

Änderungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige

Der Bundestag hat am 17. März 2011 das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) beschlossen. Das Gesetz basiert auf den gleichlautenden Gesetzesentwürfen von CDU/CSU und FDP sowie der Bundesregierung und wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses in der Fassung eines Änderungsantrages der Koalitionsfraktionen verabschiedet. Mit dem Ziel der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung werden die Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO neu geregelt.

1. Hintergrund

Die strafbefreiende Selbstanzeige in Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO) war in der jüngsten Vergangenheit, insbesondere im Lichte der sogenannten Liechtenstein-Fälle, verstärkt Gegenstand der politischen und öffentlichen Diskussion. Die Forderungen von Politik und Öffentlichkeit reichten dabei von der vollständigen Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige über die moderate bis deutliche Verschärfung der Voraussetzungen für die Erlangung der Straffreiheit bis zur unveränderten Beibehaltung der bisherigen Regelungen.

Die Bundesregierung reagierte auf den erheblichen öffentlichen Druck mit einem Gesetzesentwurf zur Neugestaltung der Selbstanzeige. Mit dieser Neuregelung sollen die Voraussetzungen der Selbstanzeige verschärft werden, wobei aber an dem Institut der Selbstanzeige als verfassungsrechtlich anerkannte Brücke grundsätzlich festgehalten werden soll. Auch nach Inkrafttreten der Neuregelung ist damit – unter verschärften Voraussetzungen – die Erlangung von Straffreiheit durch die Abgabe einer Selbstanzeige grundsätzlich weiterhin möglich. Allerdings sollen nach den Vorstellungen des Gesetzgebers solche Steuerpflichtige nicht mehr straffrei ausgehen, die ihre Selbstanzeige nur insoweit erstatten, wie sie wegen eines bestehenden Ermittlungsdrucks eine Aufdeckung fürchten. Damit sollen insbesondere Fälle der sogenannten Teilselbstanzeige nicht mehr zur Straffreiheit führen, in denen der Steuerpflichtige nur die unzutreffenden/unterbliebenen Angaben korrigiert bzw. nachholt, die nach seiner Einschätzung aufgedeckt werden könnten.

Die Einreichung von Teilselbstanzeigen konnte in der Vergangenheit, insbesondere im Zusammenhang mit dem Ankauf von Bankdaten deutscher Kunden von schweizer und liechtensteiner Banken beobachtet werden. Die daraufhin jeweils erfolgte Flut von Selbstanzeigen beschränkte sich größtenteils auf das durch die Medien bekannt gewordene Herkunftsland des Datenträgers und auf die in der öffentlichen Diskussion stehenden ausländischen Banken, ohne dass darüber hinausgehende Steuerhinterziehungen, z.B. Einkünfte aus anderen Staaten oder Steuerhinterziehungen im Rahmen anderer Einkunftsarten, durch die Betroffenen offengelegt wurden.

2. Bisherige Rechtslage

Nach der bisherigen gesetzlichen Regelung der Selbstanzeige genügte für die Erlangung der Straffreiheit die Berichtigung oder Ergänzung unrichtiger bzw. die Nachholung unterlassener und damit unvollständiger Angaben bei der Finanzbehörde. Die gesetzliche Regelung wurde dahingehend interpretiert,

Inhalt

1. Hintergrund

2. Bisherige Rechtslage

3. Neuregelung

Dieser Newsletter dient der allgemeinen Information und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Wenn Sie Fragen haben oder weitere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte an Ihren üblichen Ansprechpartner bei Clifford Chance oder an:

[Dr. Kristina Dudde](#) +49 211 4355 5676

[Dr. Stefan Menner](#) +49 69 7199 1273

Die E-Mail-Adresse lautet:

vorname.nachname@cliffordchance.com

Clifford Chance
Mainzer Landstraße 46
60325 Frankfurt am Main

Clifford Chance
Königsallee 59,
40215 Düsseldorf

Clifford Chance
Theresienstraße 4-6,
80333 München

www.cliffordchance.com

dass im Umfang der nachträglich gemachten Angaben eine Strafbefreiung eintreten konnte, selbst wenn der Steuerpflichtige nicht alle Einkünfte der einschlägigen Einkunftsquelle innerhalb derselben Steuerart des maßgeblichen Besteuerungszeitraums nachträglich offenlegte und damit nicht vollständig in die Steuerehrlichkeit zurückkehrte.

Dieser Möglichkeit einer Teilselbstanzeige trat der BGH mit Urteil vom 20.05.2010 entgegen, indem er die vollständige Rückkehr des Steuerpflichtigen zur Steuerehrlichkeit ("reiner Tisch") forderte, d.h. die unzutreffenden bzw. unvollständigen Angaben müssen insgesamt vollständig und zutreffend nachgeholt bzw. richtiggestellt werden. Allerdings ließ der BGH bei seiner Entscheidung offen, in welchem Umfang der Steuerpflichtige zur Steuerehrlichkeit zurückkehren muss, um Straffreiheit zu erlangen (Stichwort "Lebensbeichte").

Ungeachtet dieser BGH-Rechtsprechung stellt auch das Gesetz selbst bestimmte Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige. So wird eine Straffreiheit nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist zurückbezahlt. Zusätzlich zu diesen Steuern fallen gemäß § 235 AO Hinterziehungszinsen in Höhe von sechs Prozent p.a. an.

Zudem war eine strafbefreiende Selbstanzeige in bestimmten Konstellationen per se nicht mehr möglich: Zum einen galt dies, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zwecks Steuerprüfung oder Ermittlung einer Steuerstraftat bzw. -ordnungswidrigkeit bereits bei dem Steuerpflichtigen erschienen war oder zum anderen, wenn wegen der Tat ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist und dies dem Täter oder seinem Vertreter auch bekannt gegeben wurde. Die Sperrwirkung durch das Erscheinen der Steuerprüfer tritt nach der Rechtsprechung des BGH nicht nur bezüglich des konkret zu ermittelnden Sachverhalts ein, sondern erstreckt sich auch auf solche Taten, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in sachlichem Zusammenhang stehen. Des Weiteren durfte die Tat noch nicht entdeckt sein, wobei der Täter von der Entdeckung Kenntnis haben oder zumindest bei verständiger Würdigung der Sachlage mit dieser rechnen musste.

3. Neuregelung

3.1 Eckpunkte

Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz regelt die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der strafbefreienden Selbstanzeige in wesentlichen Punkten neu. Ein Kernpunkt der neuen Gesetzesfassung ist die klarstellende Umsetzung der dargestellten BGH-Rechtsprechung, wonach Teilselbstanzeigen unzulässig sind. Insofern ist der Gesetzeswortlaut nunmehr eindeutig. Demnach verlangt das neue Gesetz für den Eintritt der Straffreiheit eine vollumfängliche Berichtigung für alle

unverjährten Steuerstraftaten im Zusammenhang mit einer Steuerart, wie z.B. der Einkommensteuer. Die strafrechtliche Verjährung beträgt im Regelfall fünf und bei schwerer Steuerhinterziehung zehn Jahre. Im Fall der Einkommensteuer heißt dies für den Steuerpflichtigen, dass er die Einkommensteuererklärungen der letzten fünf bzw. zehn Jahre einer kritischen Überprüfung unterziehen muss, um nicht trotz eingereicher Selbstanzeige, wegen einer zusätzlichen Steuerhinterziehung aus den Vorjahren, die Strafbefreiung aufs Spiel zu setzen.

Auch die Ausschlussgründe für eine strafbefreiende Selbstanzeige wurden im Zuge der Neuregelung erweitert: So schließt nunmehr nicht erst das Erscheinen eines Steuerprüfers beim Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige aus. Ausreichend ist bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, was eine erhebliche zeitliche Vorverlagerung des Ausschlussgrundes und eine Einschränkung der Handlungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen bedeutet.

Zum anderen tritt Straffreiheit nach neuer Gesetzeslage schon dann nicht mehr ein, wenn eine der unverjährten Steuerstraftaten entdeckt ist und der Täter dies wusste bzw. mit Entdeckung rechnen musste. Die eine entdeckte Steuerstraftat sperrt eine strafbefreiende Selbstanzeige für den gesamten, unter Umständen zehnjährigen Zeitraum.

Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist zudem nur noch bis zu einem Hinterziehungsbetrag von € 50.000 ohne weitere Voraussetzungen möglich. Soweit die hinterzogene Steuer diesen Betrag übersteigt, wird von der Verfolgung der Steuerhinterziehung nur dann abgesehen, wenn der Täter zusätzlich zu der hinterzogenen Steuer einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuer zahlt.

Zur Gewährleistung des Vertrauensschutzes in Hinblick auf bereits eingereichte Selbstanzeigen sieht das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz eine Übergangsregelung vor, nach der bis zum Inkrafttreten des neuen Gesetzes eingegangene Selbstanzeigen noch nach der alten Rechtslage zu beurteilen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt werden – entgegen der Rechtsprechung des BGH – auch Teilselbstanzeigen von der Finanzverwaltung anerkannt.

3.2 Bewertung und Auswirkungen für die Praxis

Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz führt zu einer erheblichen Verschärfung der Anforderungen an zukünftige strafbefreiende Selbstanzeigen. Weitreichende Konsequenzen wird diese Verschärfung unseres Erachtens vor allem bei der Unternehmensbesteuerung haben, da insbesondere in diesem Bereich steuerliche Fehler, die seitens der Finanzverwaltung als Steuerhinterziehung gewertet werden können, für das Unternehmen oftmals nicht ohne Weiteres erkennbar sind.

Dieser Umstand kann wegen des Versagens der Teilselbstanzeige verbunden mit dem Erfordernis der Aufdeckung aller nicht der Verjährung unterliegender Fehler zu einem faktischen Ausschluss der strafbefreienden Selbstanzeige führen, wenn der Steuerpflichtige diese Aufdeckung nicht leisten kann bzw. vorsatzlos bestimmte Punkte in seiner Selbstanzeige nicht erwähnt. In jedem Fall ist dem Steuerpflichtigen zu raten, alle Vorgänge in unverjährter Zeit zu prüfen, wenn er eine Selbstanzeige in Betracht zieht.

Erschwert wird die Anzeige aller unverjährter Hinterziehungen auch dadurch, dass nach Bekanntgabe der Anordnung einer Betriebsprüfung Straffreiheit nicht mehr eintreten kann. Damit soll ein Wettlauf des Betriebsprüfers mit dem Steuerpflichtigen verhindert werden. Diese Einschränkung führt allerdings dazu, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, im Rahmen der eigenen internen Prüfungsvorbereitung fehlerhafte Erklärungen aufzudecken und anzuzeigen, genommen wird. Gerade innerhalb dieser Vorbereitungsphase werden jedoch in der (Unternehmens-)Praxis regelmäßig Unstimmigkeiten entdeckt, denen in der Vergangenheit mit einer Selbstanzeige wirksam (vorbeugend) begegnet werden konnte.

Aus diesem Grunde wird die regelmäßige und vollständige präventive Überprüfung steuerlich-relevanter Vorgänge im Unternehmen sowie die Inanspruchnahme einer zeitnahen und umfassenden Beratung durch rechtliche und steuerliche Berater beim Bestehen eines Korrekturbedarfs, bei den Unternehmen zukünftig noch erheblich an Bedeutung gewinnen müssen.

Dieser Newsletter dient der allgemeinen Information und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall.

Weitere Informationen zur Clifford Chance Partnerschaftsgesellschaft, u.a. auch im Hinblick auf die erforderlichen Angaben gem. §§ 2,3 DL-InfoV, finden Sie unter:

www.cliffordchance.com

Abu Dhabi ■ Amsterdam ■ Bangkok ■ Barcelona ■ Beijing ■ Brussels ■ Bucharest ■ Dubai ■ Düsseldorf ■ Frankfurt ■ Hong Kong ■ Istanbul ■ Kyiv ■ London ■ Luxembourg ■ Madrid ■ Milan ■ Moscow ■ Munich ■ New York ■ Paris ■ Prague ■ Riyadh* ■ Rome ■ São Paulo ■ Shanghai ■ Singapore ■ Tokyo ■ Warsaw ■ Washington, D.C.

* Clifford Chance has a co-operation agreement with Al-Jadaan & Partners Law Firm