

VERSCHÄRFUNG BEI SELBSTANZEIGEN

Faktischer Ausverkauf der Selbstanzeige: Wie viele Änderungen verkraftet die Selbstanzeige noch?

von RA, FASr Theo Clotten, St. Sebastian

| Nach geltender Rechtslage soll am Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige festgehalten werden, da der hiermit verwirklichte Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch durch die Erschließung verborgener Steuerquellen kompensiert und ein Anreiz für die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit geschaffen wird. Ihren Zweck kann die Selbstanzeige dauerhaft aber nur erfüllen, wenn ihre Anwendung rechtssicher und eine Erfüllung der gestellten Anforderungen möglich ist. Ob dies nach ihrer Verschärfung sowie den für den 1.1.15 angekündigten Änderungen weiterhin der Fall ist, ist fraglich. |

Zweck und Rechtfertigung der Selbstanzeige

Die Regelungen zur Selbstanzeige gelten nicht nur für wohlhabende Personen, die dem deutschen Fiskus mittels Vermögensumschichtung ins Ausland Steuersubstrat entziehen. Vielmehr werden sie tagtäglich auf Fälle angewandt, in denen steuerliche Pflichten durch die Nichterklärung von Schwarzeinnahmen aus gewerblicher Tätigkeit, die anhaltende Nichtabgabe steuerlicher Erklärungen oder falsche Angaben zu steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (z.B. Mehrkilometer bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verletzt werden. Gerade für diese Situationen ist die strafbefreiende Selbstanzeige ihrem Gesetzeszweck nach vorgesehen.

Bei der Frage der Rechtfertigung des Rechtsinstituts Selbstanzeige ist ferner das verfassungsrechtlich garantierte Grundrecht des Verbots der Selbstbelastung in Strafsachen (nemo tenetur se ipsum prodere) zu berücksichtigen: Niemand ist verpflichtet, sich selbst anzuklagen oder gegen sich selbst auszusagen. Genau an dieser Stelle weist das Steuerstrafrecht einen erheblichen Unterschied zu vergleichbaren Straftatbeständen – z.B. Betrug – auf, da neben einem Steuerstrafverfahren immer auch ein reines Steuerverfahren geführt wird. Diese beiden Verfahren sind gemäß § 393 AO isoliert nach den jeweils gültigen Verfahrensvorschriften zu führen. So bleibt der Steuerpflichtige zur Abgabe von Steuererklärungen und Mitwirkung im Besteuerungsverfahren verpflichtet, obwohl er sich durch die damit zu machenden Angaben in einem parallel geführten Strafverfahren sehr wohl selbst belastet.

Dies dürfte einen erheblichen Verstoß gegen den strafrechtlichen Grundsatz des Verbots der Selbstbelastung darstellen. Mit dieser Frage hat sich auch das BVerfG (21.4.88, 2 BvR 330/88) bereits auseinandergesetzt und entschieden, dass ein Fortbestehen der Steuererklärungs- und Mitwirkungspflichten trotz der damit bestehenden Gefahr der Selbstbelastung nur deshalb zu bejahen ist, weil die Möglichkeit einer Selbstanzeige nach § 371 AO bzw. die Annahme eines Verwertungsverbots besteht. Demzufolge verbleibt objektiv die Erkenntnis, dass das Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige zur Erfüllung nachvollziehbarer Zwecke geboten und verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist.

Keine Privilegierung wohlhabender Steuerpflichtiger

Isolierte Parallelverfahren im Steuer- und Strafrecht

Fortbestehen der Steuererklärungs- und Mitwirkungspflichten

Rechtssichere Anwendbarkeit der Selbstanzeigeregungen

Die dargestellten Zwecke kann die Selbstanzeige dauerhaft nur dann erfüllen, wenn ihre Anwendung rechtssicher und eine Erfüllung der gestellten Anforderungen tatsächlich möglich ist. Diesbezügliche Zweifel ergeben sich, da in der Vergangenheit vorgenommene Neuregelungen zahlreiche Unklarheiten geschaffen haben und zu befürchten ist, dass weitere konkret geplante Verschärfungen der Selbstanzeigeregungen die Anwendung eines vormals gesicherten Rechtsinstituts weiter erschweren werden. Folgende Unklarheiten bestehen bzw. ergeben sich durch die geplante Verschärfung:

Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten

Selbstanzeigeerklärungen müssen sich auf alle strafrechtlich noch nicht verjährten Steuerstraftaten der jeweiligen Steuerart erstrecken. Abzustellen ist hier auf die strafrechtliche Verjährung gemäß §§ 78 ff. StGB. Diese beträgt grundsätzlich fünf und im Falle einer besonders schweren Steuerhinterziehung gem. §§ 370 Abs. 3 Nr. 1 - 5, 376 Abs. 1 AO zehn Jahre. Die verlängerte Verfolgungsverjährungsfrist von zehn Jahren gilt dabei für alle besonders schweren Steuerhinterziehungen, wenn diese am 25.12.08 strafrechtlich noch nicht verjährt waren.

■ Beispiele

Sachverhalt 1: Der Steuerpflichtige A hat in seiner ESt-Erklärung für 2007 Kapitalerträge i.H.v. 25.000 EUR nicht erklärt. A hat die ESt-Erklärung im August 2008 beim FA eingereicht. Der ESt-Bescheid 2007 wurde dem A am 20.11.08 bekanntgegeben.

Lösung: Die Strafverfolgungsverjährung gemäß §§ 78 Abs. 3 Nr. 4, 75a S. 1 StGB für die ESt 2007 tritt mit Ablauf des 19.11.13 ein. Will A vor dem 20.11.13 eine Selbstanzeige abgeben, muss er darin auch die nicht erklärten Kapitalerträge für 2007 i.H.v. 25.000 EUR angeben.

Sachverhalt 2: Wie Sachverhalt 1, die Verkürzung der ESt beträgt jedoch deutlich mehr als 50.000 EUR.

Lösung: Die Steuerhinterziehung wäre strafrechtlich nach der vor dem Jahressteuergesetz 2009 geltenden Rechtslage ebenfalls mit Ablauf des 19.11.13 verjährt gewesen. Aufgrund der in § 376 Abs. 1 AO eingeführten Verfolgungsverjährungsfrist von zehn Jahren für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung (hier: Hinterziehungsbetrag von deutlich über 50.000 EUR) tritt die Verfolgungsverjährung nun jedoch nicht vor dem 19.11.18 ein.

Sachverhalt 3: Wie Sachverhalt 2, es handelt sich allerdings um eine Steuerhinterziehung der ESt 2002 von deutlich über 50.000 EUR, und der ESt-Bescheid ist dem A am 20.11.03 bekanntgegeben worden.

Lösung: Die Steuerhinterziehung ist in diesem Fall nach der vor dem Jahressteuergesetz 2009 geltenden Regelung bereits mit Ablauf des 19.11.08 – d.h. vor dem 25.12.08 – strafrechtlich verjährt. Demnach kommt eine Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist auf zehn Jahre nicht in Betracht. Die strafrechtliche Verjährungsfrist beträgt lediglich fünf Jahre.

Verschärfungen werden Anwendung der Selbstanzeige weiter erschweren

Verlängerte Verfolgungsverjährungsfrist von zehn Jahren

Verfolgungsverjährungsfrist von zehn Jahren greift

Keine Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist

PRAXISHINWEIS | Der Bekanntgabe von Steuerbescheiden und der Höhe der hinterzogenen Steuer kommt für die Beratung zukünftig eine ganz erhebliche Bedeutung zu, auch wenn gerade die Höhe zu Beginn einer Selbstanzeigeberatung regelmäßig noch unbekannt ist. Sollte sich ein Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausschließen lassen, ist aus Sicherheitserwägungen von einer Verfolgungsverjährungsfrist von zehn Jahren auszugehen. Für Besteuerungszwecke gilt in diesen Fällen ebenfalls eine zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist, sodass die Angaben auch im Besteuerungsverfahren vorzunehmen sind.

Sofern die strafrechtliche Verfolgungsverjährungsfrist im Rahmen der Verschärfung der Selbstanzeigeregeln zum 1.1.15 nun in jedem Fall der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängert werden soll, werden sich die bereits jetzt regelmäßig bestehenden Schwierigkeiten hinsichtlich der Beschaffung konkreter Unterlagen – Bankunterlagen sind häufig nur für genau zehn Jahre verfügbar – weiter ausweiten. Daraus ergibt sich, dass für die Beurteilung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige bzw. die Höhe eines Strafzuschlags nach § 398a AO zukünftig in einer größeren Anzahl von Fällen über Schätzwerte diskutiert werden muss. Dieser Umstand wird wohl kaum dem Erfordernis der Rechtssicherheit dienlich sein.

Vollständigkeitsgebot

Selbstanzeigen müssen – bezogen auf einzelne Steuerarten – vollumfassend sein. Das hat zur Folge, dass im Verhältnis zum Gesamtumfang der in einer Selbstanzeige nacherklärten Einnahmen vermeintlich „vernachlässigbare“ Beträge im Extremfall zur vollständigen Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen können. Der BGH (25.07.11, 1 StR 631/10, Abruf-Nr. 113020) hat klargestellt, dass jedenfalls eine Abweichung von „mehr als 5 % des Verkürzungsbetrags“ keine geringfügige Abweichung mehr darstellt und zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führt. Ferner ist ungeklärt aber zu befürchten, dass der BGH hinsichtlich der Geringfügigkeit einer Abweichung eine isolierte Betrachtungsweise bevorzugen wird. Die Auswirkungen zeigen sich anhand des folgenden Beispiels.

■ Beispiel

A hat ESt 2008 i.H.v. 10.500 EUR und ESt 2009 i.H.v. 1.000 EUR hinterzogen. Die ESt 2008 (genauer: die entsprechenden Bemessungsgrundlagen) erklärt er in zutreffender Höhe nach, die ESt 2009 aus Versehen jedoch nur i.H.v. 500 EUR.

Lösungsansätze: Hinsichtlich der ESt 2009 besteht eine Differenz von 50 % (isolierte Betrachtung) mit der Folge, dass die Selbstanzeige insgesamt unwirksam wäre. Wenn man diesen Differenzbetrag von 500 EUR im Verhältnis zum Gesamtvolumen der Selbstanzeige von 11.000 EUR betrachtet (Gesamtbetrachtungsweise), beträgt die Differenz jedoch nur 4,5 % und die Selbstanzeige ist in vollem Umfang wirksam.

Quelle: aus Heuel/Beyer, AO-StB 13, 140

Der Wortlaut des § 371 AO differenziert außerdem nicht zwischen dolosen (es wird absichtlich nur ein Teil nacherklärt) und undolosen (unabsichtlich unvollständigen) Selbstanzeigen. Im ursprünglichen Gesetzesentwurf war vor-

Beurteilung der Höhe eines Strafzuschlags

Vollumfängliche Beichte: „Alles-oder-nichts-Prinzip“

Unterschiedliche Ergebnisse je nach Betrachtungsweise

gesehen, dass nur eine wissentlich unvollständige Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung entfalten sollte. Die Nichtumsetzung dieser Formulierung könnte man nun als Argument dafür heranziehen, dass auch der undolos unvollständigen Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommen soll. Als Gegenargument hierzu wäre auf die Gesetzgebungsmaterialien (BT-Drs. 17/5067, 22) zu verweisen, welchen entnommen werden kann, dass die unbewusst unvollständige Selbstanzeige weiterhin straffrei bleiben soll. Dies hätte zur Folge, dass sich die Wirksamkeit einer Selbstanzeige nach subjektiven Elementen beurteilt. Solche waren den Selbstanzeigeregeln bis dato weitestgehend unbekannt und dürften der geforderten Rechtssicherheit nicht zuträglich sein.

Streitpunkte bei Sperrgründen des § 371 Abs. 2 AO

Prüfungsanordnung: Bei der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung oder Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens besteht regelmäßig Uneinigkeit hinsichtlich des sachlichen Umfangs der Sperrwirkung.

■ Beispiel

A erhält eine Betriebsprüfungsanordnung (PA) für ESt und GewSt 2007 bis 2009. Im Anschluss daran, vor Erscheinen des Prüfers, gibt M eine vollständige Selbstanzeige für die ESt, USt(!) und GewSt 2005 bis 2009 ab.

Lösungsansätze:

- Gesamteinfektionstheorie (FinMin NRW 5.5.11): Selbstanzeige ist auch für andere von der PA nicht erfasste Steuerarten nicht mehr möglich.
- Rein verfahrensrechtlicher Bezug auf die in der PA genannten Steuerarten und Zeiträume: Selbstanzeige für ESt und GewSt 2005 und 2006 sowie die gesamte USt ist noch möglich.

Quelle: aus Heuel/Rau, KÖSDI 12, 17940

Tatentdeckung: Problematisch ist, dass neben der objektiven Komponente – die Tat muss im Zeitpunkt der Berichtigung ganz oder zum Teil bereits entdeckt sein – auch eine subjektive Komponente – der Täter wusste von dieser Tatentdeckung oder musste bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen – gefordert wird. An diese werden laut BGH (20.5.10, 1 StR 577/09, Abruf-Nr. 101811) keine hohen Anforderungen gestellt. Dies entspricht dem regelmäßigen Umgang mit subjektiven Merkmalen im Rahmen steuerstrafrechtlicher Beurteilungen. In einer Vielzahl der Fälle wird aus der Erfüllung der objektiven Merkmale auch auf das Vorliegen subjektiver Merkmale geschlossen. Gerade bei den medienwirksamen Steuer-CD-Fällen verbleiben umfangreiche Argumentationsspielräume bezüglich des Zeitpunkts der Tatentdeckung und der Kenntnis des Täters, was eine einheitliche Rechtsanwendung erschweren dürfte.

Unechter Sperrgrund, Ausschluss in besonderen Fällen, Absehen von einer Strafverfolgung gemäß § 398a AO: Sofern der ungerechtfertigt erlangte Steuervorteil einen Betrag i.H.v. 50.000 EUR je Tat übersteigt, kann auch bei grundsätzlich wirksamer Selbstanzeige keine Straffreiheit mehr eintreten. Der Täter kann aber gemäß § 398a AO durch Zahlung eines Geldbetrags i.H.v. 5 % der hinterzogenen Steuer erreichen, dass er wegen einer Steuerhinter-

Sachlicher Umfang
der Sperrwirkung
einer Prüfungs-
anordnung

Subjektives Merkmal
„Kennenmüssen der
Tatentdeckung“

Unklarheiten in der
Anwendung des
§ 398a AO

ziehung nicht verfolgt wird. Bezüglich der konkreten Anwendung dieser noch jungen Norm bestehen umfangreiche Streitigkeiten, die bis jetzt noch keiner höchstrichterlichen Kontrolle zugeführt wurden. So sind u.a. folgende Einzelfragen bei der Anwendung des § 398a AO unklar:

- Die Rechtsnatur dieser „Strafsteuer“ (Gebühr oder Strafe?)
- Die Frage nach der Bewirkung eines Strafklageverbrauchs (in Anlehnung an die Regelung des § 153a StPO)
- Der Tatbegriff, die Bestimmung der Bemessungsgrundlage (inklusive oder exklusive Soli zur ESt/KSt)
- Die Bestimmung der 50.000 EUR-Grenze bei Gewinn- bzw. Verlustfeststellungsbescheiden
- Die Abzugsfähigkeit der „Strafsteuer“ als Betriebsausgabe oder Werbungskosten
- Die Anwendung (eventuell mehrfach) auch auf Mittäter und Teilnehmer
- Die Verfassungsmäßigkeit des Zuschlags
- Das Bestehen einer Rechtsbehelfsmöglichkeit bei Streit über den Zuschlag

Zulässigkeit geschätzter Selbstanzeigen

Oft wird eine mangels vorliegender Bankunterlagen zunächst geschätzte Selbstanzeige vonseiten der Finanzverwaltung als unzulässige „Mondschildung“ bezeichnet. Diese Beurteilung ist falsch und schafft erhebliche Rechtsunsicherheiten.

MERKE | Eine geschätzte Selbstanzeige kann dann nicht unzulässig sein, wenn im Ergebnis ausreichend hohe Besteuerungsgrundlagen je Veranlagungszeitraum erklärt wurden und sich der Steuerpflichtige bei Abgabe der Selbstanzeige nach besten Kräften bemüht hat, die ihm zurzeit vorhandenen Möglichkeiten zu nutzen.

An dieser Stelle sind zwangsläufig erhebliche Abweichungen denkbar, da zu diesem Zeitpunkt regelmäßig nur telefonische Auskünfte zu einzelnen Depotständen existieren und im Übrigen aus Sicherheitserwägungen davon abgesehen werden muss, dass es in einzelnen Veranlagungszeiträumen zu kumulierten Einkunftszuflüssen für mehrere Jahre gekommen ist. Hier ist anzuraten, für eine entsprechende Dokumentation der ermittelten Schätzwerte zu sorgen, um im Streitfall dem Vorwurf der Willkürschätzung entgegenzutreten zu können.

Geplante Verschärfungen zum 1.1.15

Die Finanzministerien der Länder haben sich auf ihrer Jahrestagung am 9.5.14 auf eine Reihe von Klarstellungen insbesondere aber auch Verschärfungen der Regelungen zur Selbstanzeige geeinigt. Mit folgenden Verschärfungen ist danach ab dem 1.1.15 zu rechnen:

- Die Strafverfolgungsverjährung wird auch bei einfacher Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgedehnt, sodass sich die Berichtigungspflicht zukünftig in allen Fällen der Steuerhinterziehung auf einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren erstreckt.

Offene Einzelfragen

Ermittelte Schätzwerte unbedingt dokumentieren

Strafverfolgungsverjährung immer zehn Jahre

- Künftig kommt in allen Fällen der schweren Steuerhinterziehung i.S. des § 370 Abs. 3 AO ein Absehen von der Strafverfolgung nur noch bei gleichzeitiger Zahlung des Zuschlags (§ 398a AO) in Betracht. § 371 Abs. 2 AO wird um einen entsprechenden Ausschlusstatbestand ergänzt.
- Die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO ist künftig nur noch bei einem Hinterziehungsbetrag von bis zu 25.000 EUR möglich. Ab diesem Betrag wird nur noch bei gleichzeitiger Zahlung eines Zuschlags von der Strafverfolgung abgesehen.
- Der Zuschlag nach § 398a AO wird abhängig vom Hinterziehungsvolumen wie folgt festgelegt:
 - Über 25.000 EUR bis 100.000 EUR beträgt er 10 %
 - Über 100.000 EUR bis 1.000.000 EUR beträgt er 15 %
 - Über 1.000.000 EUR beträgt er 20 %

Hinweis | Der im Vergleich zur jetzigen Regelung geplante Zuschlag ist bis zu vierfach höher und wird die Selbstanzeige deutlich verteuern.

- Die sofortige Entrichtung der Hinterziehungszinsen von 6 % pro Jahr ist künftig zusätzliche Wirksamkeitsvoraussetzung für die strafbefreiende Selbstanzeige.

Wie sieht die Zukunft der Selbstanzeige aus?

Es ist zwischen allen Beteiligten unstreitig, dass dem Staat ein entsprechender Besteuerungsanspruch zusteht und die Entziehung des Steuersubstrats einen strafrechtlich zu würdigenden Sachverhalt darstellt. Sofern nun aber aus nachvollziehbaren Gründen ein mit strafbefreiender oder Strafverfolgung ausschließender Wirkung ausgestattetes Rechtsinstitut existiert, muss dieses dem sich hierauf berufenden Anwender ein höchstmögliches Maß an Rechtssicherheit vermitteln. Eine Vielzahl der in den letzten Jahren bis heute abgegebenen Selbstanzeigen dürfte in erheblichem Maße durch den Ankauf von Steuer-CDs sowie die mediale Aufmerksamkeit beeinflusst worden sein. Es bleibt demnach abzuwarten, ob die Regelungen zur Selbstanzeige zukünftig noch als Anreiz zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit dienen können und damit den anfangs beschriebenen Gesetzeszweck erfüllen.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- „Vergütungen bei Selbstanzeige“ in KP 14, 26
- „Vorsicht bei umfangreichen Berichtigungsarbeiten: Arbeitsaufwand angemessen honorieren lassen“ in KP 13, 155

ZUM AUTOR | RA, FASr Theo Clotten ist Gesellschafter-Geschäftsführer der sbu Clotten Blum und Steuer Rechtsanwaltsgesellschaft mbH und der sbu Blum und Steuer Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG.

Ab einem Hinterziehungsbetrag von 25.000 EUR werden Zuschläge fällig

Anreiz zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit weiterhin gegeben?



ARCHIV

Weitere lesenswerte Beiträge im Archiv!