

B & K Special I

Verschärfung der Regeln zur Selbstanzeige

11/2014

I. Einleitung

Bereits mit unserem Spezial aus 05/2014 "Selbstanzeige – aber richtig" hatten wir darauf hingewiesen, dass mit einer Verschärfung der Regeln zur strafbefreienden Selbstanzeige zu rechnen ist, da die Finanzminister von Bund und Ländern sich am 27.03.2014 auf der Finanzministerkonferenz auf erste Eckpunkte zur Verschärfung der Regelungen der Selbstanzeige geeinigt hatten.

Nach einer weiteren Finanzministerkonferenz vom 09.05.2014 hat dann das Bundesministerium der Finanzen den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung am 27.08.2014 veröffentlicht. Bereits am 24.09.2014 hat dann das Bundeskabinett einen Gesetzesentwurf zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung beschlossen, das am 01.01.2015 in Kraft treten soll.

II. Verschärfungen

1. Anlaufhemmung für ausländische Kapitalerträge außerhalb der EU und der EFTA

In § 170 Abs. 6 Abgabenordnung wird eine neue Anlaufhemmung für die Verjährung von ausländischen Kapitalerträgen außerhalb der EU und der EFTA eingeführt. Zur EFTA gehören die Schweiz, Liechtenstein, Norwegen und Island. Die Anlaufhemmung gilt ebenfalls nur, wenn die ausländischen Kapitalerträge nach Doppelbesteuerungsabkommen oder hierauf beruhenden Vereinbarungen nicht automatisch mitgeteilt werden.

Die Festsetzungsfrist beginnt dann frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens jedoch 10 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

Dies bedeutet, dass für solche ausländischen Kapitalerträge ggf. eine 20-jährige Verjährungsfrist gilt. Dadurch wird für einen längeren Zeitraum die Durchsetzung des Steueranspruchs ermöglicht.

Demgegenüber sieht der nun beschlossene Gesetzesentwurf im Gegensatz zum vorherigen Referentenentwurf doch keine 10-jährige strafrechtliche Verjährungsfrist in allen Fällen der Steuerhinterziehung

vor, sondern nach wie vor nur in besonders schweren Fällen. Damit bleibt es nach bisherigem Stand bei der 5-jährigen strafrechtlichen Verjährungsfrist bei einer einfachen Steuerhinterziehung.

2. Notwendiger Inhalt der Selbstanzeige

a) Erweiterung des Inhalts

Während das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung mit Wirkung am 03.05.2011 schon die Möglichkeit der Teilselbstanzeige abgeschafft hat, indem eine Berichtigung aller nicht verjährten Steuerstraftaten einer Steuerart verlangt wird, wird nunmehr § 371 Abs. 1 AO um einen Satz 2 erweitert dahingehend, dass nicht nur alle Veranlagungszeiträume berichtigt werden müssen, die noch nicht strafrechtlich verjährt sind, sondern Angaben zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre erfolgen müssen.

Dies bedeutet, dass die ersten Jahre zwar nicht strafrechtlich verfolgt werden können, weil es bei der 5-jährigen Verjährungsfrist bleibt. Eine Nichtstrafbarkeit bezüglich der letzten Jahre kann ich durch eine Selbstanzeige jedoch nur noch erreichen, wenn ich zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre Angaben mache.

Auf der anderen Seite ist es für den Steuerpflichtigen, der eine Selbstanzeige erstattet, in Zukunft einfacher, weil die Be-

stimmung des notwendigen Umfangs der Nacherklärung in zeitlicher Hinsicht bisher von der komplexen rechtlichen Prüfung abhängig war, wann Verfolgungsverjährung eingetreten ist. Es braucht auch keine Prüfung mehr angestellt werden, ob ein Fall der Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 AO gegeben ist.

b) Das Problem unrichtiger oder verspäteter Umsatzsteuervoranmeldungen oder Lohnsteueranmeldungen

Wie in unserem Spezial "Selbstanzeige – aber richtig" aus 05/2014 ausgeführt, führte die Abschaffung der Möglichkeit der Teilselbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz bei Umsatzsteuervoranmeldungen oder Lohnsteueranmeldungen zu untragbaren Ergebnissen, die zwar zwischenzeitlich durch die Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren mit der Nr. 132 AStBV (St) 2013 abgemildert wurden, aber für die Staatsanwaltschaft oder die Gerichte nicht bindend waren. Dies hat nunmehr auch der Gesetzgeber erkannt und den neuen § 371 Abs.2a AO geschaffen. Um Rechtsicherheit für die Praxis zu schaffen gilt für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen nicht das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs.1 AO und auch nicht der Sperrgrund der Tatentdeckung in § 371 Abs.2 Nr.2 AO. Damit wird der Rechtszustand vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes für den Bereich der Umsatzsteuervoranmel-

derung und der Lohnsteueranmeldung wieder hergestellt. Das heißt, eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung gilt zukünftig wieder als wirksame Teilselbstanzeige. Als weitere Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot ist vorgesehen, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des lfd. Jahres umfassen muss.

3. Anpassung und Erweiterung der Sperrgründe für eine Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2 AO)

a) Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a AO)

Bereits durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz hat der Gesetzgeber die durch eine steuerliche Außenprüfung eintretende Sperrwirkung zeitlich vorgelagert, indem nicht mehr das körperliche Erscheinen des Prüfers relevant ist, sondern bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.

Hier erfolgt ab dem 01.01.2015 eine Verschärfung dahingehend, dass der Begriff des "Täters oder seines Vertreters" ersetzt wird durch den "an der Tat Beteiligten, seinen Vertreter, den Begünstigten im Sinne des § 370 Abs. 1 oder dessen Vertreter", sodass sich zukünftig die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a AO auch auf Anstifter und Gehilfen erstreckt. Wenn z. B. einem Täter einer Steuerhinterziehung die Prüfungsanordnung für eine

steuerliche Außenprüfung bekannt gegeben worden ist, kann zukünftig auch der Anstifter und Gehilfe zur Steuerhinterziehung nicht mehr eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung abgeben. Mit der Aufnahme des Begriffs des "Begünstigten im Sinne des § 370 Abs. 1" soll z. B. auch ein ehemaliger Mitarbeiter, der die Steuerhinterziehung zugunsten des Unternehmens begangen hat, keine Selbstanzeige mehr erstatten können, wenn die Prüfungsanordnung dem Unternehmen bereits bekannt gegeben wurde.

Auf der anderen Seite wird die Sperrwirkung der Prüfungsanordnung bzgl. des Umfangs ab dem 01.01.2015 reduziert. Während der BGH in seiner Entscheidung vom 20.05.2010 die Auffassung vertreten hat, dass die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO a. F. sich nicht nur für die Veranlagungszeiträume, die in der Prüfungsanordnung ausdrücklich aufgeführt sind, erstreckt, sondern auch auf weitere Besteuerungszeiträume hinsichtlich der selben Steuerart bei identischen Einkunftsquellen und die Finanzverwaltung sogar die Sperrwirkung für alle Steuerstraftaten anwenden wollte, wenn auch nur eine der Taten Gegenstand der Prüfungsanordnung ist, erstreckt sich die Sperrwirkung ab dem 01.01.2014 nur noch auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung.

Flankierend hierzu stellt § 371 Abs.2 S.2 AO fest, dass der Ausschluss der Dauerstraffreiheit aufgrund

Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht die Selbstanzeige für nicht unter die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart hindert. Das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs.1 AO wird dadurch auf die Steuerstraftaten einer Steuerart begrenzt, die Gegenstand des sachlichen und zeitlichen Umfangs einer angekündigten Außenprüfung sind.

b) Erscheinen eines Amtsträgers (§ 371 Abs.2 S.1 Nr.1c AO)

Ebenso wird die Sperrwirkung durch Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung.

c) Neuer Sperrgrund einer Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften

Ab dem 01.01.2015 gibt es einen neuen Sperrgrund. Es wird gesetzlich festgelegt, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige in der Zeit nicht möglich ist, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist.

Dieser Sperrgrund greift jedoch nur ein, wenn der Amtsträger der Finanzbehörde sich auch als solcher ausgewiesen hat, da anderenfalls der betroffene Steuerpflichtige nicht wissen kann, ob eine Nachschau stattfindet oder nicht.

Führt die Nachschau zu keinen Ergebnissen, entfällt der Sperrgrund sobald die Nachschau beendet ist (z. B. Verlassen des Ladenlokals oder der Geschäftsräume).

d) Steuervorteil über € 25.000,00 (§ 371 Abs.2 S.1 Nr.3 AO und § 398a AO)

Im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wurde eine 50.000,00 €-Grenze eingeführt, bis zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige ohne zusätzliche Erfordernisse möglich war. Bei Selbstanzeigen von Steuerhinterziehungen über diesem Betrag wurde ein neuer § 398a AO eingeführt, der ein Absehen von Strafver-

folgung nur bei einer zusätzlichen Zahlung eines sog. "Strafzuschlags" von 5 % der Hinterziehungssumme vorsah.

Ab dem 01.01.2015 wurde diese Grenze nunmehr auf einen Betrag von 25.000,00 € abgesenkt. Gleichzeitig wurde § 398a AO geändert.

Während bisher in Fällen mit einem Hinterziehungsbetrag über 50.000,00 € von der Verfolgung abgesehen wurde, wenn der Täter zum einen die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet und zusätzlich 5% der hinterzogenen Steuer zahlt, ist nunmehr Voraussetzung für das Absehen von Verfolgung, dass der Beteiligte (nicht mehr Täter) nicht nur die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern incl. Hinterziehungszinsen zahlt, sondern zusätzlich 10% der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000,00 € nicht übersteigt, 15%, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000,00 € übersteigt und 1 Mio. € nicht übersteigt, und 20%, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 Mio. € übersteigt.

Ferner wurde ein neuer § 398a Abs. 4 AO eingeführt, wonach die Wiederaufnahme eines nach Abs. 1 abgeschlossenen Verfahrens zulässig ist, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren.

Damit wurde klargestellt, dass das Absehen von Strafverfolgung nach § 398a AO nicht wie die Einstellung des Verfahrens nach § 153a StPO zu einem Strafklageverbrauch führt.

Ferner wurde in § 389a Abs. 4 klargestellt, dass der zusätzlich gezahlte Geldbetrag nicht erstattet wird, wenn die Rechtsfolge des Absehens von der Strafverfolgung nicht eintritt. Das Gericht kann diesen Betrag jedoch auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe anrechnen.

e) Neuer Sperrgrund für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung (§ 371 Abs. 2 S.1 Nr.4 AO)

Ab dem 01.01.2015 gilt ein weiterer neuer Sperrgrund für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung, nämlich, wenn jemand seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht, wenn jemand die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, wenn jemand unter Verwendung nachgemachter oder gefälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Steuerhinterziehungen verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt.

Für diese Fälle der besonderen Strafwürdigkeit besteht ab dem 01.01.2015 jedoch die Möglichkeit des Absehens von Strafverfolgung nach § 398a AO bei zusätzlicher Zahlung eines sog. "Strafzuschlags".

4. Nachzahlung nicht nur der verkürzten Steuer, sondern auch der Hinterziehungszinsen (§ 371 Abs.3 AO)

Während bisher bereits Straffreiheit gewährt wurde, wenn die hinterzogenen Steuern innerhalb einer angemessenen Frist entrichtet wurden, sind nunmehr auch Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO zu entrichten, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs.4 AO angerechnet werden.

Bei Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen setzt die Straffreiheit nicht voraus, dass auch die Hinterziehungszinsen zugleich mit den hinterzogenen Steuern entrichtet werden.

Auch bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung, die lediglich mit Geldbuße bedroht ist, tritt Freiheit von der Geldbuße schon

durch Zahlung der hinterzogenen Steuern ein, während die Hinterziehungszinsen zur Erlangung der Freiheit von der Geldbuße nicht zu entrichten sind.

III. Ausblick

Der Gesetzesentwurf wurde dem Bundesrat zugeleitet (BR-Drucksache 431/14) und als besonders eilbedürftig gekennzeichnet. Es ist damit zu rechnen, dass der Gesetzesentwurf ohne große Änderungen die Zustimmung des Bundesrats erhält, da er mit den Eckpunkten der Finanzministerkonferenz vom 27.03.2014 und dem Ergebnis der weiteren Finanzministerkonferenz vom 09.05.2014 übereinstimmt.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü. d. h. für diese Informationen ausschließen.