



Selbstanzeigen: künftig bis zu 15 Jahre Berichtigungszeitraum

20 | 2021

1 Berichtigungen von Umsatzsteuererklärungen und strafbefreiende Selbstanzeige

Berichtigungen von Steuererklärungen sind bei der Umsatzsteuer keine Seltenheit. Aufgrund der Massensachverhalte, Komplexität der Materie und kurzen Erklärungsfristen können sich schnell Fehler einschleichen. Auch wenn im unternehmensbezogenen Sachverhalt regelmäßig kein vorsätzlich strafbares Handeln vorliegt, wird – aus Gründen der Vorsicht und der Risikoprävention für die beteiligten Mitarbeiter – die Berichtigung nach § 153 AO häufig so ausgestaltet sein, dass auch die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO erfüllt sind. Sofern ein Dauersachverhalt über mehrere Jahre hinweg vermeintlich falsch behandelt wurde, wird es häufig kompliziert. Denn für eine strafbefreiende Selbstanzeige von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen müssen nach § 371 Abs. 1 AO alle unverjährten Umsatzsteuerstraftaten, mindestens aber alle innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre berichtigt werden.

2 Neuregelung durch das Jahressteuergesetz

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 hat der Gesetzgeber die strafrechtliche Verjährungsfrist für Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen von bisher zehn Jahren auf 15 Jahre verlängert, § 376 Abs. 1 Satz 1 AO n.F. Diese gilt seit dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020 am 29.12.2020 für alle bis dahin noch nicht verjährten Steuerhinterziehungen in besonders schweren Fällen. Hintergrund der Gesetzesänderung war insb. die drohende Verjährung der sog. Cum-ex-Fälle, deren strafrechtliche Aufarbeitung vor den Strafgerichten nicht durch eine mögliche Verjährung unterlaufen werden sollte. Das Problem ist: Die Gesetzesänderung gilt nicht nur für Cum-ex-Fälle, sondern betrifft auch Umsatzsteuersachverhalte. Das bedeutet nicht nur verlängerte Berichtigungszeiträume im Rahmen von Offenlegungen. Es hat auch Auswirkungen auf die steuerrechtliche Festsetzungsfrist sowie auf die Dauer der Aufbewahrung



Prof. Dr. Thomas Küffner
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Wirtschaftsprüfer

+49 (0) 89 217 50 12-30
thomas.kueffner@kmlz.de

von steuerrelevanten Unterlagen und schafft diesbezüglich eine Unsicherheit für Unternehmen. Denn im Zusammenspiel mit der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO endet die (steuerliche) Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat verjährt ist.

3 Besonders schwerer Fall bei Hinterziehungsbetrag über EUR 50.000,00 gegeben

Die strafrechtliche Verjährungsfrist von 15 Jahren gilt zwar nur für Steuerhinterziehungen in besonders schweren Fällen. Für umsatzsteuerrelevante Sachverhalte spielt aber insbesondere das Regelbeispiel der Steuerhinterziehung *in großem Ausmaß* nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO eine wichtige Rolle. Denn eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes liegt regelmäßig dann vor, wenn der Hinterziehungsbetrag EUR 50.000 je Tat übersteigt. Diese Grenze gilt einheitlich sowohl für die Fälle, in denen der Täter überhaupt keine Erklärung abgibt oder Umsätze im Rahmen seiner Steuererklärung verschweigt, als auch in den Fällen, in denen der Täter aufgrund falscher Angaben einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt, wie z. B. eine Vorsteuererstattung. Hierbei muss diese Grenze des Hinterziehungsbetrags sich zwar grundsätzlich aus je einer Tat, also aus einer Umsatzsteuererklärung ergeben. Im Fall gleich gelagerter Sachverhalte kann es für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung großen Ausmaßes aber auch ausreichen, wenn sich der Hinterziehungsbetrag von EUR 50.000 aus mehreren einzelnen (Umsatz-)Steuerklärungen ergibt, sofern diese aufgrund ihrer zeitlichen und sachlichen Verschränkung Seriencharakter haben. Dies bedeutet, dass somit bei allen Berichtigungen, die einzeln oder im Rahmen eines Dauersachverhalts zu einer Umsatzsteuerberichtigung von über EUR 50.000 führen, die strafrechtliche Verjährung vorab genau geprüft werden muss.

4 Berechnung der Verfolgungsverjährung

Bei der Berechnung der Verjährungsfrist ist der Stichtag 29.12.2020 entscheidend. Erschwert wird die Berechnung dadurch, dass die 15-jährige Frist für alle am 29.12.2020 noch nicht verjährten Steuerhinterziehungen in besonders schweren Fällen gilt. Im Umkehrschluss muss eine Berichtigung somit nicht mehr die Umsatzsteuerhinterziehungen enthalten, die am 29.12.2020 bereits verjährt waren. Die Berechnung der strafrechtlichen Verjährung erfolgt taggenau und ist komplex. Für den Fristbeginn ist die Beendigung der jeweiligen Tat entscheidend. Um den Zeitpunkt der Beendigung der Steuerhinterziehung zu bestimmen, muss zum einen unterschieden werden zwischen den Fallgruppen Veranlagungssteuern und Anmeldesteuern und zum anderen zwischen den Begehungsformen durch aktives Tun und durch Unterlassen. Des Weiteren ist darauf zu achten, dass die Berechnung für jede (Umsatzsteuer-)Jahreserklärung gesondert erfolgt. Aus einer strafrechtlichen Verjährung der Hinterziehung der Umsatzsteuer für 2015 kann keinesfalls geschlossen werden, dass die Vorjahre 2014, 2013 etc. ebenfalls verjährt wären.

Beispiel für den Fall der Abgabe unrichtiger USt-Jahreserklärungen: *Ein Unternehmer reicht am 12.04.2010 (Abwandlung: 12.04.2011) beim Finanzamt eine unvollständige USt-Jahreserklärung 2009 ein. Darin gibt er eine um EUR 225.000 zu niedrige Umsatzsteuer an. Im Fall der Steueranmeldungen, die einer Festsetzung gleichstehen, ist die Tat mit Abgabe der Steueranmeldung beendet. Sofern keine Unterbrechungstatbestände eingreifen, endet die Verjährungsfrist deshalb im Ausgangsfall mit Ablauf des 11.04.2020. Da diese Tat am Stichtag 29.12.2020 bereits verjährt war, gilt für die Hinterziehung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2009 somit nicht (mehr) die 15-jährige Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 Satz 1 AO n.F. Die Berichtigung muss für die strafbefreiende Wirkung somit nicht die falsche Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2009 enthalten. Im Fall der **Abwandlung** ist die Tat zum Stichtag 29.12.2020 noch nicht verjährt (erst mit Ablauf des 11.04.2021) und es gilt somit die 15-jährige Festsetzungsfrist. Für die strafbefreiende Wirkung muss die Berichtigung im Fall der Abwandlung die USt-Jahreserklärung 2009 mit umfassen.*