

## Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2011

---

# Strafbefreiende Selbstanzeige nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

---

1. Einleitung
2. Anlässe für eine Selbstanzeige – Beispiele
3. Einschränkung der steuerlichen Selbstanzeige
4. Ausschlussgründe
5. Zuschlagzahlung für Steuersünder
6. Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und Übergangsregelung

## 1 Einleitung

Der Bundestag hat am 17.3.2011 das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung) beschlossen. Mit einem Inkrafttreten ist kurzfristig zu rechnen. Im Wesentlichen geht es in diesem Gesetzesvorhaben um eine verbesserte Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung. Mit dem Gesetz wird die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterzieher beibehalten, aber die Regeln dafür stark eingeschränkt.

Vor allem wird zukünftig eine **Teilselbstanzeige gesetzlich ausgeschlossen**. Eine strafbefreiende Wirkung tritt vielmehr nur noch ein, wenn alle Hinterziehungssachverhalte offengelegt werden. Daneben soll ein „**Strafzuschlag**“ eingeführt werden. Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gilt an sich nur noch bis zu einem Hinterziehungsbetrag von 50 000 €. Ist der hinterzogene Steuerbetrag höher, tritt zukünftig zunächst keine Straffreiheit ein, jedoch wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn eine „freiwillige“ Zahlung von 5 % der hinterzogenen Steuer geleistet wird.

Ausgangspunkt der Gesetzesänderung ist zum einen die breite politische Diskussion über die strafbefreiende Selbstanzeige nach den vielen Selbstanzeigen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Steuerdaten-CD. Daneben aber auch die Änderung der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs. Dieser hatte mit Beschluss vom 20.5.2010 (Aktenzeichen 1 StR 577/09, HFR 2010, 988) im Kern die strafbefreiende Selbstanzeige eingeschränkt, so dass eine Teilselbstanzeige nicht mehr die gewünschte Straffreiheit bewirkt.

## 2 Anlässe für eine Selbstanzeige – Beispiele

Die Brisanz der Verschärfungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz kann verdeutlicht werden durch folgende Beispiele, die – je nach Schwere des konkreten Einzelfalls – als Steuerhinterziehung eingestuft werden können:

- Im Grundsatz liegt eine Tathandlung der Steuerhinterziehung dann vor, wenn der Täter der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Strafbar ist es insbesondere, **in Steuererklärungen unvollständige oder falsche Angaben zu machen**.
- Wird in einer Rechnung Umsatzsteuer unberechtigt ausgewiesen, so wird diese Steuer nach den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen auch geschuldet. Wird dieser **Umsatz in der Umsatzsteuererklärung nicht angegeben**, so ist die Steuererklärung unvollständig.
- Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten ist als solcher nicht strafbar. Teilt allerdings der Stpfl. der Finanzbehörde die für die zutreffende Besteuerung der wirtschaftlichen

Vorgänge steuerlich erheblichen Tatsachen nicht mit, so sind seine Angaben unvollständig. Problematisch ist auch der Fall, wenn der **Sachverhalt unrichtig dargestellt wird**.

- **Scheingeschäfte** führen regelmäßig zur Strafbarkeit, weil durch den Scheincharakter das Geschäft verschleiert wird und die Besteuerungsgrundlagen des verdeckten Geschäfts nicht mitgeteilt werden.
- Genügt eine Rechnung den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes nicht, so kann diese vom Rechnungsempfänger nicht berichtet werden. Eine Berichtigung kann nur der Rechnungsaussteller durchführen. Berichtigt oder ergänzt dennoch der Rechnungsempfänger die Rechnung und legt diese seiner Umsatzsteuererklärung zu Grunde, so macht er unrichtige Angaben.

Letztlich ist noch auf den Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 17.3.2009 (Aktenzeichen 1 StR 479/08) zur **Anzeige- und Berichtigungspflicht** hinzuweisen. Zunächst gilt der Rechtsgrundsatz, dass kein Straftäter verpflichtet ist, sich selbst anzuzeigen. Allerdings sehen die Steuergesetze eine Berichtigungspflicht für die Fälle vor, in denen der Stpfl. die Unrichtigkeit seiner früheren Erklärung nachträglich erkennt, sich also grundsätzlich mangels Vorsatzes bei ihrer Abgabe nicht strafbar gemacht hat. Der Bundesgerichtshof hat hierzu verschärfend festgestellt, dass auch dann eine Berichtigungspflicht besteht, wenn der Stpfl. bei der Abgabe der Steuererklärung eine Unrichtigkeit der Angaben für möglich hält und billigend in Kauf nimmt und später die Unrichtigkeit der gemachten Angaben erfährt. Kommt der Stpfl. seiner Berichtigungspflicht nicht nach, so macht sich der Stpfl. strafbar.

Der Urteilsfall war kein ungewöhnlicher Fall, sondern dürfte in ähnlicher Weise in der Praxis häufiger vorkommen und zeigt, dass eine Steuerstraftat auch unbewusst bzw. durch nicht sorgfältige Arbeit erfolgen kann: Angeklagt war ein Geschäftsführer. Eine Zeit lang entstanden in der Buchhaltung des Unternehmens **Buchungsrückstände**. Dies hatte zur Folge, dass die erzielten Umsätze und gezahlten Vorsteuerbeträge der EDV-Buchhaltung des Unternehmens nicht mehr entnommen werden konnten. Beim Finanzamt wurden daher Umsatzsteuervoranmeldungen von der angestellten Buchhaltungskraft anhand der vorliegenden Eingangs- und Ausgangsrechnungen manuell erstellt eingereicht, wobei ihr allerdings schwerwiegende Fehler unterliefen. Der Geschäftsführer erfuhr zwischenzeitlich von den Rückständen in der Buchhaltung. Auch wusste er, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen manuell erstellt wurden. Gleichwohl überprüfte er die Voranmeldungen nicht.

#### **Hinweis:**

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten bei der Einkommensteuer ist zu beachten, dass durch seine Unterschrift unter die gemeinsame Steuererklärung der zusammenveranlagte Ehegatte nur die eigenen Angaben bestätigt. Er/Sie übernimmt dagegen keine Verantwortung für die Richtigkeit der Angaben des anderen Ehegatten, selbst wenn er/sie von der Unrichtigkeit Kenntnis hat. Der Ehegatte wird also allein durch die Unterschrift unter eine Steuererklärung, die falsche oder unvollständige Angaben des Ehegatten enthält, noch nicht zum Mittäter oder Gehilfen einer durch den anderen Ehegatten begangenen Steuerhinterziehung.

Weiterhin sind **Nebenfolgen einer Selbstanzeige** zu beachten. So kann insbesondere bei **Beamten, Richtern und Soldaten** trotz Selbstanzeige eine Disziplinarmaßnahme eingeleitet werden. Kommt es gar zu einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung, so kann die Aberkennung der Amtsfähigkeit und Wählbarkeit in Betracht kommen. Bei Angehörigen der steuer- und rechtsberatenden Berufe (**Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Notare**) und auch **Ärzten** kann eine Selbstanzeige ein berufsrechtliches Verfahren nach sich ziehen. Weiterhin kann eine Verurteilung wegen Steuerdelikten eine **Gewerbeuntersagung** zur Folge haben.

### **3 Einschränkung der steuerlichen Selbstanzeige**

#### **a) Ausschluss der Teilselbstanzeige**

Mit den Änderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wird das **Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige im Grundsatz beibehalten**, aber die Hürden zur Erlangung der Straffreiheit deutlich erhöht. Damit soll – so der Gesetzgeber – das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige nicht mehr für eine „Hinterziehungsstrategie“ missbraucht werden. Die Rechtsfolge

der Straffreiheit tritt nunmehr – unter den weiteren Voraussetzungen – ein, wenn der Stpfl. **zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt.** Damit wird die bisher gesetzlich mögliche Teilselbstanzeige ausgeschlossen.

Nach der zukünftigen Gesetzeslage ist für die Wirksamkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige erforderlich, dass alle Steuerstraftaten hinsichtlich einer Steuerart für alle noch unverjährten Jahre nacherklärt werden. Die strafbefreiende Wirkung tritt – vorbehaltlich der weiteren Anforderungen – dann hinsichtlich dieser Steuerart ein. Hinsichtlich der einzubeziehenden Zeiträume ist dabei auf die strafrechtliche Verfolgungsverjährungsfrist von in der Regel fünf und nur in besonders schweren Fällen zehn Jahren abzustellen.

#### **Beispiel:**

Sachverhalt: Der Unternehmer A hat in den Jahren 2008 und 2009 betriebliche Einnahmen nicht deklariert, was zu einer Verkürzung der Einkommen- und der Umsatzsteuer geführt hat. Nach Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes erklärt er die Besteuerungsgrundlagen bei der Einkommensteuer für 2008 und für 2009 vollständig nach, nicht dagegen für die Umsatzsteuer.

Lösung nach neuem Recht: Da für die Einkommensteuer eine vollständige Selbstanzeige gemacht wird, tritt für diese Steuerart Straffreiheit ein. Das Auslassen der Umsatzsteuer ist insoweit nicht schädlich. Wegen der hinterzogenen Umsatzsteuer ist aber keine Straffreiheit eingetreten, was im Hinblick auf die hohe Gefahr der Tatentdeckung nach der Nacherklärung der Einnahmen bei der Einkommensteuer sehr gefährlich ist.

#### **Hinweis I:**

Das Erfordernis der „**vollständigen**“ **Nacherklärung** ist sehr ernst zu nehmen. Auch wenn der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung ausführt, dass Bagatellabweichungen nicht zur Unwirksamkeit führen sollen, ist der Umfang der Selbstanzeige im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen, um deren strafbefreiende Wirkung nicht zu gefährden.

#### **Hinweis II:**

Folge der Gesetzesänderung ist auch, dass bei einer Selbstanzeige **in jedem Fall ein Steuerstrafverfahren einzuleiten ist.** In diesem Verfahren wird dann in einem ersten Schritt geprüft, ob die Selbstanzeige „vollständig“ und damit geeignet ist, eine Straffreiheit eintreten zu lassen. Bislang wurde in vielen Fällen kein Strafverfahren eingeleitet.

#### **Hinweis III:**

Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ist keine Änderung hinsichtlich der Möglichkeiten einer Selbstanzeige bei einer lediglich **leichtfertigen Steuerverkürzung** eingetreten. In diesen – nicht strafrechtlich, sondern lediglich mit einem Bußgeld bewährten – Fällen ist nach wie vor eine Teilselbstanzeige möglich und diese ist auch noch während einer laufenden Betriebsprüfung möglich, wobei es ausreichend ist, wenn der Stpfl. bei der Betriebsprüfung mitwirkt und hilft. Eine leichtfertige Steuerverkürzung kann z.B. vorliegen, wenn ein steuerlich nicht vorgebildeter und nicht beratener Stpfl. eine unternehmerische Tätigkeit aufnimmt und dabei steuerliche Pflichten übersieht. Eine Abgrenzung zur Steuerhinterziehung kann allerdings nur für den Einzelfall durch einen Fachmann erfolgen.

### **b) Weiterhin gültige Grundsätze zur Wirksamkeit der Selbstanzeige**

Zunächst ist von Bedeutung, dass von einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht nur der Täter der Steuerhinterziehung Gebrauch machen kann, sondern **auch alle Teilnehmer der Tat, also Anstifter und Gehilfen.**

#### **Hinweis:**

Hier ist allerdings Vorsicht angebracht: Erstattet z.B. der Anstifter eine Selbstanzeige, so entfaltet diese eine strafbefreiende Wirkung nur auf den Anstifter selbst und nicht etwa auf den Täter. Der Täter hat dann allerdings den entscheidenden Nachteil, dass die Tat der Finanzbehörde bekannt ist. Dringend anzuraten ist also eine zeitliche und inhaltliche Abstimmung zwischen den Beteiligten.

Das Gesetz sieht für die Selbstanzeige **keine besondere Form** vor. Aus Beweisgründen sollte diese allerdings immer schriftlich erfolgen. Die Selbstanzeige muss auch nicht als solche bezeichnet werden, sondern kann völlig neutral abgefasst werden. Vielfach erfolgt die Selbstanzeige schlicht durch Abgabe geänderter Steuererklärungen.

**Adressiert** werden muss die Selbstanzeige an das zuständige Finanzamt. Hinsichtlich der Gewerbesteuer bedarf es keines Handelns gegenüber der heheberechtigten Gemeinde bzw. Stadt. Vielmehr reicht eine Korrektur der Gewerbesteuererklärung gegenüber dem Finanzamt, da diese Grundlagenfunktion für die Gewerbesteuerfestsetzung der Gemeinde hat, d.h. Letztere wird automatisch angepasst.

Die Selbstanzeige besteht darin, dass frühere unrichtige oder fehlende Angaben berichtigt, ergänzt bzw. nachgeholt werden. Die in der Selbstanzeige gemachten Angaben müssen so gestaltet sein, dass die Finanzverwaltung in die Lage versetzt wird, auf dieser Grundlage den Sachverhalt ohne weitere Mithilfe des Stpfl. aufklären zu können. Deshalb sollte die **Darstellung** so exakt wie möglich sein.

Problematisch sind z.B. die Fälle, in denen Unterlagen nicht mehr vorhanden oder verfügbar sind. In diesen Fällen sollte eine Selbstanzeige auf Basis einer **großzügigen Schätzung** erfolgen. Allerdings müssen später die Grundlagen der Schätzung dargelegt werden können. Wird zu niedrig geschätzt, ist die Selbstanzeige unter Umständen nicht wirksam. Durch die „versuchte“ Selbstanzeige ist die Finanzverwaltung dann jedoch auf die unrichtigen Angaben hingewiesen worden, so dass Strafbefreiung nicht mehr eintreten kann.

Die Selbstanzeige sollte auch **alle betroffenen Steuerarten** umfassen. So führen nicht erklärte betriebliche Einnahmen nicht nur zu einer höheren Einkommen- oder Körperschaftsteuer, sondern regelmäßig auch zu einer höheren Umsatzsteuer. Wird die Umsatzsteuer nicht in die Selbstanzeige einbezogen, so tritt insofern keine Straffreiheit ein.

**Hinweis:**

Von besonderer Wichtigkeit ist zunächst eine exakte Ermittlung des Sachverhalts. Notwendige Belege und Bescheinigungen sollten möglichst umfassend vorhanden sein, um den zu erklärenden Hinterziehungstatbestand entsprechend genau erklären zu können und kein Risiko einzugehen, dass im Nachhinein doch noch weitere Hinterziehungsaspekte auftauchen.

Zwar existieren für die strafbefreiende Selbstanzeige – wie dargestellt – keine Formvorschriften und kein Mindestinhalt, doch handelt es sich z.B. **in folgenden Fällen nicht um eine wirksame Selbstanzeige:**

- Die schlichte Erklärung gegenüber dem Finanzamt, die eingereichten Steuererklärungen seien falsch;
- die schlichte Erklärung, „eine Selbstanzeige erstatten zu wollen“;
- die anonyme Nachzahlung der Steuer, ohne gleichzeitig irgendwelche Angaben zu machen;
- die Beantragung einer Betriebsprüfung.

**Hinweis:**

Es ist ganz dringend darauf hinzuweisen, dass die Materie der Selbstanzeige äußerst komplex ist und daher in jedem Fall eine **Beratung erfordert**. Dies gilt insbesondere deshalb, weil Fehler bei der Erstellung der Selbstanzeige nicht mehr geheilt werden können. Vielmehr müssen der Zeitpunkt, die Form und der Inhalt der Selbstanzeige sehr sorgfältig abgestimmt werden.

**c) Maßgebliche Zeiträume**

Hinsichtlich der **Steuerjahre, die für eine Selbstanzeige relevant sind**, ist zunächst die strafrechtliche Verjährungsfrist von fünf bzw. in besonders schweren Fällen in zehn Jahren zu beachten. Aus **strafrechtlicher Sicht** macht eine Selbstanzeige nur für diesen Zeitraum Sinn, weil nur für noch nicht verjährte Zeiträume Straffreiheit erlangt wird.

Die **steuerrechtliche Festsetzungsverjährung**, also der Zeitraum, in dem noch Steuern festgesetzt werden können, beläuft sich dagegen auf zehn Jahre im Falle der Steuerhinterziehung bzw. bei Steuerverkürzungen abermals fünf Jahre. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die unrichtige bzw. unvollständige Steuererklärung eingereicht wurde.

**Hinweis:**

Die im Einzelfall relevanten Verjährungs- bzw. Festsetzungsfristen sollten durch Hinzuziehung fachlicher Beratung ermittelt werden.

#### 4 **Ausschlussgründe**

Von besonderer Bedeutung ist, dass eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung unter bestimmten Bedingungen ausgeschlossen ist. Dies folgt aus dem Sinn der Selbstanzeige, nämlich dem Fiskus bisher nicht erkannte Steuerquellen zu erschließen. Hat der Fiskus nun die Quelle aber bereits ohne Zutun des Stpfl. entdeckt, so kann eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr erstattet werden. **Ausschlussgründe** sind:

- Tatentdeckung;
- Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens;
- Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (auch als „Fußmattenprinzip“ bezeichnet).

Letzteres wird nun gesetzlich verschärft, da nach Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes bereits die **Bekanntgabe der Prüfungsanordnung** die Straffreiheit durch eine Selbstanzeige verwehrt.

Nach wie vor sperrt also zunächst die Tatentdeckung die Möglichkeit der Straffreiheit durch Selbstanzeige. Insoweit ist eine Verschärfung eingetreten, da nunmehr nicht auf die einzelne Tat abgestellt wird. Die Sperrwirkung tritt bereits dann ein, wenn „*eine der Steuerstraftaten ... bereits entdeckt war*“. Ist also z.B. die Nichtangabe von Kapitaleinkünften bei der Einkommensteuer im Jahr 2008 entdeckt worden, so kann hinsichtlich nicht angegebener Kapitaleinkünfte anderer nicht verjährter Jahre bei der Einkommensteuer keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr gestellt werden.

**Hinweis:**

In der Praxis ist oftmals nicht einwandfrei zu erkennen, ob ein Ausschlussgrund für die steuerliche Selbstanzeige gegeben ist. Deshalb sollte bei drohendem Erkennen durch die Finanzbehörde die Selbstanzeige im Zweifel möglichst bald gestellt werden, da eine zu spät gestellte Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung entfalten kann.

#### 5 **Zuschlagzahlung für Steuersünder**

##### a) **Grundsatz der Straffreiheit**

Allein die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige reicht nicht aus. Vielmehr tritt die strafbefreiende Wirkung für den Täter nur ein, wenn die **hinterzogenen Steuern** vollständig innerhalb einer vom Finanzamt bestimmten angemessenen Frist **nachentrichtet** werden. Die Nachzahlungsfrist ist in der Regel sehr kurz bemessen.

**Hinweis:**

Vor der Erstattung einer Selbstanzeige ist also sorgfältig zu prüfen, ob die Mittel für die notwendigen Steuernachzahlungen vorhanden sind. Die sofortige und vollständige Zahlung ist anzuraten. Dies hat auch den Vorteil, dass keine weiteren Zinsen (i.d.R. 6 % p.a.) anfallen.

##### b) **Strafzuschlag bei Beträgen ab 50 000 €**

Die Straffreiheit bei wirksamer Selbstanzeige und Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern gilt nunmehr aber nur noch dann, wenn der Hinterziehungsbetrag je Tat höchstens 50 000 € beträgt.

Bei darüber hinausgehenden Beträgen gilt zunächst noch keine Straffreiheit. Vielmehr wird lediglich von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn auf die nachentrichtete hinterzogene Steuer noch ein **Strafzuschlag von 5 %** des hinterzogenen Steuerbetrags gezahlt wird.

Die Grenze von 50 000 € bezieht sich dabei auf die jeweilige Tat im strafrechtlichen Sinne, die durch Steuerart, den Besteuerungszeitraum und den Stpfl. definiert wird.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Der Unternehmer A hinterzieht im Jahr 2008 Einkommensteuer i.H.v. 45 000 € und im Jahr 2009 i.H.v. 55 000 €. Darüber hinaus hinterzieht er im Jahr 2008 Umsatzsteuer i.H.v. 20 000 €. Nach Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wird eine umfassende Selbstanzeige erstattet.

Lösung: Den Strafzuschlag von 5 % muss A nur im Hinblick auf die Einkommensteuer 2009 leisten.

**Hinweis:**

Dieser Strafzuschlag ist in einschlägigen Fällen also quasi der Preis für die Straffreiheit. Der Strafzuschlag ist nicht zu zahlen, wenn eine Steuerstraftat aufgedeckt wird und sich der Stpfl. insoweit strafrechtlich zu verantworten hat.

Nach dem Gesetz ist der Strafzuschlag im Übrigen immer vom Täter zu leisten. Reicht nun ein Teilnehmer an einer Straftat eine Selbstanzeige ein, so ist dessen Straffreiheit – nach derzeitigen Erkenntnissen – davon abhängig, dass der Täter den Strafzuschlag leistet. Vorsorglich sollte in diesen Fällen der Teilnehmer den Strafzuschlag im Namen des Täters an die Staatskasse entrichten.

**6 Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und Übergangsregelung**

Am 15.4.2011 hat der Bundesrat abschließend dem Gesetz zugestimmt, so dass das Gesetz bereits Ende April oder spätestens im Mai am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten kann.

Von besonderer Bedeutung ist die im Gesetz verankerte Übergangsregelung. Danach ist die bisher gängige, durch den Beschluss des Bundesgerichtshofs aber verworfene Teilselbstanzeige bis zum Datum des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes (Datum der Gesetzesausfertigung durch den Bundespräsidenten) möglich. Damit werden auch rückwirkend alle bisherigen Teilselbstanzeigen geschützt und die schärfere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nicht angewandt.