

SELBSTANZEIGENBERATUNG

Erneute Verschärfung der Selbstanzeige und ihre Auswirkungen in der Praxis

von RD Klaus Herrmann, Koblenz

! Nach der Pressemitteilung vom 8.5.14, die nach der vorangegangenen Finanzministerkonferenz (FMK) veröffentlicht wurde, sind sich die Finanzminister darüber einig, dass es weitere Verschärfungen bei der Selbstanzeige und im Steuerstrafrecht allgemein geben soll. Im Hinblick auf die bereits durch das SchwarzGBekG geschaffene aktuelle Rechtslage herrscht eine seltene Übereinstimmung zwischen Verwaltung, Beraterschaft und Wirtschaft, dass zumindest einige Regelungen nicht sonderlich geglückt sind. Die Beschlusslage, die aber noch in einen Gesetzesentwurf umgesetzt werden muss, beinhaltet verschiedene Bereiche des Steuerstrafrechts. !

1. Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 AO

Die wichtigste Änderung dürfte die Senkung der Unwirksamkeitsschwelle für „große“ Selbstanzeige sein, die künftig bei 25.000 EUR liegen soll, verbunden mit drei weiteren Schwellenwerten. Wenn die übrigen Voraussetzungen einer Selbstanzeige vorliegen und kein anderer Sperrgrund greift, können Selbstanzeigen nur noch bis zu einem Steuerschaden von 25.000 EUR zur Straffreiheit führen.

Soweit kein anderer Sperrgrund vorliegt, kann bei Steuerschäden über 25.000 EUR ein Strafverfolgungshindernis eintreten durch die Zahlung eines Zuschlags nach § 398a AO (n.F.), der künftig in drei Stufen gestaffelt sein soll:

- Steuerschaden von **25.000 EUR bis 100.000 EUR**: Zahlung eines Zuschlages von 10 % der hinterzogenen Steuer soll zum Strafverfolgungshindernis führen;
- Steuerschaden von **100.000 EUR bis 1 Mio. EUR**: Zahlung eines Zuschlags von 15 % der hinterzogenen Steuer;
- Steuerschaden von **1 Mio. EUR**: Der Zuschlag beträgt hier 20 % der hinterzogenen Steuer.

Mit diesem gestuften und betragsmäßig deutlich erhöhten Zuschlagssystem ist zweifellos eine deutliche Schlechterstellung von Steuerhinterziehern verbunden, die durch eine Selbstanzeige straflos bleiben wollen. Es bleibt abzuwarten, ob im Gesetzgebungsentwurf die im Zusammenhang mit der Zuschlagszahlung nach § 398a AO aufgetretenen Probleme angegangen werden, die sich mit der Erhöhung des Zuschlags noch verstärken werden.

Neuer Schwellenwert von 25.000 EUR, darüber kostet die Selbstanzeige

Strafzuschlag von 10 %

Strafzuschlag von 15 %

Strafzuschlag von 20 %

■ Zuschlagsregelung nach § 398a AO

- Bei leichtfertiger Steuerverkürzung gibt es keinen Sperrgrund für große Selbstanzeigen nach § 378 Abs. 3 AO, sodass vehement um den Vorsatz gestritten wird. Noch vorteilhafter ist es, wenn es dem Steuerpflichtigen gelingt, das Fehlen von Vorsatz und Leichtfertigkeit argumentativ erfolgreich zu vertreten, um in den Bereich einer Berichtigung nach § 153 AO zu kommen (keine Hinterziehungszinsen).
- Bisher ist der Zuschlag keine steuerliche Nebenleistung und muss daher – analog einer Auflage nach § 153a StPO – bei mehreren Tätern, die dieselbe Steuer hinterzogen haben, mehrfach gezahlt werden, z.B. durch mehrere Geschäftsführer einer GmbH oder mehrere Gesellschafter einer GbR.
- Der Zuschlag droht unverhältnismäßig zu werden bei Steuerhinterziehungen auf Zeit, wenn z.B. die Umsatzsteuer-Voranmeldung eines Konzerns um einige Tage verspätet abgegeben wird. Das Problem verstärkt sich mit einer steigenden Höhe des Zuschlags.
- Durch die Anwendung des Kompensationsverbots nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO ist Bemessungsgrundlage des Zuschlags bei der Umsatzsteuer nicht die Zahllast, sondern die entstandene Umsatzsteuer. Auf die anzurechnende Vorsteuer kommt es nicht an. Unter Umständen entstehen Zuschlagsbeträge, die die Zahllast bei weitem übersteigen.
- Bei geringem kriminellen Unwert der Tat kann anstelle der (freiwilligen) Zuschlagszahlung die Flucht ins Strafverfahren angetreten werden mit dem Ziel einer Verfahrenseinstellung gegen Auflagenzahlung (§ 153a StPO). Diese wird im Zweifel niedriger ausfallen als die starre Zuschlagsregelung in § 398a AO. Strafverfahren gegen ältere und alte Steuerhinterzieher werden gerne so abgeschlossen. Nur wenige Staatsanwaltschaften orientieren sich bei ihrer Auflagenbestimmung an der Höhe des Zuschlags nach § 398a AO.

Leichtfertige
Steuerverkürzung

Keine steuerliche
Nebenleistung,
Mehrfachzahlung
bei mehreren Tätern

Steuerhinterziehung
auf Zeit

Anwendung des
Kompensations-
verbots

Alternativ: Flucht
ins Strafverfahren,
Ziel der Verfahrenseinstellung

Der im Vergleich zur jetzigen Regelung geplante bis zu vierfach höhere Zuschlag wird die Selbstanzeige deutlich verteuern, was im Interesse der Steuerehrlichen zu begrüßen ist. Andererseits werden dadurch kreative Gestaltungen gefordert, die kontraproduktiv wirken können.

Zu beachten ist ferner, worauf sich die Betragsgrenzen beziehen werden: Sie können entweder für die einzelne Tat gelten, wodurch selbst große Hinterziehungen durch das Raster fallen können, wenn sie sich nur auf genügend Steuerjahre verteilen. Die Zuschlagsberechnung könnte aber auf den gesamten Berichtigungsverband aller nicht verjährten Jahre einer Steuerart beziehen, sodass die Betragsgrenzen viel eher erreicht werden würden. Eine klare gesetzliche Regelung im künftigen Gesetz wäre wünschenswert.

Eine Ausdehnung der Sperrgründe im Zusammenhang mit Prüfungen/ Ermittlungen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a und Nr. 1c AO) soll durch gesetzliche Klarstellungen erreicht werden:

Offen: Beziehen sich
die Betragsgrenzen
auf die einzelne Tat
oder Berichtigungs-
verbund?

- Die **Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG)** sowie die **Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG)** sollen mit Erscheinen des Prüfers als Sperrgrund dienen. Nach der Systematik der AO ist die Nachschau keine Prüfung. Sie kann z.B. ohne Prüfungsanordnung durchgeführt werden. Allerdings kann eine Nachschau ohne Prüfungsanordnung in eine steuerliche Außenprüfung übergeleitet werden (§ 210 Abs. 4 AO). Bisher war die Sperrwirkung für eine Selbstanzeige während einer Umsatzsteuer-Nachschau durchaus streitig (Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 136, lehnt eine Sperrwirkung der Umsatzsteuer-Nachschau ab). Im Zusammenhang mit der Selbstanzeigenregelung macht die Ausdehnung des Sperrgrunds auf Nachschauern aber Sinn, denn das für den Sperrgrund entscheidende gesteigerte Entdeckungsrisko dürfte bei einer Nachschau ähnlich sein wie bei einer Prüfung.

Ohne die Nachschauern als Auslöser eines Sperrgrunds würde zudem der bisherige Sperrgrund des Erscheinen des Prüfers (§ 371 Abs. 2 Nr. 1c AO) praktisch ins Leere laufen, weil für Prüfungen der 2011 eingeführte Sperrgrund „Bekanntgabe der Prüfungsanordnung“ bereits vorher greift, sodass das Erscheinen des Prüfers im Regelfall keine Selbstanzeigen-Sperre mehr auslösen kann.

- Die **Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung** nur an den Begünstigten der Steuerhinterziehung soll künftig auch eine Sperre für weitere Täter und Teilnehmer auslösen, die sich an einer Hinterziehung der von der Prüfungsanordnung umfassten Steuer beteiligt haben. Damit würde die sich aus dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ergebende Lücke geschlossen, wonach die Prüfungsanordnung, die an einen Inhalts- oder Bekanntgabeadressaten wirksam bekannt gegeben worden ist, dessen Selbstanzeige sperren würde, nicht jedoch die Selbstanzeigen anderer Mittäter und Tatteilnehmer, denen die Prüfungsanordnung nicht bekannt zu geben ist.

2. Zuschlag für schwere Steuerhinterziehung

In den Fällen einer schweren Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 AO soll eine Selbstanzeige nur noch strafbefreiend wirken können, wenn ein Zuschlag auf die hinterzogene Steuer gezahlt wird. Diese auf den ersten Blick nachvollziehbare Verschärfung ist aber streitanfällig, wenn keine gesetzliche Klarstellung gefunden wird.

- Was ist maßgebend für die Erfüllung des Qualifizierungsmerkmals „schwere Steuerhinterziehung“? Reicht die Erfüllung eines der Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 AO oder muss – wie bei der Strafzumessung – eine Gesamtwürdigung vorgenommen werden?
- Bei einer Gesamtwürdigung könnten theoretisch auch vergleichsweise kleine Steuerschäden zur schweren Steuerhinterziehung führen (nur § 370 Abs. 3 Nr. 2 bis 4 AO).
- Der Bearbeitungsaufwand könnte wegen der Komplexität der Regelung stark ansteigen, alternativ könnte die künftige Regelung sonst zu einem Schattendasein verdammt sein.

Ausdehnung
des Sperrgrunds
auf Nachschauern

Künftig sollen
auch Mittäter und
Tatteilnehmer
gesperrt sein

Qualifizierung einer
„schweren Steuer-
hinterziehung“

Zum jetzigen Zeitpunkt ist noch unklar, in welcher Höhe dieser Zuschlag zu zahlen sein wird und ob es eine Bagatellgrenze geben wird, bis zu der auf den Zuschlag verzichtet werden kann.

3. Zahlung der Hinterziehungszinsen

Die Straffreiheit soll künftig zusätzlich von der Zahlung der Hinterziehungszinsen abhängig gemacht werden. Angesichts der Tatsache, dass praktisch keine Selbstanzeigegefälle bekannt geworden sind, in denen die Hinterziehungszinsen nicht gezahlt wurden, ist das eventuell eine überflüssige Maßnahme. Die Selbstanzeige ist vor allem ein Instrument für Steuerpflichtige, die über ausreichend Liquidität verfügen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass deren Liquidität auch für die Zahlung der Hinterziehungszinsen ausreichen wird.

Die Nachteile liegen in einer zusätzlichen Belastung der Bußgeld- und Strafsachenstellen, die durch die Verdoppelung ihrer Überwachungstätigkeit entstehen wird sowie in einer deutlichen Verlängerung der Verfahrensdauer. Bisher musste nur der Zahlungseingang der hinterzogenen Steuern als Voraussetzung für die Strafbefreiung überwacht werden, um nach Zahlung das Strafverfahren einstellen zu können. Hinterziehungszinsen können aber zeitlich erst nach Zahlung der hinterzogenen Steuer festgesetzt werden, weil der Zinslauf nach § 235 Abs. 3 AO erst dann endet. In dem dann zu erlassenden Hinterziehungszinsbescheid ist eine eigene Zahlungsfrist einzuräumen. Insgesamt ist dadurch mit einer zusätzlichen Zeitspanne von mindestens 8 bis 12 Wochen zu rechnen. Weiterhin wird für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen eine eigene Steuernummer vergeben, die von den BuStra-Sachbearbeitern erst abgefragt und anschließend zusätzlich überwacht werden muss.

Das wird dazu führen, dass sich die Zeit bis zur Einstellung des Strafverfahrens, das regelmäßig bei Einreichung einer Selbstanzeige einzuleiten ist, deutlich verlängern wird, denn es sind mehr Verfahren von einer voraussichtlich gleichbleibenden Anzahl BuStra-Sachbearbeiter zu bearbeiten. Bei einem Vergleich von Aufwand und Wirkung der geplanten Neuregelung ist zu hoffen, dass diese Verschärfung noch einmal auf den Prüfstand kommt.

4. Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung

Die Strafverfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung, die bereits jetzt nach § 376 AO in den Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung 10 Jahre beträgt, soll künftig für alle Steuerhinterziehungen auf 10 Jahre verlängert werden. Die unmittelbaren Folgen aus dieser Verschärfung werden sein:

- Verlängerung des Berichtigungszeitraums der Selbstanzeige, in dem zur Erlangung der Straffreiheit vollständig nacherklärt werden muss.
- Ausweitung des Berichtigungsverbands, innerhalb dessen eine unvollständige Nacherklärung die Unwirksamkeit aller anderen Berichtigungen aus demselben Verbund zur Folge hat (derselbe Steuerpflichtige/dieselbe Steuerart).

Zusätzliche
Belastung der
Behörde und
Verfahrens-
verlängerung

Mit einer Verfahrenseinstellung kann dann erst 12 Wochen später als bisher gerechnet werden

Verlängerung
auf 10 Jahre

- Vergrößerung des Nachzahlungsvolumens und der Zahlungsverpflichtung als Voraussetzung der Steuerfreiheit. Selbstanzeigen sind nur etwas für Hinterzieher mit Geld – dieser Grundsatz wird verstärkt.
- Anstieg der Hinterziehungszinsen, im äußersten Extremfall auf mehr als das Doppelte.
- Auch die steuerliche Festsetzungsverjährung verlängert sich infolge § 171 Abs. 7 AO auf 10 Jahre, was sich jedoch wegen § 169 Abs. 2 S. 2 AO praktisch nicht auswirken wird. Allerdings können strafrechtliche verjährungsunterbrechende Maßnahmen bis zum Eintritt der absoluten Verjährung zu strafrechtlich noch nicht verjährten Zeiträumen von nahezu 20 Jahren führen, die sich über § 171 Abs. 7 AO entsprechend auch bei der steuerlichen Festsetzungsverjährung wiederfinden. Der Erlass eines Änderungsbescheids für 20 Jahre zurückliegende VZ hat jedenfalls seinen eigenen Reiz.

Diese Verschärfung trifft jedoch in gleicher Weise die Prüfer der Steuerfahndung wie den Hinterzieher. Die Ermittlungen werden umso komplizierter, zeitraubender und weniger erfolgversprechend, je länger der Ermittlungszeitraum zurückliegt. Während die Steuerfahnder bisher ihren Ermittlungseifer in den strafrechtlich bereits verjährten Vorjahren aus verwaltungsökonomischen Gründen reduzieren konnten, wird ihnen das künftig wegen des Legalitätsprinzips nicht mehr möglich sein. Sie werden damit zu wenig aussichtsreichen Ermittlungen gezwungen, die wertvolle Kapazitäten binden, die in anderen Fällen sinnvoller eingesetzt werden könnten.

Das wird sich noch verschärfen, wenn die seit langem geplante Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für wichtige Geschäftsunterlagen von 10 auf 7 Jahre Gesetz werden wird. Beide Signale („Verlängerung der steuerstrafrechtlichen Verjährung, aber Verkürzung der Aufbewahrungspflichten“) widersprechen sich deutlich und haben mit einer angestrebten Einheitlichkeit der Rechtsordnung nichts zu tun.

Steuerfahndung ist effektiver und trägt mehr zur Steuergerechtigkeit bei, wenn sie mehr Fälle prüft. Die Verlängerung der steuerstrafrechtlichen Verjährungsfrist, so sinnvoll sie im einen oder anderen Einzelfall auch sein mag, beschädigt insgesamt das Streben nach mehr Steuergerechtigkeit, ohne strafrechtlich einen nennenswerten Effekt zeigen zu können.

5. Sonderregelungen für Anmeldesteuern

Der dringendste gesetzgeberische Handlungsbedarf besteht im Bereich der Anmeldesteuern, insbesondere bei der Umsatzsteuer. An allzu vielen Stellen ist deutlich geworden, dass bei der letzten Verschärfung des Selbstanzeigerechts die Hinterziehung von Kapitaleinkünften in den Köpfen der handelnden Personen leitender Gedanke war.

Soweit die Vorstellungen der Finanzminister aufgrund der Pressemitteilung vom 8.5.14 bekannt geworden sind, lässt sich daraus nur erkennen, dass auch die Finanzminister Bedarf für „gesetzliche Klarstellungen zur Beseitigung

**Strafverfolgung
bis zu 20 Jahren?**

**Bindung wertvoller
Kapazitäten für
wenig aussichts-
reiche Ermittlungen**

**Kontraproduktiv:
Aufbewahrungs-
fristen einerseits,
Verfolgungspflichten
andererseits**

bestehender praktischer und rechtlicher Verwerfungen sehen“. Wenn allerdings im Folgesatz gefordert wird, dass eine berichtigte oder verspätete Steuervoranmeldung, die keine Jahreserklärung ist, als wirksame Teilselbstanzeige gelten kann, wird dadurch die gesetzliche Regelung nicht klargestellt, sondern ein Teil der mit dem SchwarzGBekG 2011 erst geschaffenen Regelungen für die Anmeldesteuern wieder aufgehoben. Offenbar soll für das Verhältnis der (einzelnen) Voranmeldung zur Jahreserklärung der Berichtigungsverband nicht mehr gelten. Die Berichtigung einer einzelnen Voranmeldung soll dann wieder wirksame Selbstanzeige sein können, selbst wenn gleichzeitig noch weiterer Berichtigungsbedarf für andere Voranmeldungszeiträume desselben Jahres ausstehen.

Das Gleiche müsste dann im Verhältnis von Jahreserklärung und unrichtigen Voranmeldungen für nachfolgende Voranmeldungszeiträume gelten. Die Berichtigung falscher Umsatzsteuervoranmeldungen durch eine richtige Jahreserklärung desselben Jahres wird von der Finanzverwaltung ohnehin anerkannt (Nr. 132 Abs. 2 AStBV). Nach jetziger Rechtslage würde aber die Jahreserklärung keine wirksame Selbstanzeige darstellen können, wenn die Voranmeldungen des nachfolgenden Jahres ebenfalls wieder vorwerfbar falsch sind. Das ist Folge des Berichtigungsverbands, dessen Abschaffung für die Umsatzsteuer sicherlich aus Praktikersicht zu begrüßen ist.

Bleibt zu hoffen, dass der Reparaturwille des Gesetzgebers an dieser Stelle nicht endet. Wenn Sonderregeln für Anmeldesteuern geschaffen werden können, sollte sich dies nicht in der Lockerung des Berichtigungsverbands für die Anmeldesteuern erschöpfen, sondern auch die weiteren aufgetretenen Problemfelder mit umfassen:

- Die Regelung des Kompensationsverbots, die sich i.V. mit der Zuschlagsregelung des § 398a AO nachteilig auswirken und künftig angesichts steigender Zuschlagsätze noch unheilvoller auswirken können, sollte für die Anmeldesteuern überdacht werden.
- Der Gesetzgeber sollte den Rechtscharakter des Zuschlags nach § 398a AO eindeutig definieren, um künftig eine Vervielfältigung der Zuschlagszahlungen – je nach Anzahl der Mittäter – zu verhindern.
- Verfassungsrechtlichen Bedenken sollte eine Modifizierung der Zuschlagsregeln für Steuerverkürzungen auf (kurze) Zeit Rechnung tragen, um nicht für eine nur wenige Tage verspätete Umsatzsteuervoranmeldung den Zuschlag in gleicher Höhe auszulösen wie für eine endgültige Steuerhinterziehung.

6. Sonstige beabsichtigte Regelungen

Offensichtlich veranlasst die gegenwärtige Welle der Selbstanzeigen über bisher verschwiegene ausländische Kapitaleinkünfte die Finanzminister, sich über die Versteuermöglichkeit auch länger zurückliegender Kapitalerträge Gedanken zu machen. Es ist ein Fall öffentlich geworden, in dem zwar für den (steuerlichen) 10-jährigen Nachversteuerungszeitraum eine

Konfusion bei
Berichtigungs-
verbund
Voranmeldung/
Jahreserklärung

Nachbesserung im
Zusammenhang mit
der Umsatzsteuer
geboten

Selbstanzeige eingereicht worden war, gleichzeitig aber auf die Nichtversteuerung der Kapitalerträge für die davorliegenden knapp 20 Jahre hingewiesen wurde, letzteres wegen Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Nach der Pressemitteilung soll eine europarechtskonforme steuerliche Anlaufhemmung bei ausländischen Kapitalerträgen mit zeitlicher Befristung eingeführt werden. Hierzu zwei Anmerkungen:

- Wenn sich die Anlaufhemmung ausschließlich auf ausländische Kapitalerträge erstreckt, darf man gespannt sein auf die europarechtskonforme Formulierung einer solchen Regelung. Die europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit verbietet eine Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Kapitalanlagen, wenn damit eine Diskriminierung von Kreditinstituten in anderen EU-Mitgliedsstaaten und damit eine Einschränkung des freien Kapitalverkehrs in der EU verbunden sein kann.
- Der Versuch, auch alte Hinterziehungsfälle noch einer Nachbesteuerung zu unterwerfen, ist insofern problematisch, als für alte Jahre keine Ertragnisaufstellung und andere relevante Unterlagen mehr zur Verfügung stehen und auch nicht mehr in den Kreditinstituten vorhanden sein müssen. Aus diesem Grund macht eine zeitliche Beschränkung der vorgesehenen Anlaufhemmung Sinn. Da aber bereits jetzt die Aufbewahrungsfristen kaum mehr die maximal möglichen Jahre für eine nachträgliche Erfassung von hinterzogenen Kapitalerträgen abdecken, stellt sich die Frage, ob der durch die geplante Änderung mögliche Effekt den damit verbundenen Aufwand rechtfertigen kann.

7. Was ist derzeit vom Tisch?

In den letzten Monaten waren im Zusammenhang mit der offensichtlich gewollten Verschärfung der Selbstanzeigeregeln diverse Modelle in der Diskussion. Diese reichten von der kompletten Abschaffung der Selbstanzeige über die Schaffung einer Obergrenze von 1 Mio. EUR, oberhalb derer keine Selbstanzeige mehr möglich sein sollte bis hin zu einem steuerartenübergreifenden Vollständigkeitsgebot. Soweit ersichtlich werden diese Überlegungen derzeit nicht weiter verfolgt – und das ist gut so.

ZUM AUTOR | Die Ausführungen sind nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und geben ausschließlich die private Meinung des Verfassers wieder.

Anlaufhemmung bei ausländischen Kapitalerträgen

Problem: Keine Ungleichbehandlung von Kapital europaweit

Selbstanzeige wird nicht abgeschafft, Vollständigkeitsgebot wird nicht erweitert