



SELBSTANZEIGE

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige

Gesetzesentwurf zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

Sehr geehrte Mandanten,

Am 27.08.2014 hat das Bundesministerium der Finanzen seinen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung veröffentlicht.

Um Steuerhinterziehung konsequenter bekämpfen zu können, sollen einige Vorschriften geändert werden. Insbesondere die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige und zum Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen sollen angepasst werden. Außerdem soll es Neuerungen bei der Festsetzungsfrist und der Verjährung geben.

ÄNDERUNGEN VON FRISTEN UND VERJÄHRUNGEN

1. Verlängerung von Fristen und Verjährungen

Weil die Finanzbehörden oft erst nach vielen Jahren und zufällig von ausländischen Kapitalerträgen Kenntnis erlangen, ist die Festsetzungsfrist oft bereits abgelaufen. Um zu vermeiden, dass dadurch die Steuer für diese Kapitalerträge nicht festgesetzt werden kann, soll durch die Neuregelung der Zeitraum für die Durchsetzung des Steueranspruchs verlängert werden.

Dies soll erreicht werden, indem der Beginn der Festsetzungsfrist für die Steuer auf bestimmte ausländische Kapitalerträge hinausgeschoben wird (§ 170 Abs. 6 AO-Entwurf (AO-E)). Betroffen ist die Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt, die aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelszone sind, und nicht aufgrund von Verträgen mit anderen Staaten (im Sinne des § 2 Abs. 1 AO) oder darauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden. Gemeint sind damit Kapitalerträge aus Drittstaaten, von denen die Finanzbehörden keine Kenntnis erlangen, weil diese Staaten z. B. nicht am automatischen Datenaustauschverfahren teilnehmen.

Bisher beginnt die Festsetzungsfrist auch für diese Kapitalerträge mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO), in einigen Fällen spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Bisher endet die Festsetzungsfrist für die genannten ausländischen Kapitalerträge also spätestens dreizehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Um die Besteuerung dieser ausländischen Kapitalerträge zu sichern, soll die Festsetzungsfrist nach der neuen Regelung nicht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, sondern erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Finanzbehörde von diesen Kapitalerträgen Kenntnis erlangt, beginnen. Sie soll jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, beginnen. Dadurch tritt die Festsetzungsverjährung nicht, wie bisher, spätestens nach dreizehn Jahren, sondern erst spätestens nach zwanzig Jahren ein.

2. Ausdehnung der Strafverfolgungsverjährung auf zehn Jahre § 376 Abs. 1 AO-E

Bisher gilt eine zehnjährige strafrechtliche Verjährungsfrist nur für Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung (§ 376 Abs. 1 AO). Für alle anderen Fälle der Steuerhinterziehung tritt die Strafverfolgungsverjährung fünf Jahre nach Tatbeendigung ein (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). Nach dem Gesetzesentwurf soll nun für alle Fälle einer Steuerhinterziehung eine zehnjährige Verjährungsfrist gelten. Dadurch müsste bei einer Selbstanzeige zehn Jahre rückwirkend nacherklärt werden. Bislang muss der Steuerpflichtige nur fünf Jahre rückwirkend nacherklären, um Straffreiheit zu erlangen. Die strafrechtlich verjährten Jahre muss das Finanzamt schätzen, sofern der Steuerpflichtige dazu nicht freiwillig Angaben macht.

Durch die Neuregelung soll die strafrechtliche Verjährungsfrist an die zehnjährige Festsetzungsfrist für Steuerhinterziehung angeglichen werden. Bisher ist es möglich, dass eine Steuerhinterziehung bei Tatentdeckung strafrechtlich bereits verjährt ist, die verkürzte Steuer aber noch festgesetzt oder geändert werden kann. Einen absoluten Gleichklang würde die Neuregelung jedoch nicht erzielen, da der Zeitpunkt des Beginns der beiden Fristen nicht identisch ist. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO), in bestimmten Fällen spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 AO). Die Frist für die Strafverfolgungsverjährung dagegen beginnt, sobald die Tat der Steuerhinterziehung beendet ist (§ 78a S. 1 StBG). Wird z. B. aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Angaben die Steuer in einem Einkommensteuerbescheid zu niedrig festgesetzt, so ist die Tat beendet, wenn der Einkommensteuerbescheid dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben worden ist (§ 124 AO). Würde der Steuerpflichtige also unter Zugrundelegung des Gesetzesentwurfs seine Einkommensteuererklärung für 2014 am 31.05.2015 einreichen und erginge am 20.08.2015 der Einkommensteuerbescheid, so würde dieser dem Steuerpflichtigen frühestmöglich am 21.08.2015 zugegangen und bekannt gegeben worden sein. Die strafrechtliche Verjährungsfrist würde somit in dubio pro reo frühestmöglich am 21.08.2015 zu laufen beginnen und am 21.08.2025 enden. Die steuerliche Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2014 dagegen würde mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2



Nr. 1 AO), also mit Ablauf des Jahres 2015, beginnen. Somit würde die Festsetzungsverjährung am 01.01.2026 eintreten.

Das Ende der beiden Fristen würde somit zumindest erheblich weniger weit auseinander fallen wie bisher. Dadurch müssten die Steuerhinterziehenden zukünftig auch die Jahre nacherklären, die die Finanzbehörden bislang schätzen mussten, weil die Strafverfolgungsverjährung für diese Zeit bisher bereits eingetreten war.

VERSCHÄRFUNG DER SELBSTANZEIGE

1. Erweiterung der Sperrgründe bei der Selbstanzeige

Der Referentenentwurf sieht zwei neue Sperrgründe für die strafbefreiende Selbstanzeige vor. Außerdem wird die Wirkung einer Prüfungsanordnung erweitert und die 50.000-Euro-Grenze abgesenkt.

a. Nachschau eines Amtsträgers der Finanzbehörde (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 d) AO-E)

Die Selbstanzeige soll innerhalb der Zeit nicht möglich sein, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde, der sich auch als solcher ausgewiesen hat, zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 d) AO-E). Der Steuerpflichtige soll wissen, ob es sich um eine Nachschau handelt oder nicht. In der Begründung des Gesetzesentwurfs führt das BMF aus, dass der

Sperrgrund nach Beendigung der Nachschau wegfällt. Eine Selbstanzeige soll dann wieder möglich sein. Kommt die Nachschau zu verdächtigen Ergebnissen oder Erkenntnissen, so wird dies in der Regel dazu führen, dass im Anschluss an die Sperrwirkung der Nachschau ein anderer Sperrgrund greift (z. B. Übergang zur Außenprüfung).

b. Vorliegen eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 AO-E)

Zusätzlich soll nun außerdem dann keine Selbstanzeige mehr möglich sein, wenn eines der Regelbeispiele besonders schwerer Steuerhinterziehung vorliegt (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2-5 AO), also z. B. bei einem Umsatzsteuerkarusell. Das erste Regelbeispiel (Steuerverkürzung oder Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile in großem Ausmaß, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO) ist hier ausgenommen. Nach der Rechtsprechung des BGH liegt eine Steuerverkürzung in großem Ausmaß bei Gesamtwürdigung der Tat regelmäßig bei 50.000 Euro vor (BGH, Urt. v. 2. 12. 2008 - 1 StR 416/08, NJW 2009, 528). Übersteigt der durch Steuerhinterziehung erlangte Vorteil einen Betrag von 50.000 Euro, so sperrt dies bereits nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 AO die Selbstanzeige. Dieser Betrag soll allerdings auch herabgesetzt werden (siehe dazu weiter unten).

c. Ausdehnung der Sperrwirkung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a), b) AO-E)

Straffreiheit tritt bei einer Selbstanzeige nicht ein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) bekannt gegeben worden ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO). Dies soll nach der Neuregelung nun auch für den an der Tat Beteiligten, seinen Vertreter, den Begünstigten oder dessen Vertreter gelten. Das bedeutet, dass sich die Sperrwirkung nun auch auf Anstifter und Gehilfen erstrecken soll. Ohne Belang ist, ob z. B. der Anstifter selbst von der Prüfungsanordnung weiß. Sobald z. B. dem Täter die Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird, kann auch der unwissende Anstifter keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr abgeben.

Des Weiteren soll durch die Regelung eine Gesetzeslücke geschlossen werden. Das BMF beschreibt Fälle, in denen ein Mitarbeiter zugunsten des Unternehmens eine Steuerhinterziehung begeht und dann aus dem Unternehmen ausscheidet. Wird dem Unternehmen (dem Begünstigten) nun eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben, so kann der ausgeschiedene Mitarbeiter (ein an der Tat Beteiligter) dennoch eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben. Dies soll verhindert werden, indem die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung auch für den ausgeschiedenen Mitarbeiter die Selbstanzeige versperren soll. Außerdem soll sich die Sperrwirkung der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens nun auch auf „an der Tat Beteiligte“ erstrecken (§ 371 Abs. 2 Nr. b) AO-E). Auch dabei soll irrelevant sein, ob der Anstifter oder Gehilfe selbst Kenntnis von der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens hat.

d. Absenkung der 50.000-Euro-Grenze

Die Grenze, bis zu der eine Steuerhinterziehung ohne Zahlung eines Zuschlags nach § 398a AO bei einer Selbstanzeige straffrei bleibt, soll von 50.000 Euro auf 25.000 Euro herabgesetzt werden. Dies hätte zur Folge, dass schon ab einem Hinterziehungsbetrag von 25.000 Euro die Zahlung eines Zuschlags

nach § 398a AO erforderlich ist, um Straffreiheit zu erlangen. Eine Selbstanzeige allein würde nicht ausreichen.

2. Sonderregelung für Umsatzsteuer- und Lohnsteueranmeldung § 371 Abs. 2a AO-E

Durch die Einführung des § 371 Abs. 2a AO-E soll der Rechtszustand vor Mai 2011 wieder hergestellt werden. Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz kam es dazu, dass die Korrektur einer Umsatzsteuervoranmeldung nur dann eine strafbefreiende Selbstanzeige darstellt, wenn in vollem Umfang sämtliche strafrechtliche Vorwürfe beseitigt werden. Das ergibt sich aus dem Vollständigkeitsgebot nach § 371 Abs. 1 AO. Eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung, welche eine wirksame Selbstanzeige darstellt, kann außerdem nicht noch einmal z.B. durch eine Jahreserklärung als wirksame Selbstanzeige gewertet werden. Denn die erste Selbstanzeige hat dazu geführt, dass die Steuerhinterziehung bekannt ist und somit der Sperrgrund der Tatentdeckung vorliegt (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO). Des Weiteren liegt nach der Rechtsprechung bereits dann eine Steuerhinterziehung vor, wenn die Abgabefrist einer Voranmeldung überschritten ist. Dadurch gilt die verspätete Abgabe der Voranmeldung nur dann als strafbefreiende Selbstanzeige, wenn auch Unrichtigkeiten in vorhergehenden Voranmeldungen korrigiert werden (Vollständigkeitsgebot). In der Praxis hat dies dazu geführt, dass die Finanzbeamten in den genannten Fällen jedes mal ein Ermittlungsverfahren gegen die Unternehmer einleiten müssen, damit sie nicht im Verdacht der Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB) stehen. Die Bundessteuerberaterkammer hatte das BMF bereits im Jahr 2012 darauf hingewiesen, dass es dadurch zur Kriminalisierung von Steuerpflichtigen kommt. Das BMF hat nun reagiert und möchte bezüglich der Umsatzsteuer- und Lohnsteuervoranmeldungen zur Rechtslage vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz zurückkehren, um Rechtssicherheit zu schaffen. Durch den neuen § 371 Abs. 2a AO-E soll eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot und von der Tatentdeckung geschaffen werden. Für die Praxis bedeutet dies, dass eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuer- bzw. Lohnsteuervoranmeldung wieder als wirksame Teilselbstanzeige gewertet werden soll. Außerdem soll die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch Berichtigungen für das laufende Jahr umfassen müssen.

3. Zahlung der Hinterziehungszinsen als Voraussetzung der Straffreiheit § 371 Abs. 3 AO

Hinterzogene Steuern sind zu verzinsen (§ 235 AO). Die Hinterziehungszinsen betragen 6 % pro Jahr (0,5 % pro Monat § 238 AO). Daneben greift insbesondere bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer bei Steuernachzahlungen verschuldensunabhängig die allgemeine Verzinsungsregel nach § 233a AO, wonach Steuernachforderungen und Steuererstattungen verzinst werden. Diese Nachzahlungszinsen sind auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen, sofern sie für denselben Zeitraum festgesetzt wurden. Es wird also nur der Differenzbetrag als Hinterziehungszins festgesetzt, der nach Anrechnung der Nachzahlungszinsen verbleibt. Dadurch wird eine Doppelbesteuerung vermieden.

Um durch eine Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen, sieht der Referentenentwurf eine weitere Tatbestandsvoraussetzung vor. Es sollen nun nicht mehr nur die hinterzogenen Steuern, sondern auch die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO (Nachzahlungszinsen), soweit sie auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden (§ 235 Abs. 4 AO), fristgemäß entrichtet werden. Eine Ausnahme ist für die Umsatzsteuervoranmeldung (außer der Umsatzsteuerjahreserklärung) und die Lohnsteuervoranmeldung vorgesehen. Eine fristgemäße Entrichtung der Hinterziehungs- und Nachzahlungszinsen soll hier unerheblich für die Straffreiheit der Selbstanzeige sein (§ 371 Abs. 3 S. 2 AO-E).

Bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung soll es ausreichen, dass der Steuerpflichtige die verkürzten Steuern fristgemäß entrichtet, um einer Geldbuße zu entgehen (§ 378 Abs. 2 S. 3 AO-E). Voraussetzung dafür soll nicht sein, dass er auch die Hinterziehungszinsen entrichtet.

4. Staffellung des Zuschlags abhängig vom Hinterziehungsvolumen § 398a AO-E

Komplett neu gefasst ist der § 398a AO-E. Bisher gibt es eine einfache Regelung für Fälle, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro übersteigt (soll nun auf 25.000 Euro abgesenkt werden, s. o.). Wenn der Täter innerhalb einer bestimmten Frist die hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt, so wird von der Strafverfolgung abgesehen (§ 398a AO).

Nach der Neuregelung soll der zu zahlende Zuschlag nun abhängig vom Hinterziehungsbetrag gestaffelt angehoben werden, da die Höhe des hinterzogenen Betrages einen wesentlichen Umstand für die Bemessung der Schuld des Täters darstellt. Das BMF hat zur Veranschaulichung der beabsichtigten Rechtslage im Vergleich zur bisherigen Rechtslage folgende Beispiele angeführt. Der Täter muss innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist zusätzlich zu den hinterzogenen Steuern und Zinsen (Hinterziehungszinsen zuzüglich der ggf. anzurechnenden Nachzahlungszinsen) einen Geldbetrag in folgender Höhe zahlen:

- 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000 Euro nicht übersteigt (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 a) AO-E)

**Beispiel: 40.000 Euro für 10 Jahre hinterzogen, Zinsen:
ca. 24.000 Euro (6 % pro Jahr)**

Bisherige Rechtslage	Beabsichtigte Rechtslage
Kein Zuschlag zur Straffreiheit nötig, da der Grenzbetrag von 50.000 Euro nicht überschritten wird (§ 370 Abs. 2 Nr. 3 AO)	Zuschlag von 4.000 Euro (10 %), da der Grenzbetrag von 25.000 Euro überschritten wird

- 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000 Euro übersteigt und 1.000.000 Euro nicht übersteigt

Beispiel: 250.000 Euro für 10 Jahre hinterzogen, Zinsen: 150.000 Euro

Bisherige Rechtslage	Beabsichtigte Rechtslage
Zuschlag von 12.500 Euro (5 %)	Zuschlag von 37.500 Euro (15 %)

- 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1.000.000 Euro übersteigt

Beispiel: 1.200.000 Euro für 10 Jahre hinterzogen, Zinsen: 720.000 Euro

Bisherige Rechtslage	Beabsichtigte Rechtslage
Zuschlag von 60.000 Euro (5 %)	Zuschlag von 240.000 Euro (20 %)

Problematisch an der Staffelung ist, dass derjenige, der nur knapp unter einer Schwelle liegt, besser gestellt ist, als derjenige, der knapp über einer Schwelle liegt. Hat ein Steuerpflichtiger einen Betrag von 100.000 Euro hinterzogen, so muss er einen Zuschlag von 10.000 Euro zahlen. Hat ein Steuerpflichtiger einen Betrag von 100.001 Euro hinterzogen, so muss er einen Zuschlag von ca. 15.000 Euro zahlen. Die Differenz von nur einem Euro erhöht den Zuschlag in diesem Fall um ca. 5000 Euro. Zwar müssen die Grenzen irgendwo gesetzt werden. Doch könnte hier dadurch eine Ungleichbehandlung vorliegen, welche verfassungsrechtliche Relevanz entfalten könnte. Insofern bleibt zu erwarten, wie die Regierung auf diesen Gesetzesentwurf reagiert und ob die Staffelung der Zuschläge ggf. noch modifiziert wird.

a. Kompensationsverbot (§ 398a Abs. 2 AO-E):

Für die Bemessung des Hinterziehungsbetrages ist unerheblich, ob die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen

Gründen hätte beansprucht werden könne (Kompensationsverbot). Wird z. B. Umsatzsteuer hinterzogen, der Abzug von Vorsteuerbeträgen aber unterlassen, so sind diese Abzüge bei der Bemessung des Hinterziehungsbetrages und des ggf. zu zahlenden Zuschlags nicht zu berücksichtigen. Werden allerdings z. B. Betriebseinnahmen verschwiegen, so müssen damit zusammenhängende Betriebsausgaben bei der Bemessung des Hinterziehungsbetrages berücksichtigt werden, da ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, für das das Kompensationsverbot nicht gilt. Das gleiche gilt bei nicht verbuchten Geschäften und den Anschaffungskosten der verkauften Waren und Provisionsaufwendungen für den Verkäufer.

b. Wiederaufnahmemöglichkeit (§ 398a Abs. 3 AO-E):

Damit sich der Täter nicht durch Zahlung eines zu niedrigen Zuschlags bei einer zu niedrig angesetzten Nacherklärung durch Selbstanzeige straffrei macht, soll außerdem eine Wiederaufnahmemöglichkeit eingeführt werden. Danach soll die Wiederaufnahme eines Verfahrens, das durch Zahlung eines strafbefreienden Zuschlags (10, 15 oder 20 %) abgeschlossen wurde, dann zulässig sein, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren.

c. Nicht-Erstattungs-Regelung (§ 398a Abs. 4 AO-E):

Außerdem soll eine Regelung eingeführt werden, wonach der gezahlte Zuschlag nicht zurückerstattet wird, falls es trotz Zahlung nicht zur Einstellung des Strafverfahrens kommt oder das Verfahren wieder aufgenommen wird (Wiederaufnahmemöglichkeit § 398a Abs. 3 AO-E). Wird der Täter verurteilt, so kann der gezahlte Zuschlag aber vom Gericht auf eine Geldstrafe angerechnet werden. Diese Regelung wäre insbesondere dann relevant, wenn ein Täter nur einen Teilbetrag des Zuschlags gezahlt hat und deswegen keine Straffreiheit eintreten kann.