

Neue Spielregeln für die strafbefreiende Selbstanzeige

1 Definition (Stand: 15.02.2015)

1.1 § 371 AO - Sinn und Zweck der Regelung

Das Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige soll den an einer Steuerhinterziehung Beteiligten einen attraktiven Anreiz zur Berichtigung vormals unzutreffender oder unvollständiger Angaben geben, um eine bislang verborgene und ohne die Berichtigung möglicherweise auch künftig verborgen bleibende Steuerquelle im Interesse des Fiskus und damit im Interesse der Öffentlichkeit zu erschließen.

Der Bundestag hat das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, BT-Drs. 17/4182) am 17.3.2011 beschlossen. Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (BGBl I 2011, 676) ist am 3.5.2011 (Tag nach Verkündung im BGBl) in Kraft getreten und gilt für Selbstanzeigen bis zum 31.12.2014. Mit dem Gesetz soll an der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige unter Verschärfung der Voraussetzungen festgehalten werden.

Mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2415; nachfolgend »AO-Änderungsgesetz«) wurden die Voraussetzungen für die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige nochmals deutlich verschärft. Dies zeigt sich insbesondere in der Verlängerung des Nacherklärungszeitraums auf zehn Jahre gem. § 376 Abs. 1 AO, der deutlichen Erhöhung des Selbstanzeigezuschlags gem. § 398a AO sowie der Erweiterung der Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO.

Nachfolgend werden die Grundsätze der Selbstanzeige ab 1.1.2015 nach dem AO-Änderungsgesetz dargestellt. Dabei wird auch auf Änderungen der bisherigen Rechtslage hingewiesen.

1.2 Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige ab 1.1.2015

Nach § 371 AO erlangt ein Tatbeteiligter für sich Straffreiheit, wenn

- er zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang Angaben berichtet, ergänzt oder nachholt (§ 371 Abs. 1 AO),
- eine Sperrwirkung nicht eingetreten ist (§ 371 Abs. 2 AO) und
- er die hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet (§ 371 Abs. 3 AO).

1.3 Anforderungen an die Vollständigkeit der Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO

Die Neuregelung ab 1.1.2015 enthält in § 371 Abs. 1 Satz 2 AO eine Kombination aus strafrechtlicher Verfolgungsfrist und einer festen Frist von zehn Jahren. Für eine wirksame Selbstanzeige ist es hiernach erforderlich, dass vollständige Angaben

- zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart (Strafrecht),
- mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

Mit der Neuregelung ab 1.1.2015 steigt das Risiko einer unwirksamen Selbstanzeige, da die Vollständigkeit nunmehr für eine Mindestfrist von zehn Kalenderjahren gegeben sein muss. Werden innerhalb dieser Frist nur für einen Besteuerungszeitraum unvollständige Angaben gemacht, ist die Selbstanzeige insgesamt unwirksam und führt nicht zur Straffreiheit. Nach dem BGH-Beschluss vom 25.7.2011 (1 StR 631/10) gilt dies bei einer zu niedrigen Steuerfestsetzung von mehr als 5 %.

Beispiel 1:

A hat in den Jahren 2003 bis 2013 steuerpflichtige Zinseinkünfte i. H. v. 1800 € jährlich in seinen Einkommensteuererklärungen nicht angegeben. Die Steuerbescheide ergingen erklärungsgemäß jeweils im Folgejahr. A macht für die Jahre 2008 bis 2013 im Dezember 2014 eine Selbstanzeige mit vollständigen Angaben.

Lösung 1:

Bei Selbstanzeigen bis zum 31.12.2014 greifen die Regelungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes. Bei dem hier vorliegenden Fall der einfachen Steuerhinterziehung gilt die strafrechtliche Verjährungsfrist von fünf Jahren. Die Selbstanzeige des A wirkt strafbefreiend, da für alle unverjährten Steuerstraftaten vollständige Angaben gemacht wurden.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1. A macht für die Jahre 2008 bis 2013 im Januar 2015 eine Selbstanzeige mit vollständigen Angaben.

Lösung 2:

Bei Selbstanzeigen ab 1.1.2015 greifen die Regelungen des AO-Änderungsgesetzes. Danach gilt ein zehnjähriger Nacherklärungszeitraum. Die Selbstanzeige des A wirkt daher nicht strafbefreiend, da er die Einkünfte der Jahre 2003 bis 2007 nicht nacherklärt und damit gegen das Vollständigkeitsgebot verstoßen hat.

1.4 Sperrgründe gem. § 371 Abs. 2 AO

Die Selbstanzeige hat keine strafbefreiende Wirkung, wenn sog. Sperrgründe vorliegen. Durch das AO-Änderungsgesetz hat sich die Rechtslage erheblich verändert.

1.4.1 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung - § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten i.S.d. § 370 Abs. 1 AO oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist.

Durch die Neufassung erreicht der Gesetzgeber, dass die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an einen der Genannten einen Sperrgrund auch für die übrigen Täter und Teilnehmer darstellt. Damit steigt das Risiko erheblich, eine gesperrte und damit unwirksame Selbstanzeige abzugeben.

Gleichzeitig ist mit der Regelung in der Nr. 1a am Ende die Möglichkeit einer partiellen Selbstanzeige geschaffen worden. Danach kann für Steuerarten und Steuerjahre, die nicht Gegenstand der Prüfungsanordnung sind, eine wirksame Selbstanzeige abgegeben werden.

Beispiel 3:

Der Buchhalter B hat beim Unternehmer U gefälschte Belege erstellt und damit an der Steuerverkürzung des U mitgewirkt. B geht im Dezember 2014 in Rente. Anfang 2015 erhält U vom Finanzamt eine Prüfungsanordnung gem. § 196 AO für die Jahre 2011 bis 2013. Dies teilt U dem B vorsorglich mit. Um Straffreiheit zu erlangen, macht B eine Selbstanzeige beim Finanzamt.

Lösung 3:

Durch die Neuregelung der Nr. 1a erstreckt sich die Sperrwirkung auch auf Anstifter und Gehilfen. B kann durch seine Selbstanzeige damit keine Strafbefreiung erlangen.

1.4.2 Bekanntgabe der Einleitung eines Straf-/Bußgeldverfahrens - § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist.

Durch die Neufassung der Nr. 1b wird sowohl der Täter als auch der Gehilfe oder Anstifter von einer wirksamen Selbstanzeige ausgeschlossen.

Beispiel 4:

Der Buchhalter B hat beim Unternehmer U gefälschte Belege erstellt und damit an der Steuerverkürzung des U mitgewirkt. B geht im Dezember 2014 in Rente. Anfang 2015 wird gegen U vom Finanzamt ein Strafverfahren gem. § 397 Abs. 1 AO eröffnet. Dies teilt U dem B vorsorglich mit. Um Straffreiheit zu erlangen, macht B eine Selbstanzeige beim Finanzamt.

Lösung 4:

Durch die Neuregelung der Nr. 1b erstreckt sich die Sperrwirkung auch auf Anstifter und Gehilfen. B kann durch seine Selbstanzeige damit keine Strafbefreiung mehr erlangen, sobald dem Täter die Einleitung des Straf-/Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wurde.

1.4.3 Erscheinen eines Amtsträgers - § 371 Abs. 2 Nr. 1c und d AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger zur steuerlichen Prüfung (beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung) oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist.

1.4.4 Umsatzsteuer-/Lohnsteuernachschau - § 371 Abs. 2 Nr. 1e AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat.

Dieser Sperrgrund wurde neu in das Gesetz eingefügt, da nach der alten Rechtslage umstritten war, ob eine Nachschau die Sperrwirkung des Erscheinens zu einer steuerlichen Prüfung auslöst.

1.4.5 Entdeckte Steuerstraftat - § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn 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.

1.4.6 Steuerverkürzung von mehr als 25 000 € je Tat - § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 € je Tat übersteigt. Dieser Sperrgrund kann unter den Voraussetzungen des § 398a AO wieder beseitigt werden.

1.4.6.1 Straffreiheit durch Selbstanzeigezuschlag - § 398a Abs. 1 AO

In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden, entrichtet und einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt:

- 10 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 € nicht übersteigt,

- 15 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 € übersteigt und 1 000 000 € nicht übersteigt,
- 20 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 € übersteigt.

Die seit dem 1.1.2015 geltende Regelung ist gegenüber dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erheblich verschärft worden. Dadurch wird das Ziel, den Steuerhinterzieher finanziell erheblich mehr zu belasten als den ehrlichen Steuerzahler, noch stärker verfolgt. Durch die Absenkung der Grenze für den Selbstanzeigezuschlag von 50 000 auf 25 000 € werden künftig bedeutend mehr Fälle in den Anwendungsbereich des § 398a AO fallen.

Durch die Neuformulierung »der an der Tat Beteiligte« erreicht der Gesetzgeber, dass neben dem Täter auch Gehilfen und Anstifter unter die Zuschlagsregelung fallen können.

Beispiel 5:

Der Unternehmer U gibt in seiner Steuererklärung für 2013 bewusst einen zu niedrigen Gewinn an. Bei der Veranlagung in 2014 wird dadurch die Steuer um 30 000 € zu niedrig festgesetzt. Der Leiter der Steuerabteilung L hat an der Erstellung der unrichtigen Erklärung bewusst mitgewirkt. Anfang 2015 macht U beim Finanzamt eine Selbstanzeige und erklärt den Gewinn in richtiger Höhe. Dies teilt U dem L vorsorglich mit. Um Straffreiheit zu erlangen, macht L ebenfalls eine Selbstanzeige beim Finanzamt.

Lösung 5:

U kann bei dem hier vorliegenden Hinterziehungsvolumen von mehr als 25 000 € nur dann Straffreiheit gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO i.V.m. § 398a AO erlangen, wenn er neben den verkürzten Steuern und den Hinterziehungszinsen zusätzlich den Strafzuschlag i.H.v. 10 % der verkürzten Steuer zahlt.

Auch L hat für die Strafbefreiung einen Strafzuschlag zu entrichten, der auf der Grundlage der vollen hinterzogenen Steuer berechnet wird.

1.4.6.2 Berechnung des Selbstanzeigezuschlages - § 398a Abs. 1 und 2 AO

Gem. § 398a Abs. 2 AO ist für die Bestimmung des Prozentsatzes in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO auf den in § 370 Abs. 4 AO geregelten **Hinterziehungsbetrag** abzustellen. Daher ist auf die einzelne Tat im strafrechtlichen Sinn und nicht auf die hinterzogene Steuer abzustellen, die im strafrechtlich verfolgbaren Zeitraum hinterzogen wurde. Die Voraussetzungen des § 370 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO). Dadurch soll z.B. eine Saldierung von Umsatz- und Vorsteuer ausgeschlossen werden (»Kompensationsverbot«).

Der so ermittelte Prozentsatz ist auf die tatsächlich nachzuzahlende Steuer anzuwenden. Hierbei darf das Kompensationsverbot nicht angewendet werden.

Beispiel 6:

Der Unternehmer U gibt in 2014 absichtlich keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Anfang 2015 macht U beim Finanzamt eine Selbstanzeige i.R.d. Umsatzsteuerjahreserklärung für 2014. Die Umsatzsteuer beträgt 900 000 €, die abziehbare Vorsteuer 750 000 €.

Lösung 6:

U kann bei dem hier vorliegenden Hinterziehungsvolumen von mehr als 25 000 € nur dann Straffreiheit gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO i.V.m. § 398a AO erlangen, wenn er neben den verkürzten Steuern und den Hinterziehungszinsen zusätzlich den Strafzuschlag zahlt. Gem. § 398a Abs. 2 i.V.m. § 370 Abs. 4 AO ist für die Berechnung des Prozentsatzes ein Hinterziehungsbetrag von 900 000 € zu Grunde zu legen (»Kompensationsverbot«). Der Zuschlagssatz beträgt demnach 15 % und ist auf die tatsächlich hinterzogene Steuer von 150 000 € anzuwenden. Daraus ergibt sich ein Selbstanzeigezuschlag von 22 500 €.

1.4.7 Schwere Fälle der Steuerhinterziehung - § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn ein in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 AO genannter besonders schwerer Fall vorliegt. Dieser Sperrgrund kann unter den Voraussetzungen des § 398a AO wieder beseitigt werden. Die obigen Ausführungen gelten sinngemäß.

Beispiel 7:

Der Unternehmer U gibt absichtlich eine falsche Einkommensteuererklärung für 2013 in 2014 beim Finanzbeamten F ab. Dieser führt die Veranlagung in 2014 wissentlich mit den falschen Werten durch, ohne selbst daraus einen Vorteil erlangt zu haben. Anfang 2015 macht U beim Finanzamt eine Selbstanzeige. Dies teilt U dem F vorsorglich mit. Um Straffreiheit zu erlangen, macht F ebenfalls eine Selbstanzeige beim Finanzamt.

Lösung 7:

U kann bei dem hier vorliegenden schweren Fall der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO (»... die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht«) nur dann Straffreiheit gem. § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO i.V.m. § 398a AO erlangen, wenn er neben den verkürzten Steuern und den Hinterziehungszinsen zusätzlich den Strafzuschlag zahlt.

F kann bei dem hier vorliegenden schweren Fall der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO (»... seine Befugnisse oder seine Stellung (» als Amtsträger missbraucht«) nur dann Straffreiheit gem. § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO i.V.m. § 398a AO erlangen, wenn er den von der Höhe des von U hinterzogenen Betrages abhängigen Strafzuschlag zahlt. Da F keinen Vorteil aus der Steuerhinterziehung des U gezogen hat, muss er keine Steuern oder Hinterziehungszinsen zahlen.

1.4.8 Selbstanzeige bei Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen - § 371 Abs. 2a AO

Soweit sich die Steuerhinterziehung auf eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung bezieht, tritt Straffreiheit abweichend von den Abs. 1 und 2 Satz 1 Nr. 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder

die unterlassenen Angaben nachholt. Mit der Neuregelung gilt das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO nicht mehr für die genannten Anmeldungen und die Rechtslage vor Ergehen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wird wieder hergestellt. Dadurch greift in diesen Fällen auch die Zuschlagsregelung des § 398a AO nicht mehr, falls die Grenze des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO i.H.v. 25 000 € überschritten sein sollte.

Auch greift bei den genannten Anmeldungen der Sperrgrund der Tatentdeckung gem. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO nicht, soweit diese aus der Selbstanzeige für die Anmeldung abgeleitet werden könnte (§ 371 Abs. 2a Satz 2 AO).

Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung und die damit verbundene Zuschlagsregelung des § 398a AO sind bei den genannten Anmeldungen weiterhin anwendbar.

Diese Möglichkeiten der Teilselbstanzeige gelten gem. § 371 Abs. 2a Sätze 3 und 4 AO nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. Hier gilt weiterhin das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO. Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich (§ 371 Abs. 2a Satz 4).

Beispiel 8:

Der Unternehmer U gibt für die Monate Januar bis März 2015 bewusst falsche Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Im Juni 2015 macht U beim Finanzamt eine Selbstanzeige mit korrigierten Voranmeldungen, die aber immer noch Fehler enthalten. Im August 2015 reicht U dann vollständig richtige Anmeldungen ein.

Lösung 8:

Das Vollständigkeitsgebot gem. § 371 Abs. 1 AO greift nicht mehr bei Umsatzsteuervoranmeldungen ab 1.1.2015. Die korrigierten Voranmeldungen vom Juni 2015 gelten als wirksame Teilselbstanzeige. Durch die Abgabe der richtigen Anmeldungen im August 2015 erlangt U vollständige Strafbefreiung.

Nach Art. 3 des AO-Änderungsgesetzes ist § 371 Abs. 2a AO auch auf vor dem 1.1.2015 verwirklichte Sachverhalte anwendbar, wenn die strafrechtliche Würdigung erst ab 2015 erfolgt.

1.5 Straffreiheit bei Zahlung - § 371 Abs. 3 AO

Nach § 371 AO erlangt ein Tatbeteiligter für sich Straffreiheit, wenn er zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang Angaben berichtigt, ergänzt oder nachholt (§ 371 Abs. 1 AO), eine Sperrwirkung nicht eingetreten ist (§ 371 Abs. 2 AO) und er die hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. Die Nachzahlungspflicht bezieht sich auch nach der Neuregelung auf die Tat i.S.d. § 370 AO. In zeitlicher Hinsicht beschränkt sie sich daher auf die strafrechtlich verfolgbaren Zeiträume von fünf bzw. zehn Jahren (§ 78

StGB, § 376 AO). Die in § 371 Abs. 1 AO genannte Frist von zehn Jahren spielt hierbei keine Rolle.

Beispiel 9:

A hat in den Jahren 2003 bis 2013 steuerpflichtige Zinseinkünfte i.H.v. 1 800 € jährlich in seinen Einkommensteuererklärungen nicht angegeben. Die Steuerbescheide ergingen erklärungsgemäß jeweils im Folgejahr. A macht für die Jahre 2003 bis 2013 im Januar 2015 eine Selbstanzeige mit vollständigen Angaben. Das Finanzamt berechnet neben der nachzuzahlenden Einkommensteuer Zinsen gem. § 233a AO und Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO. A zahlt innerhalb der ihm gesetzten Frist die Einkommensteuer 2003 bis 2013 und die damit zusammenhängenden Zinsen nach § 233a AO. Er versäumt es jedoch, die Hinterziehungszinsen rechtzeitig zu zahlen.

Lösung 9:

A kann keine Straffreiheit erlangen, da er es versäumt hat, die Hinterziehungszinsen innerhalb der bestimmten Frist zu entrichten (§ 371 Abs. 3 AO).

Für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen gilt gem. § 371 Abs. 3 Satz 2 AO, dass Straffreiheit nicht von der Nachzahlung der Zinsen abhängig ist.