PABLO comportant la mention « PROCÉDURE DE SECOURS » émis en cas de dysfonctionnement du système. Il est à préciser que **l'absence du motif justifiant le recours à la procédure de secours entraîne l'annulation systématique du bordereau** ;
- au visa manuel des bordereaux PABLO en cas d'indisponibilité du système de validation électronique ;
- au visa manuel (par cachet) des bordereaux et documents en tenant lieu émis dans un autre État membre de l'Union européenne.

63. Les agents des douanes sont également en mesure de contrôler à tout moment les voyageurs ayant eu recours au visa électronique *via* les bornes PABLO. Ils doivent donc être en mesure de présenter leur passeport, leur titre de transport et la marchandise concernée à première réquisition du service douanier.

64. Les irrégularités constatées par le service des douanes sont sanctionnées, en fonction de leur gravité, par un refus de visa et/ou une invalidation totale du bordereau pouvant donner lieu, le cas échéant, en cas de constatation d'une infraction, à la rédaction d'un procès verbal et à un éventuel paiement non seulement des taxes mais aussi des pénalités liées à l'infraction commise.

4.II. Contrôles *ex-post* :

65. Des contrôles *ex-post* sur la régularité des opérations de détaxe pourront être opérés par les agents des douanes, au sein des magasins-détaillants et, le cas échéant, au siège de l'établissement des opérateurs de détaxe, conformément aux dispositions du code des douanes.

SECTION 5 – PROCÉDURE DE SECOURS

66. Le vendeur est autorisé à recourir à la procédure de secours exclusivement dans les cas suivants :

- indisponibilité générale de l'interface PABLO ;
- panne des outils informatiques permettant l'émission des bordereaux ;
- interruption de la connexion Internet ;
- panne générale du réseau électrique.

67. Dans le cadre de la procédure de secours, le vendeur doit se procurer auprès de son opérateur de détaxe ou chez un imprimeur de son choix agréé par la direction générale des douanes et droits indirects³, sur présentation d'un extrait Kbis, les bordereaux de vente à l'exportation conformes au modèle CERFA n° 10096*04 (cf. annexe 5) et numérotés dans une série continue. Ils comprennent trois feuillets : le premier est à renvoyer par l'acheteur au vendeur après visa, le deuxième est conservé par la douane, le troisième est conservé par le commerçant dans sa comptabilité.

Le modèle de bordereau CERFA n° 10096*04 est le seul modèle recevable dans le cadre de la procédure de secours.

Ces bordereaux sont systématiquement accompagnés d'une notice explicative conforme à la notice CERFA n° 51011#03 sur les conditions d'octroi de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée et ses modalités de validation, dans les langues suivantes : français, anglais, arabe, chinois mandarin, espagnol, japonais, portugais et russe.

68. Il incombe au voyageur d'adresser par voie postale au magasin-détaillant ou, le cas échéant, à l'opérateur de détaxe, le bordereau de vente à l'exportation CERFA n° 10096*04, dûment visé par la douane, dans un délai de six mois suivant la date d'achat. À cet effet, une enveloppe affranchie portant l'adresse du vendeur doit être remise à l'acheteur au moment de l'achat.

69. L'exemplaire retourné par l'acheteur doit être conservé par le vendeur pendant un délai de six ans aux fins d'un contrôle douanier ou fiscal.

SECTION 6 – INVALIDATION DES BORDEREAUX PAR LE VENDEUR

70. À titre exceptionnel, il est admis que le vendeur qui, avant exportation effective des biens en dehors de l'Union européenne, souhaite modifier un ou plusieurs des articles repris sur le bordereau, puisse demander l'invalidation du bordereau initial dans les conditions prévues par l'article 251-2 des dispositions d'application du code des douanes communautaire⁴

SECTION 7 – OCTROI DÉFINITIF DE L'EXONÉRATION

71. Le visa électronique atteste de la réalisation des formalités d'exportation et apure le bordereau dans la base de données dédiée. Ce statut accorde au vendeur le bénéfice définitif de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve d'une sortie effective de la marchandise en dehors du

³ La liste des imprimeurs agréés est disponible sur le site internet de la douane (<http://www.douane.gouv.fr/articles/a12025-professionnels-teleprocedure-pablo-i-procedure-de-secours>)

⁴ L'article 251-2 des DAC prévoit que le vendeur doit pouvoir apporter la preuve que les marchandises ne sont pas sorties du territoire de l'Union européenne, et doit pouvoir présenter sur demande du service des douanes le bordereau faisant l'objet de l'annulation.

territoire de l'Union européenne.

72. Dans le cadre de la procédure de secours, le service douanier remet à l'acheteur le bordereau de vente à l'exportation sur lequel un cachet douanier est apposé. Il appartient à l'acheteur de retourner le bordereau visé au vendeur concerné dans les six mois suivant la vente. Cette procédure est également applicable aux bordereaux de vente à l'exportation ou documents en tenant lieu émis dans un autre État membre de l'Union européenne.

73. Si le voyageur quitte l'Union européenne par un autre État membre que la France, l'autorité compétente de cet État remet à l'acheteur le bordereau de vente à l'exportation visé manuellement. Il appartient à l'acheteur de l'adresser au vendeur intéressé, par voie postale, dans les six mois suivant la vente.

SECTION 8 – RÉGULARISATION PAR VISA *A POSTERIORI*

74. La régularisation de l'opération par visa *a posteriori* du bordereau de vente à l'exportation revêt un caractère exceptionnel.

75. Elle ne concerne que les cas où le bordereau de vente n'a pas pu être visé par la douane, **pour des raisons tenant exclusivement à l'organisation du service** (e.g. absence de service des douanes). Elle permet aux voyageurs quittant l'Union européenne sans avoir fait viser leurs bordereaux pour ces motifs de solliciter après l'exportation du bien un visa du service douanier territorialement compétent selon les modalités reprises *infra*. Dans le cas d'un départ par voie aérienne ou par voie maritime, il appartient donc à chaque voyageur de prévoir le temps nécessaire à l'accomplissement des formalités douanières à l'exportation, le motif d'arrivée tardive à l'aéroport ou au port ne pouvant pas justifier le recours à la procédure de régularisation par visa *a posteriori*.

76. À cet effet, le voyageur doit obtenir la preuve de l'exportation de la marchandise auprès du service douanier du pays de destination qui lui délivrera une quittance attestant de l'acquittement des droits et taxes dus au titre de l'importation, qui y sont en vigueur.

77. Si la valeur de la marchandise est inférieure au montant des franchises douanières et fiscales à l'importation applicable dans le pays de destination, le voyageur peut se présenter, avec le bordereau et les marchandises qui y sont mentionnées, auprès de l'ambassade de France ou auprès d'un service consulaire français du pays où il réside, pour faire viser le cadre E de son bordereau ou recevoir une attestation. Le visa de la case E du bordereau vaut présentation des marchandises mentionnées sur ce document.

Cas particulier des résidents de la collectivité d'outre-mer de Saint-Barthélemy. Les voyageurs concernés pourront se voir délivrer une attestation d'exportation sur présentation d'une copie de la quittance du droit de quai délivrée par le service de la douane.

Cas particulier des résidents de la collectivité de Saint-Martin. Les voyageurs concernés pourront se voir délivrer une attestation de présentation des marchandises par la brigade de surveillance extérieure des douanes et droits indirects.

78. Le voyageur doit ensuite adresser une demande de visa *a posteriori*, avant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de l'achat, à la direction régionale des douanes et droits indirects dans le ressort de laquelle il a quitté le territoire de l'Union européenne (voir en annexe 2 ou *via* le portail Prodouane : <https://pro.douane.gouv.fr/> les adresses des directions régionales des douanes concernées par cette procédure).

79. Les demandes de régularisation relatives aux bordereaux de vente à l'exportation qui auraient dû être visés par les services douaniers d'un autre État membre de l'Union européenne doivent être

adressées à la **direction régionale des douanes et droits indirects de Paris, 16, rue Yves Toudic 75010 Paris.**

80. Le requérant doit indiquer dans sa demande :

- les motifs qui l'ont empêché d'accomplir les formalités douanières à l'exportation ;
- le nom du lieu de sortie et la date de sortie de l'Union européenne.

81. Cette demande doit être accompagnée de toute indication sur sa qualité de résident hors de l'Union européenne (copie d'une pièce justificative officielle), de la copie de son titre de transport, de l'exemplaire original du bordereau et de la preuve de l'exportation des marchandises.

82. Le service des douanes compétent vérifie le contenu du dossier et le bien-fondé de la lettre de motivation et procède, le cas échéant, au visa électronique du ou des bordereaux de détaxe. Seul ce visa permet au commerçant de justifier de l'exportation de la marchandise.

83. Il est précisé que les attachés douaniers* sont habilités à procéder directement au visa électronique des bordereaux dans l'application PABLO sur l'intranet Aladin, sans recourir à la procédure décrite ci-dessus.

Fait le **13 FEV. 2015**

Pour le ministre et par délégation :

Par empêchement de la directrice générale des douanes et droits indirects,

La sous-directrice des droits indirects,



Corinne CLEOSTRATE

Anhang 13

Code des douanes

Artikel 426

Chemin :

Code des douanes

- ▶ Titre XII : Contentieux et recouvrement
 - ▶ Chapitre VI : Dispositions répressives
 - ▶ Section 1 : Classification des infractions douanières et peines principales

Paragraphe 5 : Importations et exportations sans déclaration.

Article 423

Modifié par Loi 63-1351 1963-12-31 art. 4 JORF 3 janvier 1964

Modifié par Loi - art. 44 (V) JORF 31 décembre 2002

Constituent des importations ou exportations sans déclaration :

- 1° Les importations ou exportations par les bureaux de douane, sans déclaration en détail ou sous couvert d'une déclaration en détail non applicable aux marchandises présentées ;
- 2° Les soustractions ou substitutions de marchandises sous douane ;
- 3° Le défaut de dépôt, dans le délai imparti, des déclarations complémentaires prévues à l'article 100 bis ci-dessus.

Article 424

Modifié par LOI n°2012-387 du 22 mars 2012 - art. 61

Sont réputés faire l'objet d'une importation sans déclaration :

- 1° les marchandises déclarées pour l'exportation temporaire, en cas de non-représentation ou de différence dans la nature ou l'espèce entre lesdites marchandises et celles présentées au départ ;
- 2° les objets prohibés ou fortement taxés à l'entrée ou passibles de taxes intérieures découverts à bord des navires se trouvant dans les limites des ports et rades de commerce indépendamment des objets régulièrement manifestés ou composant la cargaison et des provisions de bord dûment représentées avant visite ;
- 3° les marchandises spécialement désignées par arrêté du ministre de l'économie et des finances découvertes à bord des navires de moins de 100 tonneaux de jauge nette ou 500 tonneaux de jauge brute naviguant ou se trouvant à l'ancre dans la zone maritime du rayon des douanes ;
- 4° les marchandises trouvées dans les zones franches en infraction aux articles 287-1, 288-2 à 4 et 289 ci-dessus.

Article 425

Modifié par Loi - art. 44 (V) JORF 31 décembre 2002

Sont réputés importés ou exportés sans déclaration les colis excédant le nombre déclaré.

Article 426

Modifié par Loi n°2001-6 du 4 janvier 2001 - art. 23 JORF 5 janvier 2001

Modifié par Loi - art. 44 (V) JORF 31 décembre 2002

Sont réputés importation ou exportation sans déclaration de marchandises prohibées :

- 1° toute infraction aux dispositions de l'article 38-3 ci-dessus ainsi que le fait d'avoir obtenu ou tenté d'obtenir la délivrance de l'un des titres visés à l'article 38-3 précité, soit par contrefaçon de sceaux publics, soit par fausses déclarations ou par tous autres moyens frauduleux ;
- 2° toute fausse déclaration ayant pour but ou pour effet d'éluder l'application des mesures de prohibition. Cependant, les marchandises prohibées à l'entrée ou à la sortie qui ont été déclarées sous une dénomination faisant ressortir la prohibition qui les frappe ne sont point saisies : celles destinées à l'importation sont envoyées à l'étranger ; celles dont la sortie est demandée restent en France ;
- 3° les fausses déclarations dans l'espèce, la valeur ou l'origine des marchandises ou dans la désignation du destinataire réel ou de l'expéditeur réel lorsque ces infractions ont été commises à l'aide de factures, certificats ou tous autres documents faux, inexacts, incomplets ou non applicables ;
- 4° les fausses déclarations ou manoeuvres ayant pour but ou pour effet d'obtenir, en tout ou partie, un remboursement,

une exonération, un droit réduit ou un avantage quelconque attachés à l'importation ou à l'exportation, à l'exclusion des infractions aux règles de qualité ou de conditionnement lorsque ces infractions n'ont pas pour but ou pour effet d'obtenir un remboursement, une exonération, un droit réduit ou un avantage financier ;

5° le fait d'établir, de faire établir, de procurer ou d'utiliser une facture, un certificat ou tout autre document entaché de faux permettant d'obtenir ou de faire obtenir indûment, en France ou dans un pays étranger, le bénéfice d'un régime préférentiel prévu soit par un traité ou un accord international, soit par une disposition de la loi interne, en faveur de marchandises sortant du territoire douanier français ou y entrant ;

6° les fausses déclarations ou manoeuvres et, d'une manière générale, tout acte ayant pour but ou pour effet d'éluder ou de compromettre le recouvrement des droits prévus à l'article 19 bis ci-dessus ;

7° tout mouvement de marchandises visées au 4 et au 5 de l'article 38, effectué en infraction aux dispositions portant prohibition d'exportation ou d'importation.

Article 427

Modifié par LOI n°2011-266 du 14 mars 2011 - art. 15

Sont réputés importations sans déclaration de marchandises prohibées :

1° le débarquement en fraude des objets visés à l'article 424-2° ci-dessus ;

2° le défaut de dépôt, dans les délais impartis, de la déclaration prévue par l'article 230-2, ci-dessus ;

3° la francisation frauduleuse des navires ainsi que le fait pour les navires de se trouver, sous couvert de documents de bord ou de titre de nationalité faux, falsifiés ou inapplicables, dans les eaux territoriales, rades et ports, s'il s'agit de navires de tout tonnage, et, dans la zone maritime du rayon des douanes, s'il s'agit de navires de moins de 100 tonneaux de jauge nette ou de 500 tonneaux de jauge brute ;

4° l'immatriculation, frauduleuse ou non, sans accomplissement préalable des formalités douanières, d'automobiles, de motocyclettes ou d'aéronefs ;

5° le détournement de marchandises prohibées de leur destination privilégiée ;

6° le détournement de produits énergétiques mentionnés aux articles 265,266 quinquies ou 266 quinquies B d'une destination privilégiée au point de vue fiscal et notamment l'utilisation de carburants agricoles à des usages autres que ceux qui sont fixés par la loi ;

7° Tout transport sur le territoire douanier de biens à double usage civil et militaire non communautaires, à destination d'un pays non membre de l'Union européenne, en violation des interdictions ou des autorisations visées à l'article 6 du règlement (CE) n° 428/2009 du Conseil, du 5 mai 2009, instituant un régime communautaire de contrôle des exportations, des transferts, du courtage et du transit des biens à double usage.

Article 428

Modifié par Loi n°2007-1544 du 29 octobre 2007 - art. 42 JORF 30 octobre 2007

1. Est réputée importation ou exportation sans déclaration de marchandises prohibées toute infraction aux dispositions, soit législatives, soit réglementaires portant prohibition d'importation, d'exportation ou de réexportation ou bien subordonnant l'exportation ou la réexportation au paiement de droits, de taxes ou à l'accomplissement de formalités particulières lorsque la fraude a été faite ou tentée par les bureaux et qu'elle n'est pas spécialement réprimée par une autre disposition du présent code.

2. Dans le cas où les marchandises ayant été exportées par dérogation à une prohibition de sortie, à destination d'un pays déterminé, sont, après arrivée dans ce pays, réexpédiées sur un pays tiers, l'exportateur est passible des peines de l'exportation sans déclaration s'il est établi que cette réexpédition a été effectuée sur ses instructions, à son instigation ou avec sa complicité, ou encore s'il est démontré qu'il en a tiré profit ou qu'il avait connaissance de la réexpédition projetée au moment de l'exportation.

3. Les dispositions du 1 ci-dessus ne sont pas applicables aux infractions aux règles de qualité ou de conditionnement imposées à l'exportation.

Article 429

Modifié par Loi - art. 44 (V) JORF 31 décembre 2002

1. Lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article 119 bis ci-dessus, l'exportation ou la tentative d'exportation sans déclaration donne lieu, indépendamment des sanctions prévues par la législation du territoire de départ, à l'application des pénalités édictées en cas d'importation sans déclaration dans le territoire de destination, sous réserve qu'il s'agisse de marchandises prohibées, assujetties à des droits de consommation intérieure, ou fortement taxées à l'entrée dans le territoire de destination.

2. Le service des douanes du territoire de départ est autorisé à percevoir, au profit du budget du territoire de destination, le montant des réparations pécuniaires ainsi encourues.

3. Les dispositions du présent article ne sont applicables dans les relations directes entre le territoire douanier, d'une part, les territoires d'outre-mer de la République française, d'autre part, que sous réserve de l'accord des autorités qualifiées de ces derniers territoires.

Anhang 14

Anfrage an die österreichische Zollbehörde

Anfrage an die österreichische Zollbehörde, Herrn K [REDACTED]

Weiterleitung der Anfrage an Herrn Zlimnig

Betreff **Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit**
Von Anna-Sophie Mädler <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
An <zollinfo@bmf.gv.at>
Datum 2016-08-27 11:40



Sehr geehrte Damen und Herren,

im Rahmen meiner Masterarbeit im Fach Kriminologie und Polizeiwissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit der Problematik der „Ausfuhrkassenzettel“ beschäftigen.

Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren in vollem Umfang erstattet. Eine Mindestumsatzmenge, bzw. einen Mindestbetrag gibt es nicht. Der erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des „Ausfuhrkassenzettels“ durch den deutschen Zoll. Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhren mit Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Erstattung der Umsatzsteuer untersagt.

In einem Teil der genannten Masterarbeit möchte ich mich gerne mit Lösungsansätzen anderer betroffener Mitgliedstaaten auseinandersetzen. Dafür erbete ich von Ihnen die Auskunft in folgenden Fragen:

- 1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?
- 2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?
- 3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?
- 4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)?
- 5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich sehr für die Beantwortung der gestellten Fragen.

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434

Betreff **Anfrage im Zusammenhang mit einer Masterarbeit**
Von zollinfo <zollinfo@bmf.gv.at>
An Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de <Anna-Sophie.Maedler@ruhr-uni-bochum.de>
Datum 2016-09-07 10:45



Sehr geehrte Frau Mädler !

Von unserem Experten im Bundesministerium für Finanzen wurde zu ihrer Anfrage folgende Antwort übermittelt:

1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?

Ja

2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?

3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?

Die Ware liegt beim Export nicht vor

Die Ware wurde von einer nicht berechtigten Person ausgeführt Die Ware wurde ausgeführt, die Mehrwertsteuer erstattet und danach wieder in die EU verbracht

Der österreichische Zoll besitzt in allen genannten Sachverhalten die Ermittlungsbefugnis nach den Bestimmungen des österreichischen Finanzstrafgesetzes (-FinStrG, BGBl Nr 129/1958 i.d.F. BGBl Nr 21/1959).

Zu den Tatbeständen und den Möglichkeiten der Ahndung darf ich auf die Frage 4) verweisen.

Hinsichtlich Statistiken und Zahlen muss festgehalten werden, dass sehr wohl Strafen ausgesprochen werden, jedoch kann auf Grund der Datenstruktur der nationalen Erfassungssysteme nicht eindeutig herausgefiltert werden, welche Strafen auf den Missbrauch der Mehrwertsteuerrückvergütung zurückzuführen sind.

Auch diesbezüglich darf ich auf die Frage 4) verweisen.

4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä)?

§51 FinStrG-Finanzordnungswidrigkeit: Die Ware liegt beim Export nicht vor

§33 FinStrG: Die Ware wurde von einer nicht berechtigten Person ausgeführt

§35 FinStrG: Die Ware wurde ausgeführt, die Mehrwertsteuer erstattet und danach wieder in die EU verbracht

Bei jedem dieser Tatbestände sieht das Finanzstrafgesetz einen bestimmten Strafraum vor. Gemäß § 146 FinStrG ist eine vereinfachte Strafverfügung möglich, die dann zulässig ist, wenn der Hinterziehungsbetrag nicht höher als € 1000 ist, und der Strafraum, der sich nach den Tatbeständen der §§ 51, 33 und 35 ergibt, nicht höher als € 2000 ist.

Üblicherweise werden kleinere Vergehen mit dieser vereinfachten Strafverfügung geahndet. Wenn der Wert der Ausfuhrwaren höher ist, und somit der Hinterziehungsbetrag die € 1000 überschreitet, wird ein offizielles Finanzstrafverfahren eingeleitet und der Strafraum reicht bis zum doppelten des

Hinterziehungsbetrages.

5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Einzige Präventionsmaßnahme ist die Kontrolle des Passes des Reisenden (Nicht EU Bürger), der Rechnung und der Ware beim "Abstempeln" der Rechnungen bzw der nötigen Drucksorte zur Refundierung der Mehrwertsteuer. Umfassende Kontrollen können nicht in jedem Fall durchgeführt werden, aber die Kontrollen sollten risikoorientiert durchgeführt werden.

Mit freundlichen Grüßen

N



Zollamt Klagenfurt Villach
CC-ZTV/Zollinformation/VuB
Ackerweg 19
9500 Villach

Telefon: +43(0) 50 233
E-Mail: [@bmf.gv.at](mailto: @bmf.gv.at)
Web: www.bmf.gv.at

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Rahmen meiner Masterarbeit im Fach Kriminologie und Polizeiwissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit der Problematik der „Ausfuhrkassenzettel“ beschäftigen. Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren in vollem Umfang erstattet. Eine Mindestumsatzmenge, bzw. einen Mindestbetrag gibt es nicht. Der erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des „Ausfuhrkassenzettels“ durch den deutschen Zoll.

Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhren mit Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Erstattung der Umsatzsteuer untersagt.

In einem Teil der genannten Masterarbeit möchte ich mich gerne mit Lösungsansätzen anderer betroffener Mitgliedstaaten auseinandersetzen.

Dafür erbete ich von Ihnen die Auskunft in folgenden Fragen:

1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?

2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?

3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?

4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä)?

5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung und bedanke mich sehr für die Beantwortung der gestellten Fragen.

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Mädler
Schottenstr. 19
78462 Konstanz
07531 9189434

Anna-Sophie Maedler - Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Von: Anna-Sophie Maedler

An: [REDACTED]@bmf.gv.at

Datum: 29.08.2016 11:16

Betreff: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Sehr geehrter Herr K [REDACTED],

meine Name ist Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin des Zollfahndungsamts Stuttgart, Dienstszitz Radolfzell. Mein Kollege [REDACTED] war so freundlich mir Ihre Kontaktdaten zu geben, um Ihnen neben seinen Grüßen auch mein Anliegen zu senden zu können.

Im Rahmen meines Studiums "Kriminologie und Polizeiwissenschaft" an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit den für die Zollverwaltung problematischen "Ausfuhrkassenzetteln" beschäftigen. Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer, für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren, in vollem Umfang erstattet. Der hierfür erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des "Ausfuhrkassenzettels" durch den deutschen Zoll. Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhr mit Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch des OLG Karlsruhe ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Umsatzsteuer nicht erstattet.

Unter anderem soll es in der Masterarbeit auch darum gehen wie diese Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung verfolgt wurden, in anderen betroffenen Mitgliedstaaten geahndet werden.

Ist es Ihnen wohl möglich, mir die folgenden fünf Fragen zu beantworten oder einen Ansprechpartner zu nennen, den ich dann offiziell anfragen kann?

- 1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?
- 2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?
- 3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?
- 4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)?
- 5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne unter der angegebenen Erreichbarkeit zur Verfügung und bedanke mich im Voraus für Ihre Antwort.

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler

Anna-Sophie Maedler - WG: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Von: "K [REDACTED]" <[REDACTED]@bmf.gv.at>
An: "Zlimnig, Harald" <harald.zlimnig@bmf.gv.at>
Datum: 29.08.2016 11:23
Betreff: WG: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"
CC: Anna-Sophie Maedler <Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de>

Hallo Harald,

bei diesem Thema bist du wahrscheinlich näher dran.

Gruß [REDACTED]

Von: Anna-Sophie Maedler [Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de]
Gesendet: Montag, 29. August 2016 11:16
An: K [REDACTED]
Betreff: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Sehr geehrter Herr K [REDACTED],

meine Name ist Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin des Zollfahndungsamts Stuttgart, Dienstsitz Radolfzell. Mein Kollege [REDACTED] war so freundlich mir Ihre Kontaktdaten zu geben, um Ihnen neben seinen Grüßen auch mein Anliegen zu senden zu können.

Im Rahmen meines Studiums "Kriminologie und Polizeiwissenschaft" an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit den für die Zollverwaltung problematischen "Ausfuhrkassenzetteln" beschäftigen. Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer, für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren, in vollem Umfang erstattet. Der hierfür erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des "Ausfuhrkassenzettels" durch den deutschen Zoll. Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhren mit Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch des OLG Karlsruhe ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Umsatzsteuer nicht erstattet.

Unter anderem soll es in der Masterarbeit auch darum gehen wie diese Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung verfolgt wurden, in anderen betroffenen Mitgliedstaaten geahndet werden.

Ist es Ihnen wohl möglich, mir die folgenden fünf Fragen zu beantworten oder einen Ansprechpartner zu nennen, den ich dann offiziell anfragen kann?

- 1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?
- 2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?

- 3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?
- 4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)?
- 5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne unter der angegebenen Erreichbarkeit zur Verfügung und bedanke mich im Voraus für Ihre Antwort.

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler



ZFA Stuttgart
DS Radolfzell
ZOin Mädler
Tel. [07732 9948 213](tel:077329948213)
Fax [07732 9948 111](tel:077329948111)
Mobil [0173 8532818](tel:01738532818)
Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de

INVALID HTML

Anna-Sophie Maedler - AW: Antw: WG: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Von: "Zlimnig, Harald" <harald.zlimnig@bmf.gv.at>
An: Anna-Sophie Maedler <Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de>
Datum: 20.09.2016 12:31
Betreff: AW: Antw: WG: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Sehr geehrte Frau Mädler!

Bitte verzeihen Sie, dass ich nicht schon auf das von [REDACTED] K [REDACTED] weitergeleitete Mail geantwortet habe. Ich bin davon ausgegangen, dass ich es schon beantwortet hätte, musste aber feststellen, dass in meinem Postausgang keine Antwort gespeichert ist.

Hier meine Antworten:

1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen? **JA.** Erklärung dazu: Waren sind in der Schweiz und Liechtenstein durchwegs teurer als in Österreich oder Deutschland. Die Kaufkraft in Liechtenstein und in der Schweiz ist größer. Hier ist es verlockend sich die USt (19 bzw. 20 %) erstatten zu lassen und im Gegenzug dazu max. 8% MWSt in der Schweiz zu bezahlen. Viele EU-Bürger wohnen in der Schweiz und in Liechtenstein und nutzen die Möglichkeit der Erstattung und belassen die Waren (steuerfrei) bei Verwandten und Freunden in der Europäischen Union.

2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?---

3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme? Die Bevölkerung in Österreich sieht es nicht ein, dass diejenigen, die viel mehr Geld haben, in Österreich steuerfrei einkaufen können. Der Handel hingegen freut sich, da sich durch den starken Franken der Umsatz erheblich steigern lässt. Der damit verbundene administrative Aufwand wird in Kauf genommen. Auch der Schweizer Zoll und die Schweizer Wirtschaft fordert immer wieder zu strengeren Kontrollen auf.

Der Steuerschaden lässt sich nicht bemessen. Wird festgestellt, dass die Waren, für die die USt-Erstattung beantragt wurde, nicht ausgeführt werden, wird die Bestätigung versagt = kein Steuerschaden. Wieviele Bestätigungen erteilt werden, ohne dass die Waren ausgeführt werden, ist nicht feststellbar. An der Grenze zwischen Österreich und Schweiz/Liechtenstein (ca. 50 km bei elf Grenzübergangsstellen, von denen eine rund um die Uhr besetzt ist, fünf tagsüber und fünf nur sporadisch besetzt sind) kommt es im Jahr zu ca. 350 Bestrafungen und zusätzlich zu ca 200 Verweigerung der Bestätigung der Ausfuhr aus formalen Gründen.

4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)? Die unrechtmäßige Erwirkung einer Ausfuhrbestätigung ist gem. § 51 Abs. 1 lit. a öFinStrG als Finanzordnungswidrigkeit strafbar: „Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich a) eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt ... Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu EUR 5.000,- geahndet.“ Strafen werden idR so bemessen, dass ca. 20% des Warenwertes für den die Erstattung beantragt wurde, als Strafe festgesetzt wird (entspricht der österr. USt). Es ist idR von Vorsatz auszugehen, da die Antragsteller wissen, dass sie sich die Ausfuhr der Ware bestätigen lassen müssen, was gar nicht möglich ist, wenn die Waren nicht ausgeführt wird.

5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen? Die Bediensteten sind angehalten stichprobenartige Kontrollen durchzuführen, ob die Waren mitgeführt werden. Bei wenigen geöffneten

Zollstellen sind langwierige Prüfungen auf Grund des Aufkommens oft nur schwer möglich. In Österreich werden Ausfuhren für die Erstattungen erst ab einem Betrag i.H.v. EUR 75,- je Geschäft bestätigt. In Deutschland besteht keine Untergrenze. Ausfuhren aus Deutschland über Österreich in die Schweiz werden vom österr. Zoll unabhängig vom Betrag entsprechend den dt. Steuerbestimmungen bestätigt. In Österreich ist geplant diese Grenze analog zur Reisefreigrenze auf EUR 300,- anzuheben. Die Wirtschaft sträubt sich noch dagegen. Die Schweizer MWSt wird auch erst ab CHF 300,- (was ca EUR 300,- entspricht) erstattet.

Zusatz: an den Zollstellen des Bundeslandes Vorarlberg zu Liechtenstein und der Schweiz wurden im vergangenen Jahr ca. 1,3 Mio Ausfuhrbestätigungen im Touristenexport erteilt.

Sollten Sie noch weitere Fragen haben, zögern Sie nicht mich zu kontaktieren.

Mag. Harald Zlimnig
Zollamt Feldkirch Wolfurt
Senderstraße 30
A-6960 Wolfurt
Tel. +43(0)50 233 569 473
Fax +43(0)50 233 5969 000
Harald.Zlimnig@bmf.gv.at

Von: Anna-Sophie Maedler [<mailto:Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de>]

Gesendet: Dienstag, 20. September 2016 08:08

An: Zlimnig, Harald

Betreff: Antw: WG: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Guten Morgen Herr Zlimnig,

ich nehme Bezug auf die unten stehende Email und wollte noch einmal nachfragen, ob Ihnen bekannt ist, dass über die Menge der "Ausfuhrkassenzettel" eine Statistik geführt wird und ob Sie mir diese Daten nennen können? Des Weiteren, ob das Prozedere der Mehrwertsteuer-Erstattung zu Verstößen führt (Fragen 1 - 3).

Für eine kurze Antwort wäre ich Ihnen sehr dankbar!

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler



ZFA Stuttgart
 DS Radolfzell
 ZOin Mädler
 Tel. [07732 9948 213](tel:077329948213)
 Fax [07732 9948 111](tel:077329948111)
 Mobil [0173 8532818](tel:01738532818)
Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de

>>> "K [REDACTED]" <[REDACTED]@bmf.gv.at> 29.08.2016 11:22 >>>

Hallo Harald,

bei diesem Thema bist du wahrscheinlich näher dran.

Gruß [REDACTED]

Von: Anna-Sophie Maedler [<mailto:Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de>]

Gesendet: Montag, 29. August 2016 11:16

An: K [REDACTED]

Betreff: Anfrage im Rahmen einer Masterarbeit zum Thema "Ausfuhrkassenzettel"

Sehr geehrter Herr K [REDACTED],

meine Name ist Sophie Mädler, ich bin Sachbearbeiterin des Zollfahndungsamts Stuttgart, Dienstsitz Radolfzell. Mein Kollege [REDACTED] war so freundlich mir Ihre Kontaktdaten zu geben, um Ihnen neben seinen Grüßen auch mein Anliegen zu senden zu können.

Im Rahmen meines Studiums "Kriminologie und Polizeiwissenschaft" an der Ruhr-Universität Bochum möchte ich mich gerne mit den für die Zollverwaltung problematischen "Ausfuhrkassenzetteln" beschäftigen. Dem Thema liegt folgender Sachverhalt zugrunde: in Deutschland wird die Umsatzsteuer, für die von Nicht-EU-Ansässigen gekauften Waren, in vollem Umfang erstattet. Der hierfür erforderliche Nachweis der Ausfuhr erfolgt durch Abstempeln des "Ausfuhrkassenzettels" durch den deutschen Zoll. Insbesondere im Reiseverkehr in die Schweiz ist in Deutschland ein hohes Aufkommen an Ausfuhrkassenzetteln zu verzeichnen. Bis vor wenigen Jahren konnte ein Verstoß (z.B. Vorlage des Ausfuhrkassenzettels, ohne dass die Ware tatsächlich gestellt war/ ausgeführt werden sollte) strafrechtlich geahndet werden, das Verfahren wurde durch die Zollbehörde eingeleitet. Seit einem einschlägigen Urteilsspruch des OLG Karlsruhe ist dies nicht mehr praktiziert worden, ein (vorsätzlicher) Verstoß wird rechtlich nicht verfolgt, es wird lediglich die Umsatzsteuer nicht erstattet.

Unter anderem soll es in der Masterarbeit auch darum gehen wie diese Verstöße, welche bei uns bis vor wenigen Jahren noch als mittelbare Falschbeurkundung verfolgt wurden, in anderen betroffenen Mitgliedstaaten geahndet werden.

Ist es Ihnen wohl möglich, mir die folgenden fünf Fragen zu beantworten oder einen Ansprechpartner zu nennen, den ich dann offiziell anfragen kann?

- 1) Führt auch in Österreich die Rückerstattung der Mehrwertsteuer anlässlich der Ausfuhr durch Privatpersonen zu Missbräuchen?
- 2) Falls nein, ist bekannt wodurch dies bislang verhindert werden konnte?
- 3) Falls ja, in welcher Form und in welchem Umfang (Anzahl der Anzeigen, Steuerschaden) äußern sich diese Probleme?
- 4) Auf welche Art können derartige Missbräuche in Österreich geahndet werden (Strafgesetze, Bußgeldtatbestände o.ä.)?
- 5) Gibt es Präventionsmaßnahmen um diesem Problem vorzubeugen?

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne unter der angegebenen Erreichbarkeit zur Verfügung und bedanke mich im Voraus für Ihre Antwort.

Mit freundlichen Grüßen,
Sophie Mädler



ZFA Stuttgart
DS Radolfzell
ZOIn Mädler
Tel. [07732 9948 213](tel:077329948213)
Fax [07732 9948 111](tel:077329948111)
Mobil [0173 8532818](tel:01738532818)
Anna-Sophie.Maedler@zfas.bfinv.de

INVALID HTML
INVALID HTML

Anhang 15



Finanzstrafgesetz

§ 33

§ 51

§ 35

§ 146

[Bundesrecht](#) [Landesrecht](#) [Gemeinderecht](#) [EU-Recht](#) [Judikatur](#) [Erlässe](#) [SV-Recht](#) [Gesamtabfrage](#)**Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Finanzstrafgesetz, Fassung vom 03.02.2017**[Druckansicht](#)Andere Formate:  **Langtitel**

Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz - FinStrG.)
StF: [BGBl. Nr. 129/1958](#) idF [BGBl. Nr. 21/1959](#) (DFB) (NR: GP VIII [RV 295 AB 488 S. 61](#). BR: [S. 136](#).)

Änderung

[BGBl. Nr. 92/1959](#) (NR: GP VIII [RV 542 AB 654 S. 84](#). BR: [S. 145](#).)

[BGBl. Nr. 111/1960](#) (NR: GP IX [RV 165 AB 187](#) u. 200 [S. 30](#). u. 33. BR: [S. 161](#).)

[BGBl. Nr. 194/1961](#) (NR: GP IX [RV 228 AB 456 S. 70](#). BR: [S. 178](#).)

[BGBl. Nr. 145/1969](#) (NR: GP XI [RV 512 AB 1170 S. 136](#). BR: [S. 276](#).)

[BGBl. Nr. 224/1972](#) (NR: GP XIII [RV 227 AB 383 S. 34](#). BR: [S. 311](#).)

[BGBl. Nr. 223/1974](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 335/1975](#) idF [BGBl. Nr. 381/1975](#) (DFB) und [BGBl. Nr. 168/1979](#) (DFB) (NR: GP XIII [RV 1130 AB 1548 S. 144](#). BR: [AB 1347 S. 342](#).)

[BGBl. Nr. 259/1976](#) (NR: GP XIV [AB 215 S. 24](#). BR: [1501](#) und Zu [1501 AB 1515 S. 351](#).)

[BGBl. Nr. 201/1982](#) (NR: GP XV [RV 162 AB 1050 S. 110](#). BR: [S. 421](#).)

[BGBl. Nr. 113/1984](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 530/1984](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 532/1984](#) (NR: GP XVI [RV 380 AB 414 S. 60](#).)

[BGBl. Nr. 517/1985](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 571/1985](#) (NR: GP XVI [RV 668 AB 809 S. 122](#). BR: [AB 3054 S. 470](#).)

[BGBl. Nr. 325/1986](#) (NR: GP XVI [RV 934 AB 980 S. 143](#). BR: [3131 AB 3134 S. 477](#).)

[BGBl. Nr. 312/1987](#) (NR: GP XVII [RV 108 AB 216 S. 26](#). BR: [3278 AB 3288 S. 489](#).)

[BGBl. Nr. 579/1987](#) (NR: GP XVII [RV 256 AB 333 S. 34](#). BR: [AB 3349 S. 492](#).)

[BGBl. Nr. 109/1988](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 233/1988](#) (NR: GP XVII [RV 451 AB 532 S. 57](#). BR: [AB 3461 S. 500](#).)

[BGBl. Nr. 414/1988](#) (NR: GP XVII [RV 560 AB 670 S. 70](#). BR: [AB 3562 S. 505](#).)

[BGBl. Nr. 599/1988](#) (NR: GP XVII [RV 486 AB 738 S. 76](#). BR: [AB 3573 S. 507](#).)

[BGBl. Nr. 677/1988](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 375/1989](#) (NR: GP XVII [RV 945 AB 996 S. 108](#). BR: [AB 3708 S. 518](#).)

[BGBl. Nr. 465/1990](#) (NR: GP XVII [RV 1288 AB 1416 S. 149](#). BR: [AB 3943 S. 533](#).)

[BGBl. Nr. 699/1991](#) (NR: GP XVIII [RV 266 AB 354 S. 52](#). BR: [4179 AB 4196 S. 548](#).)

[BGBl. Nr. 449/1992](#) (NR: GP XVIII [RV 582 AB 617 S. 77](#). BR: [AB 4316 S. 557](#).)

[BGBl. Nr. 91/1993](#) (NR: GP XVIII [RV 715 AB 775 S. 101](#). BR: [4477 AB 4467 S. 564](#).)

[BGBl. Nr. 526/1993](#) (NR: GP XVIII [RV 924 AB 1157 S. 129](#). BR: [4621 AB 4594 S. 573](#).)

[BGBl. Nr. 532/1993](#) (NR: GP XVIII [RV 1130 AB 1170 S. 127](#). BR: [AB 4571 S. 573](#).)

[CELEX-Nr.: [373L0183](#), [377L0780](#), [389L0646](#), [389L0299](#), [389L0647](#), [391L0031](#), [383L0350](#), [386L0635](#), [389L0117](#), [391L0308](#) (EWR/Anh. IX)]

[CELEX-Nr.: [387L0102](#) (EWR/Anh. XIX)]

[BGBl. Nr. 799/1993](#) (NR: GP XVIII [RV 946 AB 1253 S. 134](#). BR: [4646 AB 4655 S. 575](#).)

[BGBl. Nr. 681/1994](#) (NR: GP XVIII [RV 1701 AB 1816 S. 172](#). BR: [AB 4854 S. 589](#).)

[BGBl. Nr. 1045/1994](#) (VfGH)

[BGBl. Nr. 50/1995](#) (K über Idat)

[BGBl. Nr. 201/1996](#) (NR: GP XX [RV 72](#) und [Zu 72 AB 95 S. 16](#). BR: [5161](#), [5162](#), [5163](#), [5164](#) und [5165 AB 5166 S. 612](#).)

[BGBl. Nr. 421/1996](#) (NR: GP XX [RV 130 AB 259 S. 36](#). BR: [AB 5244 S. 616](#).)

[BGBl. Nr. 757/1996](#) (NR: GP XX [RV 397 AB 477 S. 47](#). BR: [AB 5314 S. 619](#).)

[BGBl. I Nr. 30/1998](#) (NR: GP XX [RV 915 AB 1037 S. 104](#). BR: [AB 5611 S. 634](#).)

[BGBl. I Nr. 28/1999](#) (NR: GP XX [RV 1471 AB 1505 S. 150](#). BR: [5816 AB 5840 S. 647](#).)

Abgabenhinterziehung.

§ 33. (1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

- a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder
- b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,

- a) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabensanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten,
- b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,
- c) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,
- d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,
- e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder
- f) wenn auf einen Abgabensanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

(4) Der Abgabenhinterziehung macht sich ferner schuldig, wer vorsätzlich eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, daß er Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde, zu einem anderen als jenem Zweck verwendet, der für die Abgabenbegünstigung zur Bedingung gemacht war, und es unterläßt, dies der Abgabenbehörde vor der anderweitigen Verwendung anzuzeigen.

(5) Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabebeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

(6) Betrifft die Abgabenhinterziehung eine Verbrauchsteuer, so ist auf Verfall nach Maßgabe des § 17 zu erkennen. Der Verfall umfaßt auch die Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen.

Grob fahrlässige Abgabenverkürzung

§ 34. (1) Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

(2) Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich auch schuldig, wer die im § 33 Abs. 4 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

(3) Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. § 33 Abs. 5 zweiter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben.

§ 35. (1) Des Schmuggels macht sich schuldig, wer

- a) eingangsabgabepflichtige Waren vorsätzlich vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbringt oder der zollamtlichen Überwachung entzieht oder
- b) ausgangsabgabepflichtige Waren vorsätzlich vorschriftswidrig aus dem Zollgebiet der Union verbringt.

(2) Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f.

(3) Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich ferner schuldig, wer vorsätzlich eine Verkürzung einer solchen Abgabe dadurch bewirkt, daß er eingangs- oder ausgangsabgabepflichtige Waren vorschriftswidrig im Zollgebiet der Union befördert, veredelt, lagert, vorübergehend verwahrt, verwendet oder verwertet, und es unterläßt, dies dem Zollamt vorher anzuzeigen.

(4) Der Schmuggel wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des auf die Waren entfallenden Abgabensbetrages, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Der Geldstrafe ist an Stelle des Regelzollsatzes der Präferenzzollsatz zugrunde zu legen, wenn der Beschuldigte nachweist, daß die Voraussetzungen für dessen Inanspruchnahme gegeben waren. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen. Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 zu erkennen.

(5) Umsatz- und Verbrauchsteuern sind mit jenen Beträgen dem strafbestimmenden Wertbetrag zugrunde zu legen, die bei Entstehung der Steuerschuld im Inland anzusetzen wären, es sei denn, der Beschuldigte weist deren Höhe durch einen rechtskräftigen Bescheid des zur Abgabenerhebung zuständigen anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union nach.

Verzollungsumgehung; grob fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben.

§ 36. (1) Der Verzollungsumgehung macht sich schuldig, wer die im § 35 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

(2) Der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer die im § 35 Abs. 2 und 3 bezeichneten Taten grob fahrlässig begeht.

(3) Die Verzollungsumgehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des auf die Ware entfallenden Abgabensbetrages, die grob fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet. § 35 Abs. 4 zweiter Satz und § 35 Abs. 5 sind anzuwenden.

(Anm.: Abs. 4 aufgehoben durch [BGBl. Nr. 681/1994](#))

§ 48. (1) Der Verletzung der Verschlusssicherheit macht sich schuldig, wer vorsätzlich oder fahrlässig

- a) Verschlussmittel oder Nämlichkeitszeichen, die in einem Abgaben- oder Monopolverfahren oder in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren angelegt oder anerkannt wurden, beschädigt, abgelöst oder unwirksam macht;
- b) Räume, Anlagen, Umschließungen oder Vorrichtungen, die durch Verschlussmittel gesichert sind, die in einem Abgaben- oder Monopolverfahren oder in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren angelegt oder anerkannt wurden, so verändert, daß die Verschlusssicherheit nicht mehr gegeben ist;
- c) Beförderungsmittel, die nach den zollrechtlichen Vorschriften zur Beförderung von Waren unter Zollverschluß zugelassen wurden, so verändert, daß die Voraussetzungen für eine solche Zulassung nicht mehr gegeben sind;
- d) Beförderungsmittel, die mit geheimen oder schwer zu entdeckenden, zur Aufnahme von Waren geeigneten Räumen oder mit geheimen oder schwer zu entdeckenden Zugängen versehen sind, entgegen den zollrechtlichen Vorschriften verwendet.

(2) Die Tat wird mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß bei vorsätzlicher Begehung 20 000 Euro, bei fahrlässiger Begehung 5 000 Euro beträgt. Die Tat unterliegt nicht der gesonderten Verfolgung nach § 272 StGB.

Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise

§ 48a. (1) Der Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise macht sich schuldig, wer

1. in einem Verfahren zur Erteilung eines Präferenznachweises oder
2. bei Ausstellung eines Präferenznachweises oder einer Lieferantenerklärung oder
3. in einem Nachprüfungsverfahren

vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder unrichtige oder unvollständige Unterlagen vorlegt.

(2) Die Tat wird mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß bei vorsätzlicher Begehung 40 000 Euro, bei fahrlässiger Begehung 4 000 Euro beträgt. Die Tat unterliegt nicht der gesonderten Verfolgung nach § 228 StGB.

Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr

§ 48b. (1) Der Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr macht sich schuldig, wer bei der zollamtlichen Überwachung des Bargeldverkehrs vorsätzlich oder fahrlässig eine Anmeldepflicht verletzt oder sonst unrichtige oder unvollständige Angaben macht.

(2) Die Tat wird mit Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß bei vorsätzlicher Begehung 100 000 Euro, bei fahrlässiger Begehung 10 000 Euro beträgt.

Finanzordnungswidrigkeiten.

§ 49. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich

- a) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, daß der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar;
- b) durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.

(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrag oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt.

§ 49a. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer es vorsätzlich unterläßt, die gemäß § 121a BAO anzeigepflichtigen Vorgänge anzuzeigen. Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 10% des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens geahndet.

(2) Straffreiheit einer Selbstanzeige tritt unbeschadet der in § 29 Abs. 3 genannten Gründe auch dann nicht mehr ein, wenn eine solche erst mehr als ein Jahr ab dem Ende der Anzeigefrist des § 121a Abs. 4 BAO erstattet wird.

(3) Ebenso macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines mit strengerer Strafe bedrohten Finanzvergehens zu erfüllen, es vorsätzlich unterläßt, eine dem § 109b EStG 1988 entsprechende Mitteilung zu erstatten. Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 10 % des mitzuteilenden Betrages, höchstens jedoch bis zu 20 000 Euro, geahndet.

§ 49b. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich die Verpflichtung zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts gemäß § 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (VPDG), [BGBl. I Nr. 77/2016](#), dadurch verletzt, dass

1. die Übermittlung nicht fristgerecht erfolgt oder
2. meldepflichtige Punkte der **Anlage 1**, **Anlage 2** oder **Anlage 3** zum VPDG nicht oder unrichtig übermittelt werden,

und ist mit Geldstrafe bis zu 50 000 Euro zu bestrafen.

(2) Wer die Tat nach Abs. 1 grob fahrlässig begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 25 000 Euro zu bestrafen. Die fahrlässige Übermittlung unrichtiger Daten ist nach dieser Bestimmung nicht strafbar.

(3) § 29 ist nicht anzuwenden.

§ 50. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ungerechtfertigt Zahlungserleichterungen erwirkt.

(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet.

§ 51. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich

- a) eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt,
- b) eine abgaben- oder monopolrechtliche Verwendungspflicht verletzt,
- c) eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt,

- d) eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Ausstellung oder Aufbewahrung von Belegen verletzt,
 - e) Maßnahmen der in den Abgaben- oder Monopolverordnungen vorgesehenen Zollaufsicht oder sonstigen amtlichen oder abgabenbehördlichen Aufsicht und Kontrolle erschwert oder verhindert oder die Pflicht, an solchen Maßnahmen mitzuwirken, verletzt,
 - f) eine zollrechtliche Gestellungspflicht verletzt oder
 - g) wer ein abgabenrechtliches Verbot zur Leistung oder Entgegennahme von Barzahlungen verletzt.
- (2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet.

§ 51a. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich abgaben- oder monopolrechtlich zu führende Bücher, Aufzeichnungen oder Aufzeichnungssysteme, die automatisationsunterstützt geführt werden, durch Gestaltung oder Einsatz eines Programms, mit dessen Hilfe Daten verändert, gelöscht oder unterdrückt werden können, verfälscht.

(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 25 000 Euro geahndet.

Selbstverschuldete Berauschung.

§ 52. (1) Der selbstverschuldeten Berauschung macht sich schuldig, wer sich vorsätzlich oder fahrlässig durch den Genuß von Alkohol oder den Gebrauch eines anderen berauschenden Mittels in einen die Zurechnungsfähigkeit ausschließenden Rausch versetzt und im Rausch eine Handlung begeht, die ihm außer diesem Zustand als Finanzvergehen zugerechnet würde.

(2) Die selbstverschuldete Berauschung wird mit einer Geldstrafe bis zu 2 000 Euro geahndet; die Geldstrafe darf jedoch nicht höher bemessen werden, als sie das Gesetz für das im Rausch begangene Finanzvergehen androht. Daneben ist nach Maßgabe des § 17 auf Verfall zu erkennen; der Umfang des Verfalls richtet sich nach den Strafbestimmungen des Finanzvergehens, das dem Berauschten nicht zugerechnet werden kann.

Beachte für folgende Bestimmung

Zum Bezugszeitraum vgl. § 265 Abs. 1p.

ZWEITER ABSCHNITT.

Finanzstrafverfahren.

ERSTER UNTERABSCHNITT.

Gemeinsame Bestimmungen.

Abgrenzung der gerichtlichen von der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit.

§ 53. (1) Das Gericht ist zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig, wenn das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde und der maßgebliche Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), 100 000 Euro übersteigt oder wenn die Summe der maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammen treffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen 100 000 Euro übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen. Zusammentreffen können nur Finanzvergehen, über die noch nicht rechtskräftig entschieden wurde.

(2) Im Abs. 1 tritt an die Stelle des Wertbetrages von 100 000 Euro der Wertbetrag von 50 000 Euro in den Fällen

- a) des Schmuggels und der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35),
- b) der Abgabehelerei nach § 37 Abs. 1 mit Sachen oder mit Erzeugnissen aus Sachen, hinsichtlich derer ein Schmuggel, eine Verzollungsumgehung oder eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben begangen wurde.

(3) Ist das Gericht nach den Abs. 1 oder 2 zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig, so ist es auch zur Ahndung von mit diesen zusammentreffenden anderen Finanzvergehen zuständig, wenn alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen.

(4) Die Zuständigkeit des Gerichts zur Ahndung von Finanzvergehen des Täters begründet auch dessen Zuständigkeit zur Ahndung von Finanzvergehen der anderen vorsätzlich an der Tat Beteiligten. Wird jemand nach dieser Bestimmung ausschließlich wegen eines sonst in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde fallenden Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt, so sind mit dieser Verurteilung nicht die Folgen einer gerichtlichen Verurteilung, sondern nur die einer Ahndung durch die Finanzstrafbehörde verbunden; dies ist im Urteil festzustellen.

(5) Finanzordnungswidrigkeiten und die selbstverschuldete Berauschung (§ 52) hat das Gericht niemals zu ahnden.

(6) Finanzvergehen, deren Ahndung nicht dem Gericht zukommt, sind von den Finanzstrafbehörden zu ahnden.

(7) Hat sich jemand durch dieselbe Tat einer strafbaren Handlung schuldig gemacht, die dem Gericht, und eines Finanzvergehens, das der Finanzstrafbehörde zufällt, so hat das Gericht die gerichtlich strafbare Handlung, die Finanzstrafbehörde das Finanzvergehen gesondert zu ahnden; die Bestimmungen des Abs. 3 und des § 22 Abs. 2 und 3 werden hievon nicht berührt. Die vorangegangene rechtskräftige Bestrafung ist bei der Bemessung der Geldstrafe und der Freiheitsstrafe angemessen zu berücksichtigen.

(8) Kann eine Prüfung, ob das Gericht nach den Abs. 1 bis 4 zur Ahndung des Finanzvergehens zuständig sei, noch nicht vorgenommen werden, so hat die Finanzstrafbehörde alle zur Sicherung der Beweise erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Solche Maßnahmen der Finanzstrafbehörde sind wegen Unzuständigkeit nicht anfechtbar, wenn sich später die gerichtliche Zuständigkeit herausstellt.

§ 54. (1) Findet die Finanzstrafbehörde nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens, dass für die Ahndung des Finanzvergehens das Gericht zuständig ist, so hat sie das Strafverfahren nach den Bestimmungen des Dritten Unterabschnittes weiter zu führen und hievon den Beschuldigten und die gemäß § 122 dem Verfahren zugezogenen Nebenbeteiligten zu verständigen; Personen, die sich in vorläufiger Verwahrung oder in Untersuchungshaft der Finanzstrafbehörde befinden, sind dem Gericht zu übergeben. Zugleich ist das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren vorläufig einzustellen.

(2) Über die Beschlagnahme von Gegenständen und über Sicherstellungsmaßnahmen ist der Staatsanwaltschaft unverzüglich zu berichten (§ 100 Abs. 2 Z 2 StPO). Sie gelten als gemäß § 110 StPO sichergestellt.

(Anm.: Abs. 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 44/2007)

(4) Wird ein Strafverfahren wegen eines Finanzvergehens ohne Berichte der Finanzstrafbehörde (§ 100 Abs. 2 StPO) bei der Staatsanwaltschaft oder bei Gericht geführt, so hat die Finanzstrafbehörde, sobald sie von diesem Verfahren Kenntnis erlangt, ein wegen desselben Finanzvergehens geführtes verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren vorläufig einzustellen. Ist das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen und der Strafvollzug eingeleitet, so ist er zu unterbrechen.

Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(3) Ist in dem Erkenntnis eine längere als die gesetzliche Frist angegeben, so ist das innerhalb der angegebenen Frist eingebrachte Rechtsmittel rechtzeitig.

(4) Enthält das Erkenntnis keine oder eine unrichtige Angabe über die Behörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Behörde, die das Erkenntnis ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Behörde eingebracht wurde.

(5) In der Zahlungsaufforderung ist der Beschuldigte aufzufordern, die Geldstrafe, den Wertersatz und die Kosten bei Fälligkeit zu bezahlen; die Aufforderung hat den Hinweis zu enthalten, daß bei Nichtzahlung die Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe und des Wertersatzes die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden muß.

§ 141. (1) Das Erkenntnis ist schriftlich auszufertigen. Ausfertigungen des Erkenntnisses sind dem Beschuldigten, den gemäß § 122 dem Verfahren zugezogenen Nebenbeteiligten und dem Amtsbeauftragten zuzustellen.

(2) Ist in einem Gesetz vorgesehen, daß die Bestrafung wegen eines Finanzvergehens den Verlust eines Rechtes nach sich zieht oder nach sich ziehen könnte, so hat die Finanzstrafbehörde die rechtskräftige Bestrafung der in Betracht kommenden Stelle bekanntzugeben. Sofern dieser Stelle nicht schon nach anderen gesetzlichen Bestimmungen eine Ausfertigung des Erkenntnisses zugestellt werden muß, ist ihr auf ihr Ersuchen eine Ausfertigung zu übersenden.

(3) Waren alle zur Erhebung einer Beschwerde berechtigten Personen bei der mündlichen Verkündung des Erkenntnisses anwesend oder vertreten und wurde ein Rechtsmittel nicht fristgerecht angemeldet (§ 150 Abs. 4), kann eine vereinfachte schriftliche Ausfertigung des Erkenntnisses ergehen. Diese hat die in § 137 angeführten Elemente mit Ausnahme der Begründung zu enthalten.

D. Sonderbestimmung für Freiheitsstrafen.

§ 142. (1) Wurde im Erkenntnis eine Freiheitsstrafe verhängt und besteht Fluchtgefahr, so kann der Verhandlungsleiter über den Beschuldigten bis zur Rechtskraft des Erkenntnisses, jedoch längstens auf die Dauer der im Erkenntnis angeordneten Freiheitsstrafe, die Haft verhängen.

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

(3) Die Bestimmungen der §§ 87 und 88 gelten sinngemäß.

E. Vereinfachtes Verfahren.

§ 143. (1) Die Finanzstrafbehörde kann ein Strafverfahren ohne mündliche Verhandlung und ohne Fällung eines Erkenntnisses durch Strafverfügung beenden, wenn der Sachverhalt nach Ansicht der Finanzstrafbehörde durch die Angaben des Beschuldigten oder durch das Untersuchungsergebnis, zu dem der Beschuldigte Stellung zu nehmen Gelegenheit hatte, ausreichend geklärt ist; ist der Sachverhalt schon durch das Ermittlungsergebnis des Abgabeverfahrens oder des Vorverfahrens (§ 82 Abs. 1), zu welchem der Täter Stellung zu nehmen Gelegenheit hatte, ausreichend geklärt, so kann das Finanzvergehen auch ohne Durchführung eines Untersuchungsverfahrens durch Strafverfügung geahndet werden (vereinfachtes Verfahren).

(2) Für die Zuziehung von Nebenbeteiligten gilt § 122.

(3) Eine Strafverfügung ist ausgeschlossen,

- a) wenn die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses gemäß § 58 Abs. 2 einem Spruchsenat obliegt,
- b) wenn die Voraussetzungen für ein Verfahren gegen Personen unbekanntes Aufenthaltes (§ 147) oder für ein selbständiges Verfahren (§ 148) gegeben sind.

§ 144. Für die Strafverfügung und deren Zustellung gelten die Bestimmungen sinngemäß, die für die nicht auf Einstellung lautenden Erkenntnisse gelten (§§ 137, 138 Abs. 2, 140 Abs. 2 bis 5 und 141). Statt der Rechtsmittelbelehrung ist die Belehrung über das Einspruchsrecht zu geben.

§ 145. (1) Der Beschuldigte und die Nebenbeteiligten können gegen die Strafverfügung binnen einem Monat nach der Zustellung bei der Finanzstrafbehörde, die die Strafverfügung erlassen hat, Einspruch erheben; sie können zugleich die der Verteidigung und der Wahrung ihrer Rechte dienlichen Beweismittel vorbringen.

(2) Durch die rechtzeitige Einbringung eines Einspruches tritt die Strafverfügung außer Kraft. Das Verfahren ist nach den Bestimmungen der §§ 115 bis 142 durchzuführen. In diesem Verfahren hat die Finanzstrafbehörde auf den Inhalt der außer Kraft getretenen Strafverfügung keine Rücksicht zu nehmen und kann auch eine andere Entscheidung fällen. Erheben nur Nebenbeteiligte rechtzeitig Einspruch, so ist in einem abgesonderten Verfahren (§ 149) über ihre Rechte zu entscheiden.

(3) Auf die Erhebung eines Einspruches kann schriftlich oder zur Niederschrift verzichtet werden. Vor Erlassung der Strafverfügung kann ein Verzicht rechtswirksam nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung hervorgeht, daß dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt der zu erwartenden Strafverfügung bekannt war. Wurde der Verzicht nicht von einem berufsmäßigen Parteienvertreter oder im Beisein eines solchen abgegeben, so kann er binnen drei Tagen schriftlich oder zur Niederschrift widerrufen werden.

(4) Die Finanzstrafbehörde hat den Einspruch durch Bescheid zurückzuweisen, wenn er unzulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(5) Ist ein Einspruch nicht mehr zulässig, so hat die Strafverfügung die Wirkung eines rechtskräftigen Erkenntnisses.

§ 146. (1) Die Zollämter können bei geringfügigen Finanzvergehen auf Grund eines Geständnisses durch Strafverfügung Geldstrafen nach Maßgabe der Strafsätze der §§ 33 bis 37, 44 bis 46 und 51, jedoch nur bis zu einem Höchstausmaß von 2 000 Euro, verhängen und, soweit dies in den §§ 33, 35, 37, 44 und 46 vorgesehen ist, den Verfall aussprechen (vereinfachte Strafverfügung). Gegen diese Strafverfügung ist ein Einspruch unzulässig. Eine solche Strafverfügung darf nur erlassen werden, wenn sich der Beschuldigte nach Bekanntgabe der in Aussicht genommenen Strafe und nach Belehrung, daß ein Einspruch unzulässig sei, mit der Erlassung der vereinfachten Strafverfügung einverstanden erklärt. Kosten des Strafverfahrens sind nicht zu ersetzen.

(2) Als geringfügige Finanzvergehen gelten:

- a) Finanzordnungswidrigkeiten,
- b) die Finanzvergehen nach den §§ 33 bis 37, §§ 44 bis 46, wenn der strafbestimmende Wertbetrag oder die Summe der strafbestimmenden

Wertbeträge (§ 53 Abs. 1) 1 000 Euro nicht übersteigt;

als strafbestimmender Wertbetrag hat der auf die Ware entfallende Abgabebetrag oder der verkürzte Abgabebetrag zu gelten.

F. Verfahren gegen Personen unbekanntem Aufenthaltes.

§ 147. Ist der Aufenthalt einer Person, die eines Finanzvergehens verdächtig ist, unbekannt, so hat die Finanzstrafbehörde dennoch den für die Erledigung der Strafsache maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen festzustellen und den Verdächtigen auszuforschen. Eine mündliche Verhandlung darf aber nur durchgeführt werden, wenn feststeht, daß der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens oder einer anderen gegen ihn gerichteten Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3) persönlich Kenntnis erlangt hat. Wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, so hat die Finanzstrafbehörde durch ein in ihrem Amtsbereich gelegenes Bezirksgericht einen Kurator bestellen zu lassen. Dieser Kurator hat im Verfahren die Rechte und rechtlichen Interessen des Beschuldigten wahrzunehmen. Seine Kosten sind vom Beschuldigten zu tragen. In diesem Verfahren sind im übrigen die Bestimmungen dieses Unterabschnittes anzuwenden.

G. Selbständiges Verfahren.

§ 148. Soll gemäß § 18 im selbständigen Verfahren auf Verfall erkannt werden, so sind die Verfahrensbestimmungen dieses Unterabschnittes, mit Ausnahme des § 147, sinngemäß anzuwenden. Die mündliche Verhandlung hat jedoch zu unterbleiben, wenn die Fällung des Erkenntnisses nicht dem Spruchsenat obliegt.

H. Abgesondertes Verfahren.

§ 149. (1) Ein abgesondertes Verfahren ist durchzuführen

- a) von Amts wegen oder auf Antrag eines Nebenbeteiligten, wenn dessen Zuziehung gemäß § 122 Abs. 2 unterblieben ist,
- b) auf Antrag eines Verfallsbeteiligten, wenn dieser dem Verfahren, in welchem auf Verfall erkannt wurde, ohne sein Verschulden nicht zugezogen war,
- c) von Amts wegen in den Fällen des § 145 Abs. 2 letzter Satz.

(2) In den Fällen des Abs. 1 lit. a ist die gemäß § 122 Abs. 2 vorbehaltene Entscheidung zu fällen.

(3) In den Fällen des Abs. 1 lit. b und c ist über die Rechte des Verfallsbeteiligten und über die Inanspruchnahme des Haftungsbeteiligten zu entscheiden. Wird der Verfall aufgehoben oder ein Pfand- oder Zurückbehaltungsrecht anerkannt, so ist auf den vom Bestraften zu leistenden Wertersatz zu erkennen. Andernfalls ist auszusprechen, daß der verfallsbeteiligte Eigentümer den Verfall gegen sich gelten zu lassen habe oder daß die Pfand- oder Zurückbehaltungsrechte nicht anerkannt werden.

(4) Für das abgesonderte Verfahren gelten die Bestimmungen dieses Unterabschnittes mit der Maßgabe, daß die Entscheidung mit Bescheid zu ergehen hat. Der Bestrafte des vorangegangenen Verfahrens hat die Stellung eines Beschuldigten.

(5) Nach Ablauf von drei Jahren, von der Rechtskraft der Entscheidung im vorangegangenen Verfahren an gerechnet, ist ein Antrag auf Durchführung des abgesonderten Verfahrens nicht mehr zulässig.

VII. Hauptstück.

Beschwerde; Wiederaufnahme des Verfahrens, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

A. Beschwerde.

1. Allgemeines.

§ 150. (1) Rechtsmittel im Finanzstrafverfahren ist die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

(2) Die Rechtsmittelfrist beträgt einen Monat. Sie beginnt mit der Zustellung des angefochtenen Erkenntnisses oder sonstigen Bescheides, bei Beschwerden gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt mit deren Kenntnis, sofern der Beschwerdeführer aber durch den Verwaltungsakt behindert war, von seinem Beschwerderecht Gebrauch zu machen, ab dem Wegfall dieser Behinderung.

(3) Die Beschwerde ist bei der Behörde einzubringen, die das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) erlassen hat oder deren Säumigkeit behauptet wird. Sie gilt auch als rechtzeitig eingebracht, wenn sie innerhalb der Beschwerdefrist beim Bundesfinanzgericht eingebracht worden ist. Dies gilt für eine Beschwerde gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt sinngemäß; eine solche Beschwerde kann auch bei der Finanzstrafbehörde eingebracht werden, in deren Bereich der angefochtene Verwaltungsakt gesetzt worden ist. Die Einbringung bei einer anderen Stelle gilt, sofern nicht § 140 Abs. 4 anzuwenden ist, nur dann als rechtzeitig, wenn die Beschwerde noch vor Ablauf der Beschwerdefrist einer zuständigen Behörde oder dem Bundesfinanzgericht zukommt.

(4) Wurde ein Erkenntnis mündlich verkündet, so ist die Erhebung einer Beschwerde dagegen innerhalb einer Woche bei der Behörde, die das anzufechtende Erkenntnis erlassen hat, schriftlich oder mündlich zu Protokoll anzumelden. Eine angemeldete Beschwerde ist innerhalb der Frist gemäß Abs. 2 einzubringen. Eine nicht oder verspätet angemeldete Beschwerde ist zurückzuweisen, es sei denn, sie wurde von einer gemäß § 151 Abs. 1 berechtigten Person eingebracht, die bei der mündlichen Verhandlung weder anwesend noch vertreten war.

§ 151. (1) Zur Erhebung einer Beschwerde gegen Erkenntnisse sind berechtigt:

- a) der Beschuldigte, soweit das Erkenntnis nicht auf Einstellung lautet;
- b) wenn das Erkenntnis von einem Spruchsenat gefällt worden ist, auch der Amtsbeauftragte;
- c) wenn der Spruch Feststellungen oder Entscheidungen der im § 138 Abs. 2 lit. f bis i bezeichneten Art enthält, auch die hievon betroffenen Nebenbeteiligten.

(2) Die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde gegen Erkenntnisse hat aufschiebende Wirkung, ausgenommen in den Fällen der gemäß § 142 Abs. 1 wegen Fluchtgefahr verhängten Haft.

§ 152. (1) Eine Beschwerde gegen alle sonstigen im Finanzstrafverfahren ergehenden Bescheide sowie gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt ist zulässig, soweit nicht ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt ist. Gegen das Verfahren betreffende Anordnungen ist, soweit nicht ein Rechtsmittel für zulässig erklärt ist, eine abgesonderte Beschwerde nicht zulässig; sie können erst mit

Eidesstattliche Versicherung

Hiermit erkläre ich, Anna-Sophie Mädler, die Arbeit selbstständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt, sowie verwendete Zitate kenntlich gemacht zu haben. Die Masterarbeit und deren Inhalte wurden nicht anderweitig als Prüfungsleistung verwendet.

Anna-Sophie Mädler
(Unterschrift)

Konstanz, 22.02.2017
(Ort, Datum)