

## UMSATZSTEUER

## Berichtigte USt-Voranmeldung und Steuerstrafrecht: „Gefahrenquelle“ wird oft unterschätzt

von StB Klaus Esch, AHW Steuerberater Wirtschaftsprüfer Rechtsanwälte, Köln

! Vor dem Eindruck prominenter Steuerhinterziehungsfälle sieht sich der Gesetzgeber nun wieder gezwungen, die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige zu erschweren (laut Pressemitteilung des FinMin NRW vom 9.5.14). Dies wird auch Folgen bei einer verspäteten Abgabe oder bei der Berichtigung von USt-Voranmeldungen haben. Die Grenzen zwischen Steuerhinterziehung, leichtfertiger Steuerverkürzung und einfacher Fahrlässigkeit sind hier fließend. Gerade im „Massengeschäft“ Umsatzsteuer sollten Sie Ihre Mandanten auf mögliche steuerstrafrechtliche Risiken hinweisen. !

### 1. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung

Steuerhinterziehungen und die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige gemäß § 371 AO stehen schon immer im Fokus von Steuerverwaltung und Gesetzgebung. Zuletzt hatte der Gesetzgeber im Jahr 2011 die Hürden für strafbefreiende Selbstanzeigen erhöht (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.11). Seither gilt ein Vollständigkeitsgebot für Selbstanzeigen, wodurch wirksame Teilselbstanzeigen nicht länger zulässig waren. Zudem wurde ein Höchstbetrag für hinterzogene Steuern von EUR 50.000 eingeführt, bei dessen Überschreitung eine Selbstanzeige nur dann strafbefreiend wirkt, wenn zugleich ein Zuschlag von 5 % geleistet wird (§ 398a AO).

**MERKE** ! Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in § 370 Abs. 1 und 4 AO definiert. Danach sind Steuern im Wesentlichen dann hinterzogen, wenn sie – aufgrund falscher oder unvollständiger Angaben des Steuerpflichtigen – nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Eine Steuerhinterziehung liegt jedoch nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich handelt. Insbesondere bei der Berichtigung von USt-Voranmeldungen ist diese Grenzziehung zwischen Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) einerseits und (einfacher) Fahrlässigkeit andererseits wesentlich.

#### 1.1 Das Tatbestandsmerkmal „Vorsatz“ bei der Hinterziehung von Steuern

Selbstverständlich kommt die vorsätzliche Umsatzsteuerhinterziehung durch nicht erklärte Umsätze oder überhöht erklärte Vorsteuerbeträge vor. Ob es in der Abwehrberatung im Einzelfall sinnvoll ist, eine Leichtfertigkeit glaubhaft zu machen, muss genau geprüft werden.

Es ist allerdings leicht vorstellbar, dass im „Massengeschäft“ Umsatzsteuer durch Buchungsfehler, falsche rechtliche Beurteilungen, sonstige Büroversehen oder Überlastung der kaufmännischen Abteilung verspätete oder fehlerhafte USt-Voranmeldungen abgegeben werden. Hier ist die Ursache für die fehlerhafte Voranmeldung zu ermitteln. Neben einem Eventualvorsatz („bedingter Vorsatz“) kommt auch Leichtfertigkeit oder (einfache) Fahrlässigkeit als Ursache in Betracht.

Vollständigkeitsgebot für Selbstanzeigen in 2011 eingeführt

Objektiver Tatbestand i.d.R. leicht nachprüfbar ...

... doch beim Vorsatz ist die Sache schon schwieriger

**Beachten Sie** | Während Eventualvorsatz eine Steuerhinterziehung begründet, führt Leichtfertigkeit lediglich zu einer Ordnungswidrigkeit (leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO). Einfache Fahrlässigkeit führt dagegen zu keinerlei Sanktionen, soweit die fehlerhafte USt-Voranmeldung nach Kenntnis ihrer Unrichtigkeit berichtigt wird (§ 153 AO). Unterbleibt diese Berichtigung, entsteht eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

Abgrenzung von  
höchster Bedeutung  
für das „Strafmaß“

## 1.2 Abgrenzung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit bei der Abgabe verspäteter bzw. berichtigter USt-Voranmeldungen

Die verspätete oder fehlerhafte Abgabe von USt-Voranmeldungen erfolgt in der Regel nicht mit der Absicht, Steuern zu hinterziehen. Vielen Mandanten ist jedoch nicht klar, dass sie die Grenze zur Steuerhinterziehung bzw. zur leichtfertigen Steuerverkürzung auch dann überschreiten können, wenn sie gar nicht mit Verkürzungsabsicht gehandelt haben. Denn bereits der sog. Eventualvorsatz reicht aus, um eine Steuerhinterziehung zu begehen.

**MERKE** | Eventualvorsatz ist dann gegeben, wenn der Täter die Steuerhinterziehung als mögliche Folge seines Handelns erkennt und damit die mögliche Steuerhinterziehung billigend in Kauf nimmt (vgl. Hellmann in HHSp § 370 AO Tz. 223 m.w.N.). Davon abzugrenzen ist die sog. leichtfertige Steuerverkürzung. Hierunter wird im Allgemeinen eine grobe Fahrlässigkeit des Steuerpflichtigen verstanden, die zur Verkürzung von Steuern führt. Sie liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die im Verkehr erforderliche Sorgfalt, deren Beachtung sich hätte aufdrängen müssen, außer Acht gelassen hat (Rüping in HHSp. § 378 AO Tz. 34).

Eventualvorsatz  
oder leichtfertige  
Steuerverkürzung?

**Beachten Sie** | Ist die USt-Voranmeldung hingegen nur aufgrund von Tipp- oder Rechenfehlern oder ähnlichen Büroversehen fehlerhaft, sollte man auf einfache Fahrlässigkeit „plädieren“. Dies gilt m.E. jedenfalls dann, wenn der Unternehmer die Abläufe innerhalb seines Rechnungswesens so organisiert hat, dass bei ordnungsgemäßem Ablauf derartige Fehler vermieden werden.

### ■ Beispiel 1

Unternehmer U gibt eine – fehlerfreie – USt-Voranmeldung verspätet ab. Außerordentliche Gründe dafür wie z.B. eine plötzliche, schwere Krankheit oder ein Unfall sind nicht gegeben.

**Beurteilung:** Die pünktliche Abgabe von Steuererklärungen bzw. Steueranmeldungen gehört zu den wesentlichen steuerlichen Pflichten eines Unternehmers. Da der Unternehmer durch seine verspätete Erklärungsabgabe zumindest billigend in Kauf nimmt, dass die Steuern dadurch verspätet entrichtet werden, sind in der Regel auch die subjektiven Merkmale der Steuerhinterziehung erfüllt, bzw. werden von der Finanzverwaltung unterstellt.

Bei verspäteter Abgabe einer USt-Voranmeldung liegt somit meist eine Steuerhinterziehung (auf Zeit) vor.

Steuerhinterziehung  
„auf Zeit“ durch  
verspätete Abgabe

## ■ Beispiel 2

Unternehmer U führt eine Lieferung mit Auslandsbezug im Rahmen eines (für seine Verhältnisse) komplexen Reihengeschäfts aus. Rechtsirrtümlich geht U ohne detaillierte eigene Prüfung von einer steuerfreien Lieferung aus. Seinen Steuerberater konsultiert er in dieser Angelegenheit nicht.

**Beurteilung:** Die USt-Voranmeldung führt zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung. Diese beruht auf den Angaben des U, sodass die objektiven Merkmale einer Steuerverkürzung erfüllt sind. U hat die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht gelassen, da er sich – trotz des für ihn ungewöhnlich komplexen Sachverhalts – keinen sachverständigen Rat eingeholt hat. Sein Verhalten kann daher als grob fahrlässig (leichtfertig) bezeichnet werden.

Unternehmer U  
handelt hier grob  
fahrlässig

## ■ Beispiel 3

Wie Beispiel 2, allerdings lässt U die steuerliche Situation durch seinen Steuerberater prüfen, der rechtsirrtümlich von einer steuerfreien Lieferung ausgeht.

**Beurteilung:** Auch hier sind die objektiven Merkmale einer Steuerverkürzung eindeutig erfüllt. Dem U ist jedoch keine Leichtfertigkeit (geschweige denn Vorsatz) vorzuwerfen, da er das seinerseits Erforderliche getan hat, den Sachverhalt steuerlich zu prüfen. Erkennt U jedoch nachträglich – z.B. aufgrund der Rückmeldungen anderer in der Reihe beteiligter Unternehmer – dass seine USt-Voranmeldung unrichtig war, muss er diese berichtigen (§ 153 AO). Unterlässt er dies, liegt von diesem Zeitpunkt an eine Steuerhinterziehung vor.

Vorsatz und  
Leichtfertigkeit  
scheiden hier aus

## ■ Beispiel 4

Bei der Finanzbuchhaltung wird infolge eines Tippfehlers eine Eingangsrechnung mit einem überhöhten Wert erfasst. Der Irrtum wird zunächst nicht bemerkt, sodass U den überhöhten Betrag auch an seinen Lieferanten bezahlt. Das interne Kontrollsystem des U ist grundsätzlich nicht zu beanstanden.

**Beurteilung:** U macht somit einen höheren Vorsteuerbetrag geltend als in der Rechnung seines Lieferanten ausgewiesen. Objektiv führt dies zu einer Steuerverkürzung. Subjektiv beruht diese jedoch auf einem Büroversehen, das auch bei Anwendung aller kaufmännischen Sorgfaltspflichten nie ganz zu vermeiden ist. Die Merkmale einer leichtfertigen Steuerverkürzung sind somit nicht gegeben.

Bloßes  
Büroversehen

## 2. Wirkung einer verspäteten oder berichtigten USt-Voranmeldung

Welche Bedeutung einer verspätet oder berichtigt abgegebenen USt-Voranmeldung zukommt, bestimmt sich danach, aus welchem Grund diese abgegeben wird:

- Da in der verspäteten Abgabe einer USt-Voranmeldung in der Regel eine Steuerhinterziehung gesehen wird, stellt die erstmalige (verspätete) Abgabe eine konkludente Selbstanzeige gemäß § 371 AO dar.

Erstmalige  
verspätete Abgabe  
gilt als Selbstanzeige

- Die Abgabe einer berichtigten USt-Voranmeldung stellt ebenfalls eine Selbstanzeige gemäß §§ 371 bzw. 378 Abs. 3 AO dar, wenn ihr eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorausgegangen ist. Wird mit der berichtigten Voranmeldung hingegen lediglich ein Fehler berichtigt, der auf einfache Fahrlässigkeit zurückzuführen ist, liegt keine Selbstanzeige, sondern eine Berichtigung der Steuererklärung gemäß § 153 AO vor.

**Wichtig** | Spätestens seit Einführung des strengeren Vollständigkeitsgebots mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. April 2011 ist die Unterscheidung zwischen Selbstanzeige einerseits und Berichtigung gemäß § 153 AO von nicht zu unterschätzender Bedeutung.

**Selbstanzeige  
vs. Berichtigung  
nach § 153 AO**

### 3. Die Selbstanzeige gemäß § 371 AO

Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 AO bestraft (§ 371 Abs. 1 AO). Auf die Ausschlussgründe für eine solche Selbstanzeige (z.B. Entdeckung der Tat, Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung) soll nicht weiter eingegangen werden. Bei den hier zu beurteilenden Berichtigungen von USt-Voranmeldungen ist jedoch das neuere Vollständigkeitsgebot von erheblicher Bedeutung. Danach setzt eine wirksame Selbstanzeige voraus, dass diese Angaben zu **allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart** enthält.

#### ■ Beispiel 5

Unternehmer U gibt seine USt-Voranmeldung für Januar 2014 verspätet ab. Da er Liquiditätsprobleme hat, enthält die Voranmeldung fiktive Vorsteuerbeträge. Ein halbes Jahr später hat sich die Liquiditätsslage wieder erholt und U gibt eine berichtigte USt-Voranmeldung für Januar 2014 ab.

**Beurteilung:** U begeht für Januar 2014 Umsatzsteuerhinterziehungen in zweierlei Hinsicht: Zum einen gibt er die USt-Voranmeldung verspätet ab, zudem enthält diese nicht die Steuern in korrekter Höhe. Die verspätete (erstmalige) Abgabe der USt-Voranmeldung stellt eine Selbstanzeige dar, die jedoch unvollständig ist, da sie die fiktiven Vorsteuerbeträge enthält. Die Selbstanzeige ist daher unwirksam.

Hinsichtlich der Wirksamkeit der zweiten (vollständigen) Selbstanzeige bestehen unterschiedliche Auffassungen:

- Die **Finanzverwaltung** geht von der Unwirksamkeit der ersten und auch der zweiten Selbstanzeige aus (Erlass FinMin Niedersachsen 9.6.11, S 7020 - 30 - St 131, Tz. 2.2).
- M.E. ist jedoch der **überwiegenden Literaturmeinung** zu folgen, nach der auch die Ergänzung einer Selbstanzeige zur Straffreiheit führt, jedenfalls dann, wenn nicht zwischen der ersten und der zweiten Selbstanzeige ein Sperrgrund eingetreten ist (vgl. Heuel/Beyer in UStB 11, 287; Rüping in HHSp § 371 AO Tz. 95).

**Selbstanzeige  
aufgrund fiktiver  
Vorsteuerbeträge  
hier unwirksam**

**Es darf aber  
kein Sperrgrund  
eingetreten sein**

**PRAXISHINWEIS** | In einzelnen Unternehmen ist es durchaus gängige Praxis, USt-Voranmeldungen – z.T. mehrfach – zu berichtigen. Vor dem Hintergrund der geschilderten Sichtweise der Finanzverwaltung sollte dies überdacht werden.

Praxis mehrfacher Berichtigungen überdenken!

## 4. Höhe der Steuerhinterziehung – das Kompensationsverbot

### ■ Beispiel 6

In der USt-Voranmeldung des U sind Umsatzsteuerbeträge von 10.000 EUR nicht enthalten. U hatte die Erlöse bewusst nicht eingebucht. Aufgrund eines Buchungsfehlers werden Vorsteuerbeträge in gleicher Höhe nicht erklärt.

**Beurteilung:** U hat Umsatzsteuer in Höhe von 10.000 EUR hinterzogen. Es rettet ihn nicht, dass der Saldo bei einer vollständigen und korrekten USt-Voranmeldung identisch gewesen wäre. Eine zu niedrig erklärte Vorsteuer kann eine zu niedrig erklärte Umsatzsteuer nicht ausgleichen (und umgekehrt).

Kompensationsverbot hier „bittere Pille“ für den Steuerpflichtigen

## 5. Voraussichtliche Rechtsänderungen zum 1.1.15

Ziel der zukünftigen Rechtslage soll es sein, die Abgabe von wirksamen Selbstanzeigen zu erschweren und insbesondere zu verteuern. Die Landesfinanzminister haben sich daher auf folgende Eckpunkte geeinigt:

Diese „Eckpunkte“ sollen ab 2015 gelten

- Selbstanzeigen sind nur noch bis zu 25.000 EUR möglich, ohne dass ein Zuschlag erhoben wird.
- Bei einer hinterzogenen Steuer von mehr als 25.000 bis 100.000 EUR wird ein Zuschlag von 10 %, bei über 100.000 EUR bis 1 Mio. EUR von 15 % und jenseits von 1 Mio. EUR von 20 % erhoben.
- Die strafrechtliche Verjährungsfrist auf 10 Jahre angehoben.
- Die Entrichtung der Hinterziehungszinsen wird neue Voraussetzung zur Erlangung der Straffreiheit

Insbesondere die deutliche Absenkung der zuschlagsfreien Grenze auf 25.000 EUR dürfte in der Praxis zu erheblichen Problemen führen.

### ■ Sachverhalt 7

Unternehmer U gibt eine Umsatzsteuervoranmeldung verspätet ab. Die Voranmeldung enthält Umsatzsteuern in Höhe von 30.000 EUR.

**Beurteilung:** Es liegt eine Steuerhinterziehung (auf Zeit) vor (vgl. Sachverhalt 1). Die verspätet abgegebene Voranmeldung stellt eine Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO dar. Da der hinterzogene Betrag 25.000 EUR überschreitet, wird ein Zuschlag von 3.000 EUR (10 %) fällig. Hinzu kommt die Festsetzung von Hinterziehungszinsen. Aufgrund des Kompensationsverbotes werden in der Voranmeldung erklärte Vorsteuerbeträge nicht mit den Umsatzsteuerbeträgen saldiert. Auch wenn die Verspätung nur wenige Tage betragen sollte, kommt es durch den Zuschlag zu einer erheblichen Liquiditätsbelastung.

Zuschlag und Kompensationsverbot als „empfindliche“ Strafe

Wie die Finanzverwaltung diese Rechtslage umsetzen wird, ist noch offen. Aufgrund der Erfahrungen in jüngerer Vergangenheit ist es jedoch wahrscheinlich, dass es zu einer eher strengen Gesetzesauslegung kommen wird.

### PRAXISHINWEIS |

Wie dargestellt, führt die Abgabe von verspäteten oder berichtigten USt-Voranmeldungen aufgrund der Verschärfung bei den Strafzuschlägen künftig zu erheblichen Nachteilen für die Unternehmer. Der trivialste Rat wäre daher, die Finanzbuchhaltung organisatorisch so aufzustellen, dass Korrekturen nicht erforderlich sind. Ganz werden diese jedoch nie zu vermeiden sein.

**Dabei sitzt der Unternehmer gewissermaßen in der Zwickmühle:** Erkennt er die Unrichtigkeit einer abgegebenen USt-Voranmeldung, ist er verpflichtet, diese gegenüber dem Finanzamt zu berichtigen (§ 153 AO). Unterstellt ihm das Finanzamt jedoch eine vorangegangene Steuerhinterziehung, wirkt die Selbstanzeige zwar unter den sonstigen Voraussetzungen strafbefreiend, löst jedoch ggf. einen Strafzuschlag aus.

Berichtigt der Unternehmer die Voranmeldung zunächst nicht, um dieser Diskussion mit der Finanzverwaltung aus dem Weg zu gehen, begeht er von dem Zeitpunkt, ab dem er die Unrichtigkeit seiner Voranmeldung erkannt hat, tatsächlich eine Steuerhinterziehung.

Vor diesem Hintergrund kann eine seriöse Beratungsempfehlung m.E. nur lauten, die USt-Voranmeldung zu korrigieren und dem Finanzamt gleichzeitig die Gründe, die hierfür maßgeblich waren, zu erläutern. Ziel sollte es sein, gegenüber dem Finanzamt den Verdacht einer Steuerhinterziehung von Anbeginn zu vermeiden, indem bloße Büroversehen glaubhaft gemacht werden.

### FAZIT |

Schon seit jeher können verspätet oder berichtigt abgegebene USt-Voranmeldungen Selbstanzeigen im Sinne der §§ 371 und 378 Abs. 3 AO darstellen. Seit Änderung des § 371 Abs. 1 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahr 2011 führen insbesondere mehrfache Berichtigungen zu Konflikten mit der Finanzverwaltung, was die Wirksamkeit der Selbstanzeigen betrifft.

Ab dem Jahr 2015 werden sich diese Konflikte in Folge der Verschärfung der Regelungen zum Strafzuschlag bei Selbstanzeigen häufen, da die zuschlagspflichtige Grenze nach der Absenkung auf 25.000 EUR schnell überschritten ist. Der Erläuterung der Gründe für eine berichtigte Voranmeldung kommt damit zunehmende Bedeutung zu.

Da die verspätete Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung regelmäßig als Steuerhinterziehung gewertet wird, sollte der pünktlichen Abgabe eine noch höhere Priorität als in der Vergangenheit eingeräumt werden.

Finanzbuchhaltung  
organisatorisch  
optimieren

Büroversehen  
glaubhaft machen

Konflikte mit dem  
Finanzamt werden  
sich häufen

### WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Selbstanzeigenberatung: Zum Thema „Korrektur von USt-Voranmeldungen vgl. auch Schwartz in PStR 12, 116 ff.



SIEHE AUCH  
PStR 5/2012  
Seiten 116 - 120