

Strafbefreiende Selbstanzeige nur bei Rückkehr zur Steuerehrlichkeit

Deutsche Bundesregierung verschärft die Anforderungen einer wirksamen Selbstanzeige

Mit der strafbefreienden Selbstanzeige unterbreitet der Fiskus dem Steuerhinterzieher ein Angebot nachträglich Straffreiheit zu erlangen, wenn er durch Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben gegenüber den Finanzbehörden bislang verborgene Steuerquellen erschließt. Die strafbefreiende Selbstanzeige findet ihre Rechtfertigung allein in der steuerpolitischen Zielsetzung, das Gesamtsteueraufkommen zu vermehren.

Der Gesetzgeber hat im März dieses Jahres mit dem Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) die Kriterien für eine strafbefreiende Selbstanzeige neu definiert und die Anforderungen an ihre Wirksamkeit wesentlich verschärft. Ziel ist es, zukünftig Steuerstraftaten auf ihren kriminellen Charakter zu reduzieren und einer Sonderbehandlung von Steuerstraftätern den Riegel vorzuschieben.

Hinweis

Das Gesetz wurde am 02.05.2011 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2011. S. 676) verkündet und ist am 03.05.2011 in Kraft getreten. Die Neuregelungen gelten für alle Selbstanzeigen, die nach dem 02.05.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind. Für bestimmte Altfälle enthält das Gesetz eine Vertrauensschutzregelung.

Der nachfolgende Beitrag stellt die beschlossenen Änderungen kurz vor.

Keine Wirksamkeit von Teilselbstanzeigen

Mit Beschluss vom 20.05.2010 (Az.: 1 StR 577/09) hat der Bundesgerichtshof (BGH) entschieden, dass er Teilselbstanzeigen für nicht ausreichend hält, um die Strafbefreiung bei einer Steuerhinterziehung zu erlangen. Aus diesem Grund kann zum Beispiel ein Steuerhinterzieher keine Straffreiheit erlangen, wenn er von mehreren bisher dem Fiskus verschwiegenen Zinseinkünften nur diejenigen eines Kontos angibt, deren Aufdeckung er fürchtet aber immer noch weitere Konten verschweigt. Voraussetzung ist die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, die nach dem Beschluss des BGH nur dann gegeben ist, wenn der Täter nunmehr hinsichtlich aller Konten "reinen Tisch" macht.

Allerdings bleibt unklar, was der Bundesgerichtshof unter "reinen Tisch machen" versteht. Muss beispielsweise der zur Selbstanzeige entschlossene Steuerpflichtige für die betreffende Steuererklärung alles offenlegen, was von ihm bisher vielleicht unzutreffend behandelt wurde? Dies könnte im vorliegenden Fall neben den verschwiegenen Zinseinkünften beispielsweise auch ein womöglich "großzügig" geführtes Fahrtenbuch sein.

Die Bundesregierung hat auf diese BFH-Rechtsprechung reagiert und die Vorschrift des § 371 Absatz 1 Abgabenordnung (AO) dahingehend geändert, dass eine wirksame Selbstanzeige künftig voraussetzt, dass für alle strafrechtlich noch nicht verjährten Steuerstraftaten einer Steuerart vollständige und zutreffende Angaben gemacht werden. Dies betrifft in der Regel einen Zeitraum von fünf Jahren. Hierbei wird an die einzelne hinterzogene Steuer angeknüpft.

Werden nur für einen Zeitraum unvollständige Angaben gemacht, ist die Selbstanzeige nicht wirksam und führt nach dem "Alles-oder-nichts-Prinzip" vollständig ins Leere und nicht zum Abschluss des Strafverfahrens. Damit gehören sogenannte „Teilselbstanzeigen“ der Vergangenheit an.

Beispiel

Die Steuerpflichtige M erklärt in den Jahren 05 und 06 bestimmte Einkünfte nicht und begeht dadurch eine Verkürzung von Einkommensteuer. In 08 erstattet sie eine Selbstanzeige, bei der nur die verschwiegenen Einkünfte in 06 offenbart werden. Die Selbstanzeige für 06 geht ins Leere. M hätte sowohl Einkünfte aus dem Jahr 05 als auch dem Jahr 06 vollständig offenbaren müssen. Damit tritt keine Straffreiheit ein.

Keine Straffreiheit bei Entdeckung der Tat

Eine Strafbefreiung scheidet auch dann aus, wenn wie bereits nach bisher geltendem Recht die in § 371 Absatz 2 AO aufgeführten Ausschlussgründe vorliegen.

Straffreiheit tritt dann nicht ein wenn,

dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist. Bisher war nach alter Rechtslage das Erscheinen eines Prüfers erforderlich (sogenannte "Matten"-Prinzip). Der durch das Erscheinen des Amtsträgers ausgelöste Ausschlussgrund wird damit vom Regelfall zur Ausnahme.

Allerdings ist das Abstellen auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung insofern problematisch, als diese vom Zeitpunkt her unter Umständen nachgewiesen werden muss (Stichworte: späterer Zugang: falsche Adressierung mit möglicher Heilung durch Weiterleitung an richtigen Adressaten usw.).

dem Steuersünder oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt geworden ist. Diese Voraussetzung gab es auch in der bisher gültigen Rechtsfassung.

ein Amtsträger der Finanzbehörden zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Dieser enthaltene Ausschlussgrund dürfte zukünftig eher die Ausnahme sein.

eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt 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. Die Änderung dieser Voraussetzung ist Ausfluss des Abstellens auf die Offenbarung aller unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart und dient damit dem Abschaffen sogenannte „Teilselbstanzeigen“.

Neu ist die nachfolgende Regelung: Danach tritt die Straffreiheit dann nicht ein, wenn die hinterzogene Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000 Euro je Tat übersteigt.

Hinweis

Eine strafbefreiende Wirkung erfolgt nur noch bei vollständiger Offenbarung, aller noch nicht verjährten Steuerstraftaten und wenn die verkürzte Steuer nebst angefallenen Zinsen entrichtet worden sind. Eine Strafbefreiung ist ab dem Zeitpunkt ausgeschlossen, ab dem den Steuerhinterzieher Entdeckung droht.

Selbstanzeige-Zuschlag von 5 Prozent

Wie bereits erwähnt, tritt die Straffreiheit für eine Steuerverkürzung nicht ein, wenn das Hinterziehungsvolumen einen Betrag von 50.000 Euro pro Tat (definiert durch Steuerart und Besteuerungszeitraum) übersteigt. Damit aber auch in diesem Fällen ein Anreiz dafür geschaffen wird, eine Selbstanzeige zu erstatten, sieht die neu eingefügte Vorschrift des § 398a AO einen Selbstanzeige-Zuschlagszahlung vor.

Der Steuerpflichtige kann Straffreiheit erlangen, wenn neben den hinterzogenen Steuern und den darauf entfallenden Hinterziehungszinsen von 6 % p.a. eine

"freiwillige Zahlung" in Höhe von 5 % der jeweiligen einzelnen hinterzogenen Steuer zu Gunsten der Staatskasse geleistet wird.

Beispiel

A hinterzieht Einkommensteuer in 07 in Höhe von 70.000 Euro und in 08 in Höhe von 35.000 Euro. In 10 erstattet er eine umfassende Selbstanzeige für die Jahre 07 und 08 und entrichtet die Steuer nebst Zinsen fristgemäß.

Die Straffreiheit tritt hier zunächst nur für das Jahr 08 ein, weil die verkürzte Steuer für das Jahr 07 den Betrag von 50.000 Euro übersteigt. Wenn A zusätzlich noch eine freiwillige Zahlung in Höhe von 5 % (also 3.500 Euro) leistet, tritt die Straffreiheit auch für das Jahr 07 ein.

Verschärfung nur bei Steuerhinterziehung

Die Rahmenbedingungen hinsichtlich der Selbstanzeigen beim Bußgeldtatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung wurden nicht verändert, insbesondere führen Teilselbstanzeigen im erstatten Umfang nach wie vor zur Straffreiheit.