

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige



Mit unserem Newsletter vom 29. August 2014 hatten wir auf den Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. August 2014 hingewiesen, der eine erneute Verschärfung der Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige vorsah. Der Entwurf des "**Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**" wurde zwischenzeitlich modifiziert. Anschließend wurde dieser vom Bundestag angenommen und erhielt die Zustimmung des Bundesrats. Die neuen Regelungen zur weiteren Verschärfung der Selbstanzeige sind seit dem 01.01.2015 in Kraft.

Ausweitung des zeitlichen Umfangs der erforderlichen Berichtigung (§ 371 Abs. 1 AO)

Für die Abgabe einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige ist nach aktueller Rechtslage unter anderem erforderlich, dass der Steuer-

pflichtige Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre macht.

Damit sieht die Neuregelung – anders als noch der Referentenentwurf – keine generelle zehnjährige strafrechtliche Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung mehr vor. In Fällen einfacher Steuerhinterziehung bleibt es bei der fünfjährigen Verjährungsfrist. Allerdings erstreckt sich das Erfordernis der Berichtigung auf zehn

Jahre vor Abgabe der Selbstanzeige (fiktive Frist). Folglich muss der Steuerpflichtige für zehn Jahre Steuern nacherklären, unabhängig davon, ob bereits Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist.

Künftig hat der Steuerpflichtige damit neben der strafrechtlichen Verjährungsfrist und der Festsetzungsfrist nun auch die fiktive Frist im Auge zu behalten.

Anlaufhemmung

Mit der Neuregelung kommt es nunmehr zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist um bis zu zehn Jahre, sofern ausländische Kapitalerträge vorliegen, die nicht aus dem Bereich der EU oder EFTA stammen und kein Auskunftsaustausch aufgrund von völkerrechtlichen Bestimmungen bzw. Verträgen vorgesehen ist. Nach der Neuregelung des § 170 Abs. 6 AO wird die **Anlaufhemmung** für die Steuern auf Kapitalerträge auf den Zeitpunkt hinausgeschoben, in dem der Steuerpflichtige die Erträge erklärt oder sie der Finanzbehörde bekannt geworden sind, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

Zu beachten ist, dass diese Neuregelung keine rückwirkende Anwendung findet, sondern ausschließlich für alle nach dem 31. Dezember 2014 beginnenden Festsetzungsfristen gilt.

Verschärfung der Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 AO)

Darüber hinaus sieht die Neuregelung auch eine Erweiterung der Ausschlussgründe für die Abgabe einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung vor. In den Katalog der Ausschlussgründe in § 371 Abs. 2 AO wurden die folgenden Änderungen und Neuerungen aufgenommen:

Übersteigt der Betrag der hinterzogenen Steuer € 25.000 je Tat, ist eine Strafbefreiung nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO grundsätzlich ausgeschlossen. Der Schwellenwert wurde damit von vormals € 50.000 auf € 25.000 je Tat abgesenkt. In diesen Fällen kommt ein Absehen von der Strafver-

folgung lediglich unter den erschwerenden Voraussetzungen des § 398a AO in Betracht (also bei fristgerechter Zahlung eines Zuschlags von bis zu 20 % des Hinterziehungsbetrags und auch der darauf anfallenden Zinsen).

Nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO wurde der Ausschlussgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO) dahingehend ausgeweitet, dass er nicht nur bei Bekanntgabe gegenüber dem Steuerpflichtigen eintritt, sondern bei Bekanntgabe gegenüber Tatbeteiligten, also auch bei Bekanntgabe gegenüber **Tätern, Anstiftern und Gehilfen**. Nach der Gesetzesbegründung soll das unabhängig davon gelten, ob der Tatbeteiligte von der Prüfungsanordnung Kenntnis hatte oder nicht. Die Sperrwirkung ist allerdings nunmehr ausdrücklich beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Prüfung.

Ebenso tritt Straffreiheit dann nicht mehr ein, wenn "dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter" die Einleitung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahrens wegen Steuerhinterziehung bekannt gegeben worden ist (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b AO). Entsprechend der Gesetzesbegründung erstreckt sich die Sperrwirkung damit nicht nur auf den Täter, sondern auch auf andere an der Tat beteiligte Personen, so dass beispielsweise ein Gehilfe keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr abgeben kann, wenn die Einleitung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahrens dem Täter bekannt gegeben wurde. Eine Einschränkung auf Fälle, in denen der Tatbeteiligte von der Einleitung der Ermittlungen Kenntnis hatte, ist weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung zu entnehmen. Es ist folglich davon auszugehen, dass Behörden und Gerichte den Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 S. 1

Nr. 1 Buchst. b AO unabhängig davon für anwendbar halten werden, ob der Tatbeteiligte Kenntnis von der Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahrens hat oder nicht.

Nach dem neu eingeführten § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. e AO ist die Abgabe einer Selbstanzeige bei einer **Umsatzsteuernachschau** (§ 27b UStG), **Lohnsteuernachschau** (§ 42g EStG) oder einer sonstigen steuerlichen Nachschau ab dem Ausweisen des Prüfers nicht mehr strafbefreiend möglich.

Auch ist die Abgabe einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige nur noch in Fällen einfacher Steuerhinterziehung möglich. In Fällen, in denen ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Nr. 2 bis 5 AO vorliegt, ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO). Damit sind insbesondere Fälle der bandenmäßigen Steuerhinterziehung mit Hinterziehungsbeträgen ab € 50.000 pro Steuerart und Veranlagungszeitraum erfasst, wie etwa Umsatzsteuerkarusselle. In diesen Fällen kommt ein Absehen von der Strafverfolgung ebenfalls lediglich unter den erschwerenden Voraussetzungen des § 398a AO in Betracht (also bei fristgerechter Zahlung eines Zuschlags von bis zu 20 % des Hinterziehungsbetrags und auch der darauf anfallenden Zinsen).

Erweiterung der Nachzahlungspflicht (§ 371 Abs. 3 AO)

Bislang war es für die Erlangung der Straffreiheit erforderlich, dass der an der Tat Beteiligte die aus der Tat zu

seinen Gunsten **hinterzogenen Steuern** innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. Nun verlangt das Gesetz für die Erlangung der Straffreiheit darüber hinaus auch die fristgemäße Nachzahlung der **Hinterziehungszinsen** nach § 235 AO in Höhe von 6 % und der **Zinsen nach § 233a AO**, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden (§ 371 Abs. 3 AO).

Eine **Ausnahme** hiervon wird jedoch in Fällen von **Umsatzsteuer- und Lohnsteuervoranmeldungen** gemacht. In diesen Fällen wird Straffreiheit nach wie vor auch ohne gleichzeitige Zahlung von Zinsen erlangt. Ebenso hat der Gesetzgeber auch in Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung von einer erweiterten Nachzahlungspflicht abgesehen. Auch hier ist für die Erlangung der Ahndungsbefreiung nach wie vor ausreichend, dass der Steuerpflichtige innerhalb der im gesetzten Frist zunächst die hinterzogenen Steuern nachentrichtet (§ 378 Abs. 3 AO).

Sonderregelung für Steueranmeldungen (§ 371 Abs. 2a und 3 AO)

Im Bereich der Anmeldesteuern kommt es zu einer Lockerung der Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige. Neben dem Verzicht auf die Erweiterung der Nachzahlungspflicht bei Umsatzsteuervor- bzw. Lohnsteueranmeldung wird eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung wieder als wirksame Teilselbstanzeige anerkannt (§ 371 Abs. 2a AO). Ebenso muss die korrigierte

Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht zwingend auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des laufenden Jahres umfassen.

Verfahrenseinstellung bei nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, 4 AO gesperrten Fällen (§ 398a AO)

Wie vorstehend (unter 3.) ausgeführt, ist eine Strafbefreiung nunmehr grundsätzlich ausgeschlossen, sofern ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegt (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4) oder der Betrag der hinterzogenen Steuer € 25.000 übersteigt (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3). In diesen Fällen besteht jedoch die Möglichkeit einer Verfahrenseinstellung nach § 398a AO. Nach bisheriger Rechtslage war für die Anwendung von § 398a AO erforderlich, dass der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Zuschlag von 5 % der hinterzogenen Steuern an die Staatskasse zahlt.

Die Neuregelung des § 398a AO sieht nunmehr als eine Verschärfung die Erhöhung und gleichzeitige Staffelung des Prozentsatzes dieses Zuschlags wie folgt vor:

Hinterziehungsvolumen pro Tat	Fälliger Zuschlag
≤ € 100.000	10 %
> € 100.000 – ≤ 1 Mio.	15 %
> € 1 Mio.	20 %

Außerdem ist für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige neben der Zahlung der hinterzogenen Steuer und des zu zahlenden Zuschlags nun auch die Entrichtung der Zinsen nach §§ 235, 233a AO innerhalb der auferlegten Frist erforderlich. **Eine Ausnahme für Umsatz- bzw. Lohnsteuervoranmeldungen sieht der Gesetzeswortlaut nicht vor und lässt sich auch der Gesetzesbegründung insoweit nicht entnehmen.**

Falls die Finanzbehörden erkennen, dass die Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig war, ist jedenfalls in Fällen, in denen der Hinterziehungsbetrag die Höchstgrenze von € 25.000 überschreitet, die Wiederaufnahme eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens auch nach Zahlung des Zuschlags durch den Täter zulässig. Eine Erstattung des gezahlten Zuschlags ist dann nicht möglich. Fakultativ kommt jedoch eine Anrechnung (ganz oder teilweise) durch das Gericht in Betracht.

Ansprechpartner



Dr. Heiner Hugger
Partner, Frankfurt

Litigation & Dispute Resolution

T: +49 69 7199 1283

E: heiner.hugger
@cliffordchance.com



Dr. Dominik Thomer
Counsel, Düsseldorf

Tax

T: +49 211 4355 1627

E: dominik.thomer
@cliffordchance.com



Dr. Beatrix Elsner
Senior Associate, Frankfurt

Litigation & Dispute Resolution

T: +49 69 7199 1455

E: beatrix.elsner
@cliffordchance.com

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

Clifford Chance, Mainzer Landstraße 46, 60325 Frankfurt

© Clifford Chance 2015

Clifford Chance Deutschland LLP ist eine Limited Liability Partnership mit Sitz in 10 Upper Bank Street, London E14 5JJ, registriert in England und Wales unter der Registernummer OC393460.

Die nach § 5 TMG und §§ 2, 3 DL-InfoV vorgeschriebenen Informationen finden Sie unter: www.cliffordchance.com/deuregulatory

www.cliffordchance.com

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

*Linda Widyati & Partners in association with Clifford Chance.