

Von der goldenen Brücke in die Steuerehrlichkeit zum rostigen Steg? Verschärfte Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

Vortrag anlässlich der

**6. Bonner Unternehmertage
am 10./11. Oktober 2011**

Andreas Jahn

Rechtsanwalt & Steuerberater

www.meyer-koering.de

§ 371 Abgabenordnung „Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung“

- Die Brücke in die Steuerehrlichkeit -



Vorbemerkung

Warum schon wieder Steuerstrafrecht auf dem BUT?

Verwiesen sei nur auf überraschende Beiträge aus der Richterschaft in der jüngsten Fachliteratur;

Zitate:

➤ **Richter am LG Dr. Daniel Hunsmann:**

„Angesichts ... kann in Zukunft vor einer allzu bedenkenlosen Erstattung einer Selbstanzeige nur dringend abgeraten werden. Der Berater bzw. Verteidiger wird seinen Mandanten ... zunächst auf die ... Verschärfungen und Unwägbarkeiten der Gesetzesnovelle hinweisen müssen. Zudem sind die gesamten steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu durchleuchten, um unwirksame Teil-Selbstanzeigen zu vermeiden. ... Angesichts der mit der Neufassung des § 371 AO verbundenen Unwägbarkeiten stellt die Selbstanzeige jedoch selbst für den redlich bemühten Steuerpflichtigen nicht unbedingt eine „goldene Brücke“ dar, um in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren.“

Vorbemerkung

Zitate:

➤ Richter am FG Dieter Zanzinger:

*„Die Neuregelung stellt ... sehr hohe Hürden für den Selbstanzeigersteller auf. Daher ist künftig noch mehr als bisher eine gründliche Prüfung gefordert, ob in früheren Jahren nicht erkannte Steuerverkürzungen vorliegen und welche Jahre noch nicht strafverfolgungsverjährt sind. Das ist eine anspruchsvolle Aufgabe für den Steuerpflichtigen wie für den Berater. Dies gilt vor allem in den Fällen, in denen die Hinterziehung nicht punktuell begrenzt ist, sondern etwa durch umfangreiche Schwarzgeschäfte begangen wurde, für die keine oder nur teilweise Unterlagen vorliegen. Die Strafzahlung auf hohe Hinterziehungsbeträge und die massive Ausweitung des Sperrumfangs bei Eintritt eines der Sperrtatbestände erhöhen die generalpräventive Wirkung der Strafbewehrung. **Alles in allem muss nunmehr von einer Selbstanzeige ohne Einschaltung eines versierten Beraters bzw. Rechtsanwalts dringend abgeraten werden.** Diese zusätzliche Hürde wird m. E. zu einem Rückgang bei den Selbstanzeigen führen. Ob der durch die gestiegenen Anforderungen höhere Druck zur Steuerehrlichkeit auch die erhoffte Wirkung haben wird, bleibt abzuwarten.“*

Wenn sich schon die Richterschaft Sorgen um die Steuerpflichtigen macht, dann sollten wir uns darum erst recht kümmern!

Worum es geht:

**Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom
02.05.2011
Neufassung des § 371 AO**



§ 371 Abgabenordnung

- (1) 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 bestraft.**
- (2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn
1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
 - a) dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder
 - b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder
 - c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
 2. eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war **und** der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste **oder**
 3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50 T€ je Tat übersteigt.
- (3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

Selbstanzeige

1. Vollständigkeitsgebot

- Abschaffung der **Teilselbstanzeige** (keine „Salamitaktik“)
- Berichtigung aller unverjährten Steuerverkürzungen einer Steuerart
- Bagatellabweichungen unschädlich – keine festen Grenzen (~ 5%)
- Problem: **Versehentlich unvollständige Selbstanzeige**
 - *„Nur wer sich für eine vollständige Rückkehr in die Steuerehrlichkeit entscheidet, kann sich der Straffreiheit sicher sein. ... Unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten führen nicht zum Ausschluss der Straffreiheit“* (RegE Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 14.12.2010, BTDRs. 17/4182).
 - **A.A.:** Jäger, RiBGH, 1. Strafsenat BGH, 10. NStZ-Jahrestagung Wirtschaftskriminalität 2011, 1.7.2011: Bloßer Wille zur Rückkehr führe nicht zur Straffreiheit.
 - Unklar: Beschlussempfehlungen FA, vom 16.03.2011, BTDRs. 17/5067: *„Unvollständige Selbstanzeigen sind nicht wirksam und führen daher auch nicht zum Abschluss von Verfahren.“*:

Selbstanzeige

2. Zeitlicher Rahmen

- Alle strafrechtlich noch nicht verfolgungsverjährten Zeiträume
 - Normalfall: **5 Jahre**
 - Besonders schwerer Fall: **10 Jahre**
 - Anlaufhemmung bei Veranlagungssteuern § 170 II AO: **Bis 13 Jahre!**
 - Achtung: Unterbrechungstatbestände § 78c StGB: **Bis 20 Jahre!**
 - Unterschiedlich für Anmeldesteuer, Erstattungsfälle, Unterlassen, ...
 - **Ermittlung des Zeitrahmens ist mitunter sehr schwierig. Vorsorglich lieber ein Jahr mehr anzeigen?**
 - **Liegen ausreichende Nachweise für alle Jahre vor?**

3. Gestufte Selbstanzeige führt nicht zur Straffreiheit

- Bei Unsicherheit oder Unmöglichkeit der Vollständigkeit großzügig schätzen

Ausschluss der Straffreiheit – Sperrtatbestände

- **Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung**
 - „Bei **einer** der zur Selbstanzeige gebrachten [„zu bringenden“] unverjährten Steuerstraftaten ...“
 - Vorverlegung des Sperrtatbestands; früher: „Fußmattentheorie“
- **Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens**
- **Erscheinen eines Amtsträgers**
- **Tatentdeckung** – und der Täter dies wusste oder damit rechnen musste
- **Steuerverkürzung >50.000 €**
 - Tatbezogen, keine Addition
 - Rechtsfolge: § 398a AO
 - Kein zusätzlicher Sperrgrund darf gegeben sein

Rechtsfolgen

1. Persönlicher Strafaufhebungsgrund

Gilt nicht für

- andere Straftaten (Urkundenfälschung, Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, ...)
- Sperrt Disziplinarmaßnahmen nicht!

2. Nachentrichtung hinterzogener Steuer, § 371 III AO

- Innerhalb angemessener Frist
- Nur Steuer, nicht auch Nebenforderungen, Zinsen
- („die aus der Tat“) – unvollständige Nachentrichtung befreit zumindest für die jeweilige einzelne Tat, für die nachentrichtet wird
- Bei zu geringen Zahlungen, Verrechnung auf die Steuern, die die schwerste Strafe nach sich ziehen

Rechtsfolgen

Absehen von Strafverfolgung, § 398a AO

Wenn Hinterziehungsbetrag >50.000 Euro, „*wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist*

1. *die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und*
 2. *einen Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt.“*
- **Wirkung:** Verfolgungshindernis; Verfahren ist zwingend einzustellen, aber kein Strafklageverbrauch – anders als § 153a StPO
 - **Offene Fragen zum „freiwilligen“ Geldbetrag von 5%:**
 - Zahlt bei mehreren Tätern jeder 5% oder nur jeder anteilig?
 - Zahlt bei bspw. einer GmbH die GmbH oder der/die Geschäftsführer?
 - Zahlt auch der Teilnehmer einer Steuerhinterziehung?
 - Ist die Zahlung steuerlich absetzbar?

Rechtsfolgen

Bei unwirksamer Selbstanzeige:

- Berücksichtigung bei der Strafzumessung nach § 46 StGB, wenn die Aufdeckung der Tat auf der verunglückten Selbstanzeige beruhte (sie also dem Täter zuzurechnen ist)
- Bemühen, den Schaden wiedergutzumachen
- Je umfassender die dem Täter zuzurechnende Aufdeckung, desto größer die Strafmilderung.
- Motivlage des Selbstanzeigestellers zu berücksichtigen
 - fahrlässig falsche Selbstanzeige,
 - kalkuliert unvollständige Selbstanzeige.

Beispielsfall 1

S hat Kapitaleinkünfte und Vermietungsumsätze nicht versteuert. Er deklariert die Kapitaleinkünfte als Selbstanzeige nach, später die Vermietungseinkünfte:

Folgen:

- Die erste Anzeige ist unvollständig
- Die zweite ist gesperrt (Entdeckung; Einleitung Steuerstrafverfahren)
- **Überraschung:** Alles offenbart, und dennoch insgesamt keine Straffreiheit!

Denkbare Taktik:

- Vermietungseinkünfte erst nach Wegfall des Sperrtatbestands deklarieren (nach Beendigung des Strafverfahrens)

Beispielsfall 2

S gibt in der USt-VA 11/2011 umsatzsteuerpflichtige Einnahmen nicht an. Die USt-VA 01/2012 gibt S erst am 15.02.2012 ab. Später gibt er eine Korrektur für die USt-VA 11/2011 ab und zahlt die Steuern sofort nach.

Folgen:

- Die verspätete USt-VA 01/2012 ist eine Selbstanzeige (der verspäteten Anmeldung)
- Diese Selbstanzeige war unvollständig und damit unwirksam
- Die Korrektur der USt-VA 11/2011 ist eine zweite Selbstanzeige und führt zur Entdeckung der Unvollständigkeit der USt-VA 01/2012
- **Überraschung:** Alles offenbart, und dennoch insgesamt keine Straffreiheit! Bislang war das unschädlich!

Beispielsfall 3

Der Täter hat folgende Steuern hinterzogen:

ESt 2010	60.000
ESt 2009	40.000
ESt 2008	10.000
USt 2010	15.000
USt 2009	10.000

Fallvarianten: Er erstattet Selbstanzeige für

1. alle Taten
2. nur für ESt / nur für USt (Sperrungen?)

Abschließender Hinweis

Steuerabkommen Schweiz – Deutschland vom 21.09.2011

- **Zustimmung des Bundesrats ist ungewiss**
(Steinmeier: „*Steuervertauschungsabkommen*“, Steinbrück: „*Wenn die USA längst losgeritten sind, warum satteln wir dann nicht wenigstens die Pferde?*“)
- **Zwei Varianten der Versteuerung von Altjahren:**
 - **Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige** durch Ermächtigung über die Eidgenössische Steuerverwaltung
 - günstiger bei kleinen Wertsteigerungen und niedrigem Steuertarif
 - **Pauschale Einmalzahlung** nach Abkommen mit umfassender Abgeltungswirkung
 - Vorteile bei Erbfällen und Schenkungen (insb. vor 2003)
 - günstiger bei hohen Wertsteigerungen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

