

UMSATZSTEUERHINTERZIEHUNG

## Zusammenfassende Meldungen nach § 18a UStG – steuerstrafrechtliche Aspekte

von RA Philipp Schiml, FA StR, Düsseldorf, und RA Dr. Volodymyr Izrailevych, FA StR, München, beide KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Die Umsatzsteuer ist in der steuerstrafrechtlichen Beratungspraxis nach wie vor ein Dauerbrenner. Da der Unternehmer eine Vielzahl von komplexen und oft grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen umsatzsteuerlich würdigen muss, lauern bei der Abgabe von Umsatzsteuer(vor)anmeldungen zahlreiche steuerstrafrechtliche Fallstricke. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit Strafbarkeitsrisiken im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen bei nicht ordnungsgemäßer Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen nach § 18a UStG. |

### 1. Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Liegen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4 UStG vor, sind innergemeinschaftliche Lieferungen gem. § 4 Nr. 1 lit. b UStG steuerfrei. Nach § 18a Abs. 1 S. 1 UStG muss der Unternehmer für innergemeinschaftliche Lieferungen bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats, in dem er die Lieferungen ausgeführt hat, dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) eine Zusammenfassende Meldung (ZM) übermitteln (in den Fällen des § 18a Abs. 1 S. 2 UStG ist Meldezeitraum das Kalendervierteljahr). In der ZM muss der Unternehmer für jeden Erwerber die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die Bemessungsgrundlage und die Art des Umsatzes angeben, § 18a Abs. 7 S. 1 UStG. Die ZM dient dazu, die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland sicherzustellen, da die Angaben vom BZSt an die Mitgliedstaaten übermittelt werden (Treiber in: Sölch/Ringleb, UStG, 94. EL 3/22, § 18a Rn. 1).

Für innergemeinschaftliche Lieferungen, die nach dem 31.12.19 bewirkt werden, wird die Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 1 lit. b S. 1 Hs. 2 UStG i. d. F. des JStG 2019 versagt, wenn der liefernde Unternehmer seiner Pflicht, die ZM nach § 18a Abs. 1 UStG abzugeben, nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist, d. h. wenn er entweder keine ZM abgegeben hat oder die Lieferungen in der ZM nicht oder nicht richtig erfasst hat.

Der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen liegt folgender Mechanismus zugrunde: In der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung, die nach § 18 Abs. 1 S. 1 UStG bis zum zehnten Tag des Folgemonats zu übermitteln ist, erklärt der Unternehmer die innergemeinschaftliche Lieferung als steuerfrei. Er muss sodann bis zum 25. des Monats eine ZM beim BZSt abgeben. Die Abgabe der ZM erfolgt daher – vorbehaltlich einer Dauerfristverlängerung – regelmäßig zeitlich nach Abgabe der entsprechenden Voranmeldung. Erst im Zeitpunkt der Abgabe der ZM bzw. mit dem fruchtlosen Ablauf der Abgabefrist steht fest, ob die Steuerbefreiung zu versagen ist, weil der Unternehmer seiner Pflicht, eine ordnungsgemäße ZM abzugeben, nicht nachgekommen ist. Eine

Zusammenfassende  
Meldung beim BZSt

Versagung der  
Steuerfreiheit nach  
§ 4 Nr. 1 lit. b  
S. 1 Hs. 2 UStG

etwaige Versagung der Steuerbefreiung folgt der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung daher i. d. R. zeitlich nach. Die Versagung der Steuerbefreiung erfolgt rückwirkend, d. h. auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück (Treiber in: Sölch/Ringleb, UStG, a. a. O., § 18a Rn. 2).

**MERKE |** Kommt der Unternehmer seiner Pflicht, die ZM ordnungsgemäß abzugeben, nicht nach, ist die Steuerfreiheit jedoch nicht endgültig verloren: Nach § 4 Nr. 1 lit. b S. 2 UStG bleibt § 18a Abs. 10 UStG unberührt. Nach dieser Vorschrift ist der Unternehmer verpflichtet, die ursprüngliche ZM innerhalb eines Monats zu berichtigen, wenn er nachträglich erkennt, dass eine von ihm abgegebene ZM unrichtig oder unvollständig war. Korrigiert der Unternehmer nach § 18a Abs. 10 UStG die ZM, wirkt dies für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück (Treiber in: Sölch/Ringleb, UStG, a. a. O., § 18a Rn. 2). Die innergemeinschaftliche Lieferung wird (wieder) steuerfrei.

Diskutiert wurde, ob der Unternehmer auch durch eine Berichtigung nach Ablauf der von § 18a Abs. 10 UStG bestimmten Monatsfrist oder durch die nachträgliche (gesetzlich nicht fristgebundene) Nachholung der unterlassenen ZM die Steuerbefreiung wieder erlangen kann (Polok, UR 22, 289, 291). Mit BMF-Schreiben vom 20.5.22 (BStBl I 22, 738; Abschn. 4.1.2 UStAE) hat die Finanzverwaltung beide Fragen bejaht. Sowohl die Nachholung als auch die Berichtigung einer ZM seien innerhalb der Festsetzungsfrist möglich. Die Monatsfrist wird von der Finanzverwaltung für Zwecke der Steuerbefreiung nicht als Ausschlussfrist verstanden, da die Berichtigungsfrist ausschließlich den Zwecken der Durchführung eines ordnungsgemäßen innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens sowie eines Bußgeldverfahrens dient, Abschn. 4.1.2 Abs. 3 S. 5 UStAE.

Gibt der Unternehmer bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist keine ordnungsgemäße ZM ab, verliert er endgültig die Steuerbefreiung.

## 2. Steuerstrafrechtliche Aspekte

Die Regelungen in § 18a UStG dienen nicht dazu, die ordnungsgemäße Besteuerung im Inland sicherzustellen. Verstöße gegen die Pflichten nach § 18a UStG werden nach dem Bußgeldtatbestand in § 26a Abs. 2 Nr. 5 UStG sanktioniert. Dennoch können sich aus der Anknüpfung der Steuerbefreiung an die ordnungsgemäße Abgabe der ZM auch steuerstrafrechtliche Implikationen ergeben. Für die Beurteilung steuerstrafrechtlicher Risiken sind die folgenden Zeitpunkte maßgeblich.

### a) Abgabe der Voranmeldung

Die Voranmeldung, in welcher der Unternehmer vor Abgabe der ZM bzw. vor Ablauf der Abgabefrist nach § 18a Abs. 1 UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt, ist bei Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4 UStG richtig und vollständig. Der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. des § 378 Abs. 1 AO ist nicht erfüllt.

Die Voranmeldung wird auch nicht dadurch unrichtig, dass der Unternehmer im Nachgang keine ordnungsgemäße ZM übermittelt und damit (zumindest vorerst) rückwirkend die Steuerbefreiung verliert (a. A. wohl Grommes, UR 21, 461, 464).

Steuerfreiheit nach Berichtigung oder Nachholung einer ZM

Innerhalb der Festsetzungsfrist möglich

Steuerstrafrechtliche Implikationen möglich

§ 370 Abs. 1 Nr. 1, § 378 Abs. 1 AO: objektiver Tatbestand nicht erfüllt

Für den umgekehrten Fall von nachträglichen Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen, die auf den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung zurückwirken, wird teilweise eine Rückwirkung auf den Tatbestand bejaht, wenn das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO nicht entgegensteht (BGH 5.2.04, 5 StR 420/03; krit. Joecks in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 106). Richtigerweise ist für Zwecke des § 370 Abs. 1 AO (und des § 378 Abs. 1 AO) die Sachlage zum Zeitpunkt der Tat (d. h. der Abgabe der Voranmeldung) maßgeblich (BayObLG 16.10.89, RReg 4 St 162/89). Nachträgliche Änderungen des Steueranspruchs zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen sind für die Tatbestandsverwirklichung selbst dann unerheblich, wenn ihnen nach dem materiellen Steuerrecht Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung zukommt (Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., Rn. 106).

**MERKE |** Strafbarkeitsrisiken ergeben sich daher für den Unternehmer bei Abgabe der Voranmeldung nicht, wenn die Voranmeldung vor einer fehlerhaften ZM oder vor Ablauf der für die ZM geltenden Abgabefrist eingereicht wird.

Vor Abgabe der ZM/  
Ablauf der Abgabefrist kein Risiko

Wird keine Voranmeldung abgegeben, besteht die Erklärungspflicht fort. Gibt der Unternehmer nach Versagung der Steuerbefreiung die Voranmeldung weiterhin nicht ab, kann dies gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 378 Abs. 1 AO sanktioniert werden (zum Kompensationsverbot Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 74. Lief., 2.2022, § 370 Rn. 518 f.).

#### b) Keine ordnungsgemäße Abgabe der ZM

Gibt der Unternehmer die ZM vorsätzlich oder leichtfertig nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig ab, begeht er eine Ordnungswidrigkeit, § 26a Abs. 2 Nr. 5 UStG. Eine Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung von Umsatzsteuer im Inland scheidet hingegen aus: Zwar verliert der Unternehmer rückwirkend die Steuerbefreiung; die bisher in der Voranmeldung erklärte und festgesetzte Umsatzsteuer (§ 168 AO) ist damit zu niedrig. Indes führt die pflichtwidrige (Nicht-)Abgabe der ZM nicht objektiv zurechenbar zur Steuerverkürzung, da die innergemeinschaftliche Lieferung bei rechtmäßigem Alternativverhalten (ordnungsgemäßer Abgabe der ZM) steuerfrei wäre.

Möglich ist hingegen eine Strafbarkeit wegen der Beteiligung an einer Hinterziehung von Umsatzsteuer im Bestimmungsland (§ 370 Abs. 6 S. 2 AO), wenn die nicht ordnungsgemäße Abgabe einer ZM der Umsatzsteuerverkürzung in einem anderen Mitgliedstaat dient (insoweit entfällt u. U. die Steuerbefreiung gem. § 25f Abs. 1 Nr. 1 UStG).

#### c) Unterlassene Anzeige nach § 153 Abs. 2 AO

Erkennt der Steuerpflichtige, dass die Steuerbefreiung nachträglich entfallen ist, weil er keine ordnungsgemäße ZM abgegeben hat, muss er den Wegfall der Steuerbefreiung gegenüber dem zuständigen FA unverzüglich anzeigen.

Anzeigepflicht  
gegenüber dem FA

Die Anzeigepflicht ergibt sich aus § 153 Abs. 1 AO, sofern man mit einem Teil der Literatur annimmt, dass durch den nachträglichen Wegfall der Steuerbefreiung die ursprünglich eingereichte Steuererklärung (hier: Voranmeldung) unrichtig wird (Heuermann in: H/H/Sp, AO EL, 4/2014, § 153 Rn. 9).

Richtigerweise handelt es sich um einen Fall des § 153 Abs. 2 AO, da durch die nicht ordnungsgemäße Abgabe der ZM die Voraussetzungen der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen nachträglich wegfallen (ebenso Treiber in: Sölch/Ringleb, UStG, a. a. O., § 4 Nr. 1 Rn. 22). § 153 Abs. 2 AO erfasst dabei auch den Fall, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erst im Laufe der Zeit erfüllt werden können und erst nach Zeitablauf beurteilt werden kann, ob die Voraussetzungen vorliegen (Seer in: Tipke/Kruse, AO, 146. EL, 10/2016, § 153 Rn. 28). Im Unterschied zu § 153 Abs. 1 AO enthält Abs. 2 lediglich eine Anzeigepflicht, aber keine Berichtigungspflicht.

Die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO entsteht, sobald der Steuerpflichtige bzw. die gem. §§ 34, 35 AO für ihn handelnden Personen erkennen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung ganz oder teilweise entfallen sind. Erforderlich ist die positive Kenntnis; ein Kennenmüssen löst die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO nicht aus.

Die Anzeige nach § 153 Abs. 2 AO muss „unverzüglich“ ab Erlangung der Kenntnis vom Wegfall der Steuerbefreiung erfolgen. Was unverzüglich ist, bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Der Zeitraum kann von einem Tag bis hin zu mehreren Wochen reichen. Fraglich ist, ob die starre Monatsfrist für die Berichtigung der ZM nach § 18a Abs. 10 UStG auch im Rahmen des § 153 Abs. 2 AO für die Bestimmung der Unverzüglichkeit maßgeblich ist.

Gegen die Auslegung der Unverzüglichkeitsfrist i. S. d. Monatsfrist nach § 18a Abs. 10 UStG spricht, dass die Vorschriften unterschiedliche Zwecke verfolgen. § 153 AO dient dem Zweck, den Finanzbehörden Kenntnis von Besteuerungsgrundlagen zu verschaffen, die ihnen bislang nicht bekannt waren, § 18a Abs. 10 UStG der Durchführung eines innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens sowie eines etwaigen Bußgeldverfahrens (vgl. oben). Auf die Erlangung der Steuerbefreiung hat die Monatsfrist damit – wie jetzt auch durch das BMF bestätigt – keine Auswirkung. Insoweit dürfte die Monatsfrist auch nicht maßgebend dafür sein, ob die Anzeige noch unverzüglich erfolgt.

Dafür spricht allerdings, dass § 18a Abs. 10 UStG strukturell an § 153 AO angelehnt ist und der Gesetzgeber für die Beseitigung der Rechtsfolgen einer unrichtigen bzw. unvollständigen ZM typisierend den Zeitraum von einem Monat für angemessen hält. Sofern die Monatsfrist nicht auch für die Bestimmung der Unverzüglichkeit herangezogen wird, würde sich der Unternehmer bei einem Verstoß gegen die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO wegen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar machen, obwohl ihm der Gesetzgeber die Frist von einem Monat einräumt, bevor es zur Verwirklichung des Bußgeldtatbestandes gem. § 26a Abs. 2 Nr. 5 UStG kommt.

**PRAXISTIPP** | Aus Vorsichtsgesichtspunkten sollte im Einzelfall geprüft werden, ab welchem Zeitpunkt die Unverzüglichkeitsfrist überschritten wird. Die Monatsfrist kann hier nur als grobe Orientierung dienen.

Erkennt der Unternehmer, dass die Steuerbefreiung weggefallen ist, und versäumt er die unverzügliche Anzeige nach § 153 Abs. 2 AO, ist der Tatbestand der

Anzeigepflicht nach  
§ 153 Abs. 2 AO

Anzeige muss  
unverzüglich  
erfolgen

Auslegung der  
Unverzüglichkeits-  
frist

Monatsfrist kann nur  
grob zur Orientierung  
dienen

(versuchten) Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt. In der Nachholung bzw. der Berichtigung der ZM vor der Tatvollendung kann ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB) liegen. Nach Tatvollendung ist dem Steuerpflichtigen zu empfehlen, die Nachholung bzw. die Berichtigung der ZM beim BZSt mit einer gleichzeitigen Mitteilung an das für ihn zuständige FA zu verbinden, welche die Voraussetzungen einer straf- oder bußgeldbefreienden Selbstanzeige erfüllt, § 371, § 378 Abs. 3 AO.

**MERKE** | Keine Strafbarkeitsrisiken bestehen hingegen, wenn der Unternehmer entweder unverzüglich die Anzeige nach § 153 Abs. 2 AO erstattet oder vor Ablauf der Unverzüglichkeitsfrist die ZM abgibt bzw. berichtigt, wodurch die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO erlischt.

#### d) Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung

Bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung steht i. d. R. fest, ob für die zugrunde liegenden Meldezeiträume ordnungsgemäße ZM abgegeben wurden. Wurden für die innergemeinschaftlichen Lieferungen keine ordnungsgemäßen ZM eingereicht und erklärt der Unternehmer die Lieferungen vorsätzlich oder leichtfertig als steuerfrei, ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. des § 378 Abs. 1 AO erfüllt. Eine etwaige Berichtigung oder Nachholung der ZM wirkt zwar steuerlich auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück, beseitigt die Tatbestandsverwirklichung jedoch nicht. Dem Unternehmer ist auch hier zu empfehlen, die Berichtigung oder Nachholung der ZM mit einer Selbstanzeige zu verbinden.

### 3. Fazit

Strafrechtliche Relevanz haben Fehler im Zusammenhang mit der Abgabe der ZM nun in drei Fällen:

- der Unternehmer beteiligt sich an der Hinterziehung von Umsatzsteuer im Bestimmungsland;
- der Unternehmer erkennt nach Abgabe der Voranmeldung, dass er zum Fälligkeitszeitpunkt keine ordnungsgemäße ZM abgegeben hat, unterlässt es jedoch vorsätzlich oder leichtfertig, unverzüglich den Wegfall der Steuerbefreiung gem. § 153 Abs. 2 AO anzuzeigen oder innerhalb dieses Zeitraums eine ZM abzugeben oder zu berichtigen;
- der Unternehmer erklärt die innergemeinschaftlichen Lieferungen in der Umsatzsteuerjahreserklärung vorsätzlich oder leichtfertig als steuerfrei, obwohl er keine ordnungsgemäße ZM für die entsprechenden Voranmeldungszeiträume abgegeben hat und damit die Voraussetzung der Steuerbefreiung nicht erfüllt sind.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Schöler, Untreuehandlungen des GmbH-Geschäftsführers in der Betriebsprüfung, PStR 22, 71 f.
- Hornig, Selbstanzeigenberatung: § 153 AO: Berichtigung unverzüglich? – Eine Übersicht, PStR 20, 18 f.

Kein Risiko bei unverzüglicher Anzeige/Berichtigung der ZM

Ratsam: Selbstanzeige

Strafrechtliche Relevanz von Fehlern



ARCHIV  
Beiträge unter  
pstr.iww.de