

## **Praxisticker Nr. 34/2024: Telefonhotline-Fachberater-Information: Die Teilselbstanzeige in der Umsatzsteuer – ein unvollständiges Korrekturinstrument**

Die Umsatzsteuer ist Massenverfahren. Ein Massenverfahren das als Selbstveranlagungssystem ausgestaltet ist. Das Selbstveranlagungssystem ist aufgrund des hohen Fristendrucks und der selbständig durchzuführenden rechtlichen Würdigung der Geschäftsvorfälle sehr fehleranfällig.

In der Praxis beobachten wir daher zwei wiederkehrende Fallkonstellationen:

1. Die bewusst verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung durch das Unternehmen.
2. Die bewusste Abgabe einer fehlerbehafteten Umsatzsteuervoranmeldung durch das Unternehmen.

In beiden Konstellationen ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

Der (richtige) Beratungsreflex: Der Finanzverwaltung zuvorkommen und die Fehler der Vergangenheit bereinigen. Nur so gelingt es, die Mandantschaft vor den steuerstrafrechtlichen Konsequenzen ihres Handelns zu schützen.

Was ist dabei aus steuerstrafrechtlicher Perspektive in der Praxis zu beachten?

### **Berichtigung oder Selbstanzeige?**

An erster Stelle steht die Frage nach dem richtigen Korrekturinstrument der Abgabenordnung.

Gem. § 153 AO kann der Steuerpflichtige nachträglich unrichtige oder unvollständige Umsatzsteuervoranmeldungen berichtigen, sofern die Angaben nicht vorsätzlich oder nicht fahrlässig getätigt wurden. Insbesondere in Grenzfällen, ob doch vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt wurde, besteht ein Beratungsrisiko und ist im Zweifel zur Selbstanzeige zu raten.

In Fällen der bewussten Nicht- oder Falschabgabe ist die Berichtigungserklärung das falsche Instrument. Es kommt lediglich eine Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO in Betracht (immer auch unter dem Gesichtspunkt der Beraterhaftung).

### **Vollständigkeitsgebot**

Die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nach § 371 AO müssen vollumfänglich erfüllt sein, damit die Selbstanzeige ihre strafbefreiende Wirkung entfaltet.

Gem. § 371 AO erlangt der Steuerpflichtige Straffreiheit, sofern er zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang unrichtige, unvollständige bzw. unterlassene Angaben berichtigt, ergänzt oder nachholt (sog.

Vollständigkeitsgebot). Als Mindestmaß sind alle Steuerstraftaten der letzten zehn Jahre zu beachten (Praxishinweis: Die steuerliche und strafrechtliche Verjährung beginnen unterschiedlich zu laufen.)

Zudem darf kein Sperrgrund des § 371 Abs. 2 AO vorliegen, wie eine Umsatzsteuernachschau eine Umsatzsteuer-sonderprüfung oder Betriebsprüfung.

Darüber hinaus sind die hinterzogenen Steuern sowie Zinsen und Hinterziehungszinsen vollständig zu bezahlen.

### **Teilselbstanzeige mit Tücken**

Im Bereich der Umsatzsteuer eröffnet der Gesetzgeber der Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige.

Abweichend von den strengen Anforderungen des Vollständigkeitsgebots aus § 371 Abs. 1 AO tritt Straffreiheit in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt.

Die Möglichkeit der Teilselbstanzeige beschränkt sich jedoch auf Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 371 Abs. 2a S. 1 AO. Für die Umsatzsteuerjahreerklärung gilt dieses Privileg nicht!

Ist eine Umsatzsteuerjahreerklärung Gegenstand einer Selbstanzeige, ist das strenge Vollständigkeitsgebot zu beachten. Die Selbstanzeige muss in diesem Fall Angaben zu allen unverjährten Umsatzsteuerstraftaten, mindestens aber zu allen Umsatzsteuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre enthalten. Hinsichtlich der Fallstricke des Vollständigkeitsgebots im Rahmen der Umsatzsteuer verweisen wir auch auf den LSWB-Praxisticker Nr. 821 von 21.07.2023 (siehe unten ab Seite 4).

### **Praxistipp:**

- Sofern eine Umsatzsteuervoranmeldung bewusst fehlerbehaftet abgegeben wurde, empfehlen wir eine (Teil-)Selbstanzeige noch vor Abgabe der korrespondierenden Umsatzsteuerjahreerklärung. Aus diesem Grund empfiehlt es sich die Abgabe der Umsatzsteuerjahreerklärung mit den gesetzlich gegebenen Möglichkeiten hinauszuzögern, z.B. durch die längere Frist bei Beauftragung einer Steuerberaterin/eines Steuerberaters oder durch individuelle Fristverlängerung nach § 109 AO.
- Insbesondere bei Mischfällen, in denen unvollständige/falsche Umsatzsteuerjahreklärungen auf zeitlich nachfolgende falsche bzw. fehlende Umsatzsteuervoranmeldungen treffen, ist bei der Beachtung des Vollständigkeitsgebots Wachsamkeit gefragt.
- Um Risiken zu minimieren, ist eine unternehmenseigene VAT-Tax Compliance die effektivste Präventionsmaßnahme.

**Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht und Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Rechtsanwalt Lars Kopp, alle DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München.**

**Der LSBW-Praxisticker ist ein Service des LSBW für seine Mitglieder.  
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastrasse 32, 80686 München  
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: [praxisticker@lswb.de](mailto:praxisticker@lswb.de)**

## **Praxisticker Nr. 821: Die Umsatzsteuer in der Selbstanzeige – eine Hilfestellung**

Der Schock sitzt oftmals tief: Wenn plötzlich festgestellt wird, wenn die Unternehmerin und der Unternehmer oder der vermeintliche Kleinunternehmer über Jahre hinweg – trotz faktischer Pflicht – keine Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben haben.

In diesem Fall erfüllt die nicht fristgerecht abgegebene Umsatzsteuerjahreserklärung trotz vorhandener Abgabepflicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Um aus der steuerstrafrechtlichen Problematik herauszukommen und berufsrechtliche Konsequenzen zu vermeiden, ist die Umsatzsteuerselbstanzeige nach § 371 AO die Lösung.

Der Praxisticker hat zum Ziel aufzuklären, welche Voraussetzungen die Umsatzsteuerselbstanzeige erfüllen muss, um strafbefreiend zu wirken und weshalb bei der Erstellung dieser Selbstanzeige ein besonderes Augenmerk auf die „Zehnjahresfrist“ des § 371 Abs. 1 S. 2 AO zu legen ist.

### **Voraussetzungen der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung nach § 371 AO**

Die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nach § 371 AO müssen vollständig erfüllt sein, damit die Selbstanzeige die gewünschte strafbefreiende Wirkung entfaltet.

Gem. § 371 AO erlangt der Steuerpflichtige Straffreiheit, sofern er als positive Wirksamkeitsvoraussetzung zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang (vollständig!) unrichtige, unvollständige bzw. unterlassene Angaben berichtigt, ergänzt oder nachholt. Es muss also komplett reiner Tisch gemacht werden. Dabei sind als Mindestmaß innerhalb der „Zehnjahresfrist“ des § 371 Abs. 1 S. 2 AO alle Steuerstraftaten der letzten zehn Jahre zu beachten.

- Hinweis: Die steuerliche und strafrechtliche Verjährung beginnen unterschiedlich zu laufen!

Zudem darf als negative Wirksamkeitsvoraussetzung kein Sperrgrund des § 371 Abs. 2 AO vorliegen.

Darüber hinaus sind die hinterzogenen Steuern sowie Zinsen und Hinterziehungszinsen vollständig nachzuentrichten.

### **Die Zehnjahresfrist nach § 371 Abs. 1 S. 2 AO und ihre Tücken**

Die geforderte sachliche und zeitliche Vollständigkeit der Selbstanzeige erhöht das Risiko einer unwirksamen Selbstanzeige enorm. Gem. § 371 Abs. 1 S. 2 AO müssen in einer Selbstanzeige Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen, um die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zu erlangen.

Daher muss in der Vorbereitung für die Abgabe der wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige der dafür notwendige Zeitraum genau analysiert werden.

Die Auslegung dieser „Zehnjahresfrist“ ist dabei umstritten. Es ist (höchst)richterlich bislang noch nicht entschieden, was mit dem Begriff „Kalenderjahre“ gemeint ist. Nach weit überwiegender Ansicht der Literatur dürften damit jedoch abgeschlossene/volle Kalenderjahre gemeint sein. Für einen Einbezug von Steuerstraftaten in die Zehnjahresfrist ist daher auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung der jeweiligen Steuerstraftat abzustellen (und z.B. nicht auf den 31.12. oder das Veranlagungsjahr).

### **Bedeutung für die Praxis?**

Für die Praxis bedeutet dies zum einen, dass sämtliche Steuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre (Datum der Abgabe der Selbstanzeige abzüglich zehn Kalenderjahre = Stichtag) erklärt werden müssen.

Des Weiteren bedeutet dies auch, dass eine Steuerstraftat dann im Rahmen einer Selbstanzeige erklärt werden muss, wenn diese zwar materiell steuerrechtlich einen Zeitraum außerhalb der Zehnjahresfrist betrifft, die relevante Steuerstraftat jedoch erst innerhalb der Zehnjahresfrist beendet wurde.

### **Wann ist die Tat der Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen beendet?**

Der Zeitpunkt der Tatbeendigung bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen unterscheidet sich bei Veranlagungssteuern und bei Fälligkeitssteuern – wie etwa der Umsatzsteuer.

Wird eine Veranlagungssteuer durch Unterlassen hinterzogen, ist für die Beendigung der Tat entscheidend, wann der Steuerpflichtige spätestens zur Veranlagung herangezogen worden wäre. Dies ist grundsätzlich erst mit dem wesentlichen Abschluss der Veranlagungsarbeiten durch das individuelle Finanzamt der Fall.

Bei Fälligkeitssteuern – soweit sie wie die Umsatzsteuer als Anmelde-steuern ausgestaltet sind – ist die durch das pflichtwidrige Unterlassen der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung begangene Steuerhinterziehung bereits mit dem Ablauf der Erklärungsfrist vollendet und damit grundsätzlich zugleich beendet. Dies ist deshalb der Fall, da die Umsatzsteuerjahreserklärung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Entscheidend ist dabei auch, ob in den relevanten Jahren eine steuerliche Vertretung und damit eine Verlängerung der Abgabefrist vorgelegen hat.

- Unterschied zwischen Veranlagungssteuern und Fälligkeitssteuern
- Die Tat durch Unterlassen der Umsatzsteuererklärung ist mit Ablauf der Frist begangen und auch strafrechtlich beendet.

### **Schlussüberlegungen und Tipps für die Praxis?**

Entscheidend ist, ob die Abgabefristen für die Umsatzsteuerjahresklärungen der vorangegangenen Jahre zum Zeitpunkt des maßgeblichen Stichtags der Zehnjahresfrist bereits verstrichen sind oder nicht. Lag bereits vor dem Stichtag

Tatbeendigung vor? Nur so kann die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich der Umsatzsteuer gewährleistet werden. Im Zweifel sollten Beraterinnen und Berater auch unter Haftungsgesichtspunkten Experten auf diesem Gebiet zu Rate ziehen.

**Autoren: Maximilian Krämer, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht und Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Rechtsanwalt Lars Kopp, alle DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München.**

**Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.  
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München  
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: [praxisticker@lswb.de](mailto:praxisticker@lswb.de)**