

DER STEUERBERATER FRAGT, DER STRAFVERTEIDIGER ANTWORTET

Umsatzsteuer: Rückabwicklung von Scheingeschäften und die steuerstrafrechtlichen Folgen

von RAin Dr. Janika Sievert, LL.M. Eur., FAin StR, FAin StrR, und
RA Alexander Littich, LL.M., FA StR, FA StrR, ECOVIS L+C Landshut

I Werden Umsätze nur zum Schein getätigt, schuldet der Unternehmer U zum einen den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag nach § 14c Abs. 2 UStG, zum anderen haftet er persönlich für den Steuerschaden gemäß § 69 AO i.V. mit § 34 AO oder auch nach § 71 AO für die seinerseits aus den Rechnungen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzüge. Er haftet auch für den nachfolgenden Erwerber, der wiederum aus der Rechnung des U den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, sofern der U wusste oder hätte wissen müssen, dass es sich um ein Scheingeschäft handelt. Und auch strafrechtlich kann der U belangt werden. **I**

FRAGE DES STEUERBERATERS: *Meinem Mandanten wird vorgeworfen, bewusst in ein rein innerdeutsches Streckengeschäft verwickelt gewesen zu sein, bei dem nicht vorhandene Waren gehandelt wurden. Dabei wurde auf die vermeintlich gehandelte Ware pro Verkaufsrechnung eine feste Marge aufgeschlagen und die Waren auf diese Weise immer ein bisschen teurer verkauft als eingekauft. Mein Mandant soll nun persönlich für den Steuerschaden, die vermeintlich zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuer, haften. Zudem wurde ein Strafverfahren eingeleitet. Gibt es hier noch eine Möglichkeit zu reagieren?*

ANTWORT DES STRAFVERTEIDIGERS: Rein auf umsatzsteuerlicher Ebene bietet § 14c Abs. 2 S. 3 UStG die Möglichkeit, den schädlichen Steuer ausweis zu beheben und damit die Gefährdung des Steueraufkommens zu beseitigen, indem die vom Rechnungsempfänger geltend gemachte Vorsteuer an das FA zurückgezahlt oder der Vorsteuerabzug nicht durchgeführt wird. Ergänzend muss der Leistende den unberechtigten Steuer ausweis gegenüber dem Rechnungsempfänger für ungültig erklären. Diese Berichtigung ist beim FA gesondert schriftlich zu beantragen und **zustimmungspflichtig**.

Vor allem bei Strecken- und Scheingeschäften mit mehreren Handelspartnern ist das nur mit erheblichem zeitlichem und auch finanziellem Aufwand durchführbar. Bei mehreren Handelspartnern in einer Lieferkette sollten dabei allein aus Liquiditätsgründen alle Handelspartner diese Lösung mittragen und tatsächlich umsetzen. Die sich dabei ergebenden, anlässlich des zugrunde liegenden Scheingeschäfts zu Unrecht gezogenen Vorsteuern müssen vom Rechnungsempfänger an die Finanzverwaltung zurückerstattet werden. Das FA des Rechnungsausstellers erhält sodann vom FA des Rechnungsempfängers die Mitteilung über die Rückzahlung, in der Folge kann die vom Rechnungsaussteller abgeführte USt zurückerstattet oder mit der noch offenen Steuerschuld im Fall der bisherigen Nichtzahlung verrechnet werden. Da die Korrektur jedoch nicht rückwirkend erfolgt, sondern im Rahmen der laufenden Steuerfestsetzung, in der die Voraussetzungen für Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens nach § 14c Abs. 2 S. 4 UStG vollständig eingetreten sind, entsteht in der Regel zumindest ein Zinsschaden.

Mandant in ein innerdeutsches Streckengeschäft verwickelt

In strafrechtlicher Hinsicht haben sich die Beteiligten an diesen Scheingeschäften, den Vorsatz einmal unterstellt, gemäß § 370 Abs. 1 AO wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht. Ein solcher steuerlicher Vorteil des Mandanten liegt in der Geltendmachung des unberechtigten Vorsteuerabzugs aus den Eingangsrechnungen über die Scheinlieferungen. Daran ändert auch die nachträgliche Korrektur der Rechnungen nach den Vorgaben des § 14c Abs. 2 UStG nichts, der objektive und (hier unterstellte) subjektive Tatbestand sind weiterhin erfüllt. Soweit die in den Ausgangsrechnungen an den Nacherwerber ausgewiesene USt vom Mandanten ordnungsgemäß erklärt und abgeführt wurde, fällt nur insoweit trotz der Scheinlieferungen ein strafrechtlicher Vorwurf bereits auf objektiver Ebene weg.

In Fällen von Scheinlieferungen und fingierten Ketten- oder Karussellgeschäften, deren Zweck die Steuerhinterziehung ist, ist der entstandene Gesamtsteuerschaden bei der Strafzumessung zu berücksichtigen, weil dieser der Tat ihr eigentliches Gepräge gibt (siehe etwa BGH 30.4.09, 1 StR 324/08, Rn. 37, PStR 09, 175). Bei der Ausstellung von Scheinrechnungen in solchen Lieferketten, die den Empfänger in die Lage versetzen, einen unberechtigten Vorsteuerabzug zu tätigen, besteht der Steuerschaden zunächst einmal in den eigenen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzügen aus den Eingangsrechnungen über die vermeintliche Ware. Sofern die in den erhaltenen Scheinrechnungen ausgewiesene USt vom Vorlieferanten an das FA entrichtet wurde, besteht faktisch hinsichtlich der gezogenen Vorsteuer kein Steuerschaden.

Wenn jedoch der Vorlieferant die Umsatzsteuervoranmeldung oder -jahreserklärung nicht abgegeben hat und damit die Festsetzung der USt unterblieben ist, so ist auch dies im Rahmen der Strafzumessung zulasten des Mandanten zu berücksichtigen. Jedoch besteht hier der strafrechtlich relevante Schaden nicht in der Summe von durch den Vorlieferanten nicht abgeführter USt und durch den Erwerber geltend gemachter Vorsteuer, sondern nur in dem der Finanzverwaltung tatsächlich entstandenen Steuerschaden, dem gewährten Vorsteuerabzug (BGH 30.4.09, 1 StR 342/08, Rn. 43, PStR 09, 175). Sofern die in den sodann ausgestellten Scheinrechnungen über den Weiterverkauf ausgewiesene USt vom Nacherwerber zum Vorsteuerabzug genutzt wird, liegt auch hier ein Steuerschaden, der dem Mandanten zur Last gelegt werden kann, nur vor, soweit er selbst die ausgewiesene USt nicht erklärt und abgeführt hat.

PRAXISTIPP | Die für die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens nach § 14c Abs. 2 UStG relevanten Beträge können damit in einem Reihen- oder Streckengeschäft in der Summe der zu Unrecht durch alle Handelspartner geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Vergleich zur gezahlten USt gesehen werden (BGH 30.4.09, 1 StR 342/08, Rn. 37, PStR 09, 175). Dadurch können vor allem bei Handelsgeschäften mit mehreren Partnern hohe Schadenssummen entstehen, die die Millionengrenze leicht überschreiten können. Dieser steuerliche Gesamtschaden kann bei dem einzelnen Handelspartner auch bei einem nur täterschaftlichen Vorwurf der Steuerhinterziehung in der Strafzumessung berücksichtigt werden und Freiheitsstrafen zur Folge haben, die nicht mehr bewährungsfähig sind. Soweit jedoch eine Korrektur gemäß § 14c Abs. 2 UStG unter Beteiligung aller Handelspartner in der Kette gelingt, kann sich der der Strafzumessung zugrunde zu legende Steuerschaden auf null reduzieren.

Gefährdung beseitigt, Vorwurf der Steuerhinterziehung bleibt

Strafzumessung: Ermittlung des Gesamtschadens

Über § 14c Abs. 2 UStG den Gesamtschaden mindern!