

STEUERSTRAFVERFAHREN

Steuerhinterziehung bei Reverse-Charge-Umsätzen?

von RA Frank M. Peter, FA StR, Darmstadt/Frankfurt a.M. und
Matthias Trinks, Eisenhüttenstadt/Willstätt

Der Gesetzgeber versucht den Umsatzsteuerbetrug einzuschränken, indem er die Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG ausweitet. Infolge von Unsicherheiten bei der Abrechnung kommt es daher zunehmend auch zu steuerstrafrechtlichen Ermittlungen. Dabei erscheint es ernstlich zweifelhaft, dass im Grundfall des Reverse-Charge überhaupt eine Steuerhinterziehung vorliegen kann. |

1. Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Die Pflicht, steuerpflichtige Umsätze zu deklarieren und zu versteuern, trifft generell den leistenden Unternehmer. In den gesetzlich geregelten Ausnahmefällen des § 13b UStG geht jedoch die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über. Dies hat zur Folge, dass die steuerliche Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger erfolgen muss. Relevant ist die Sonderregelung vor allem für folgende Umsätze:

- sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers,
- Bauleistungen,
- Handel mit Emissionszertifikaten,
- Lieferung bestimmter Metalle (Mindestwert = 5.000 EUR) und Altmetalle.

MERKE | Die Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfänger trifft ausschließlich Unternehmer, keine Privatpersonen. Erfasst sind allerdings alle Unternehmer, also ebenfalls Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG.

Die Umsatzsteuer nach § 13b UStG entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens im Monat nach dem Leistungsbezug.

■ Beispiel

Subunternehmer S erbringt Bauleistungen an den Generalunternehmer G. Die Leistungen führt er am 1.4.16 aus. Die Rechnung erstellt S am 31.3.16 (a), am 30.4.16 (b), am 1.6.16 (c). Die Umsatzsteuer entsteht im Zeitpunkt der Rechnungserstellung: Daher entsteht die Steuer für G in Fall (a) im März 2016 und in Fall (b) im April 2016. In Fall (c) kommt es zur Steuerentstehung im – auf den die Leistungserbringung folgenden – Monat Mai 2016. Die spätere Rechnungserstellung bleibt unberücksichtigt.

Zeitgleich mit der Umsatzsteuer entsteht für den Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug in gleicher Höhe (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG). An einem korrespondierenden Vorsteuerabzug fehlt es ausnahmsweise nur dann, wenn der Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 2 UStG wegen Leistungsverwendung für steuerfreie Umsätze greift.

Reverse-Charge
in gesetzlich
benannten Fällen

Steuerentstehung
abhängig von
Rechnungsstellung

Grundsätzlich
Umsatzsteuer =
Vorsteuer

MERKE | Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung i. S. des § 14 UStG ist gerade keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Grundsätzlich kann die Erklärung eines Reverse-Charge-Umsatzes in der Umsatzsteuer-Voranmeldung daher gemeinsam mit einem betragsmäßig gleichen Vorsteuerabzug erfolgen. Unterbleibt die nach § 18 Abs. 4a UStG in jedem Fall erforderliche Anmeldung, liegt – ohne Unterschied zu nach § 13a UStG regelbesteuerten Umsätzen – unter den weiteren Voraussetzungen zunächst eine Steuerhinterziehung vor.

PRAXISHINWEIS | Ein Verteidigungsansatz beim Leistungsempfänger ist stets die Prüfung, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Steuerschuldumkehr vorliegen. Das ist auch unter Beachtung der Vereinfachungsregelung des § 13b Abs. 5 S. 7 UStG dann nicht Fall, wenn ein persönliches Merkmal des Leistungsempfängers fehlt oder die konkrete Leistungsart explizit unter § 13a UStG gefasst wird (für Bauleistungen – Trinks, Die 20 wichtigsten Fragen zu § 13b UStG, 2015, S. 16).

Zwar ergibt sich bei wirtschaftlicher Betrachtung (Umsatzsteuerschuld abzüglich Vorsteueranspruch) im § 13b-Fall regelmäßig kein Steuerschaden. Jedoch muss das Kompensationsverbot beachtet werden.

2. Kompensationsverbot

Danach bleiben in Auslegung von § 370 Abs. 4 S. 3 AO steuermindernde Tatsachen außer Betracht, die der Täter zwar hätte geltend machen können, aber unerklärt ließ. Der BGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine unterlassene Umsatzsteuervoranmeldung den objektiven Tatbestand einer Steuerverkürzung selbst bei einem Vorsteuerüberhang erfüllt (BGH 24.10.90, 3 StR 16/90, wistra 91, 107). Unter diesem Aspekt ist auf strafrechtlicher Tatbestandsebene im Fall der Steuerschuldumkehr ausschließlich die Ausgangsumsatzsteuer zu berücksichtigen.

Einer solchen strengen Auslegung der Vorschrift durch den BGH begegnet die Fachliteratur seit jeher mit Kritik. Zutreffend schränkt die Rechtsprechung das Kompensationsverbot zumindest insofern ein, als dass verschwiegene Umstände doch zu berücksichtigen seien, soweit diese mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Außerhalb des Kompensationsverbots sah der BGH etwa im Bereich der Ertragsteuern nicht angegebene Betriebsausgaben, welche im Zusammenhang mit den verschwiegenen Einnahmen standen (BGH 17.3.05, 5 StR 461/04, PStR 05, 125). Für den umsatzsteuerlichen Bereich kann man dem entgegenhalten, dass hier die Einnahmen und keine Erträge besteuert werden. Gleichwohl erscheint jedenfalls im Fall des § 13b UStG ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Umsatz- und Vorsteuer evident.

Ausnahmslose
Erklärungs-
verpflichtung

Anwendungsprüfung
erster Verteidiger-
ansatz

Steuerhinterziehung
auch bei Vorsteuer-
überhang

Ausnahmen vom
Kompensations-
verbot möglich

Innerer wirtschaft-
licher Zusammen-
hang erforderlich

3. Mögliche Ausnahmen des Kompensationsverbots

Warum gerade das Reverse-Charge-Verfahren nicht dem Kompensationsverbot unterfallen darf, wird deutlich, wenn man den gängigen Fall der Umsatzsteuer und Vorsteuer vergleicht. Grundsätzlich kennt die Rechtsprechung keine Ausnahme von dem Kompensationsverbot hinsichtlich der Umsatzsteuer und Vorsteuer. Bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer sind unterlassene Vorsteuerabzüge ein „anderer Grund“ (BGH 18.4.78, 5 StR 692/77, GA 78, 278), welcher die Umsatzsteuer unmittelbar unberührt lässt. An einem „inneren Zusammenhang“ zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den Vorsteuerbeträgen fehlt es bereits deshalb, weil der Abzug nicht automatisch erfolgt. Die Argumentation ist durchaus nachvollziehbar, da eine Reduzierung der Umsatzsteuer gemäß §§ 15, 16 UStG – und somit eine direkte Beeinflussung selbiger – die tatsächliche Ausübung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug durch den Steuerpflichtigen voraussetzt, welche hier jedoch gerade unterblieben ist.

Sobald die Steuerhinterziehung begangen wurde, kann zwar steuerrechtlich eine Nacherklärung erfolgen, um somit eine Verrechnung zu erwirken und die Zahllast zu mindern. Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung ist jedoch erfüllt und kann nicht mehr rückgängig gemacht werden (BayObLG 21.4.82, RReg 4 St 20/82, wistra 82, 199).

MERKE | Eine Berücksichtigung des unterlassenen Vorsteuerabzugs kann dann in der Strafzumessung erfolgen und somit das Strafmaß mindern (BGH 5.2.04, 5 StR 420/03, PStR 04, 79).

Noch deutlicher wird es, wenn man sich den Wortlaut des § 15 Abs. 1 UStG anschaut. Dieser verwendet den Ausdruck „kann“, sodass nicht von einem Automatismus und daher zwingenden inneren Zusammenhang ausgegangen werden darf (BFH 19.10.78, V R 39/75, BStBl II 79, 345; BGH 1.2.89, 3 StR 179/88, wistra 89, 226). Ein gutes Gegenbeispiel für eine solche Ausnahme sind Verlustabzüge nach § 10d EStG, welche von Amts wegen und nicht erst auf Antrag zu berücksichtigen sind und bereits im Zeitpunkt der Tat bestanden haben (ebenso BayObLG 21.4.82, a. a. O.). Noch deutlicher wird es, wenn man § 10d EStG mit seiner alten Fassung vergleicht. Nach dem Wortlaut des § 10d EStG a. F. bestand eine Wahlmöglichkeit („Steuerpflichtige können abziehen“), welche in die Neufassung nicht übernommen wurde.

Dem Grunde nach bleibt sich der BGH auch in einer neuen Entscheidung treu (BGH 4.9.13, 1 StR 374/13, PStR 13, 307). Er merkt jedoch an, dass das Kompensationsverbot – anders als bei der Einfuhr – nicht bei einem Fall der Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden sei, da diese ebenfalls gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer wieder abgezogen werden könne (ebenso Erb, PStR 09, 95). Die Argumentation steht zum Teil in Widerspruch zur gefestigten Rechtsprechung. Es wird weiterhin mit § 15 Abs. 1 UStG und der reinen Möglichkeit des Vorsteuerabzugs argumentiert („als Vorsteuer wieder abgezogen werden kann“). Demnach muss also, um trotzdem einen wirtschaftlichen inneren Zusammenhang – einen Automatismus – annehmen zu können, ein weiterer „verknüpfender Faktor“ hinzukommen.

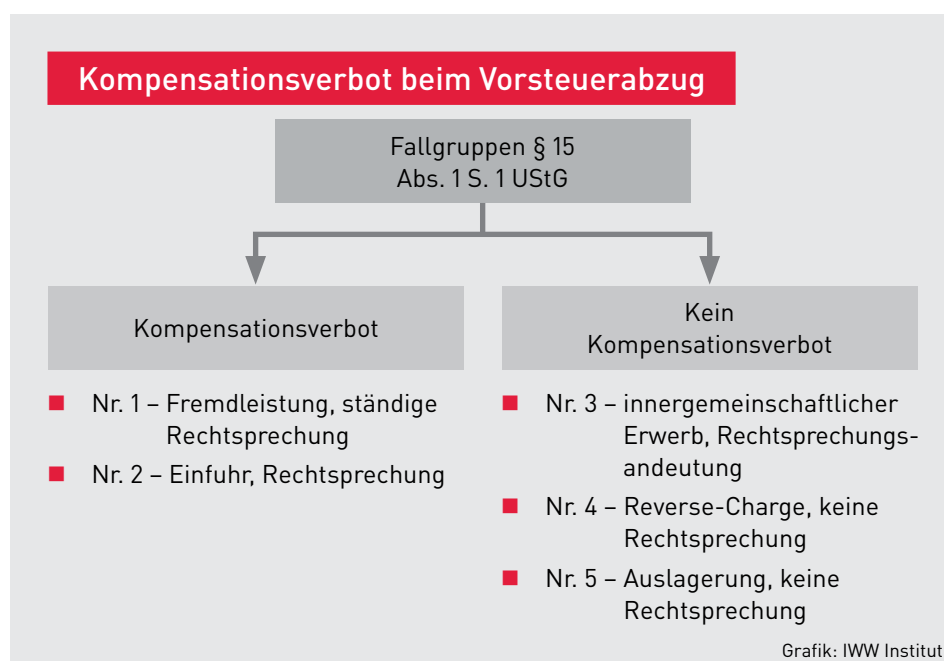
Keine Kompensation durch Vorsteuer

Ausnahme bei Steuererminderung von Amts wegen

Übertragung auf innergemeinschaftlichen Erwerb angedeutet ...

Ein solcher Faktor wird näher im Urteil des BFH vom 21.5.14 (V R 34/13, BStBl II 14, 914) beschrieben. Der BFH sieht bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang. Sehr gut nachvollziehbar wird dies in der Verknüpfung mit dem Reverse-Charge-Verfahren. Zeitgleich erfolgt eine automatische Verrechnung, und dem Leistungsempfänger wird eben nicht die Möglichkeit gegeben, die Vorsteuer eventuell in Abzug zu bringen. Die Umsatzsteuer ist unmittelbar als Vorsteuer abzugsfähig. Prinzipiell kann nie der Fall eintreten, in dem kein deckungsgleicher Umsatz erfolgt bzw. der Höhe nach Änderungen eintreten oder die Vorsteuer nicht erklärend in Abzug gebracht wird. Mithin entsteht eine unlösbare und direkte Verbindung. Eine Steuerhinterziehung scheidet aus (Sölch/Ringleb/Oelmaier, UStG, 76. Lieferung, 2016, § 15 Rn. 437).

... und auch bei Reverse-Charge evident



Somit wäre bereits auf der Ebene des objektiven Tatbestandes eine Strafbarkeit der Steuerhinterziehung zu verneinen. Spätestens auf der subjektiven Ebene dürfte der Irrtum über das Bestehen des Steueranspruchs als Tatbestandsirrtum gegeben sein. Damit wäre gemäß § 16 Abs. 1 StGB der Verkürzungsvorsatz ausgeschlossen (BGH 8.9.11, 1 StR 38/11, wistra 11, 465).

Objektiver Tatbestand nicht erfüllt, Tatbestandsirrtum auf subjektiver Ebene

4. Fazit

Eine Annahme des Kompensationsverbots für das Reverse-Charge-Verfahren würde konstruiert wirken. Der wirtschaftliche innere Zusammenhang bei der Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG ist unübersehbar und insbesondere im Vergleich zu dem naheliegenden Beispiel der Umsatzsteuer und Vorsteuer evident. Der BFH hat eine erste Entscheidung getroffen. Es sollte nur eine Frage der Zeit sein, bis sich der BGH eindeutig und umfassend anschließt.

Klarstellende Rechtsprechung absehbar