



Selbstanzeige schwer gemacht – Bemerkungen eines steuerstrafrechtlichen Beraters und Verteidigers

Die Selbstanzeige im Spannungsfeld zwischen Strafrecht
und Steuerrecht – Überlegungen im Vorfeld eines heiß
diskutierten Instituts

Hannover, 8.12.2014

Rechtsanwalt Dr. Heiko Ahlbrecht

Prolog – Koalitionsvertrag 2013

„Wir werden weiterhin entschlossen gegen Steuerhinterziehung vorgehen. Wir werden im Lichte des ausstehenden Berichts der Finanzministerkonferenz (FMK) die Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige weiterentwickeln, sofern hierfür Handlungsbedarf aufgezeigt wird.“

BT Drs. 18/3018

A. Problem und Ziel

Steuerhinterziehung soll konsequent bekämpft werden. Die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige und zum Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen sollen zu diesem Zweck weiter verschärft werden.

B. Lösung

Die strafbefreiende Selbstanzeige sowie die Möglichkeit des Absehens von Verfolgung in besonderen Fällen sollen dem Grunde nach erhalten bleiben. Die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 der Abgabenordnung – AO) sowie für das Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO) sollen jedoch deutlich verschärft werden.

Erhöhter Erfüllungsaufwand – BT Drs. 18/3018

„E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für Bürgerinnen und Bürger, die Steuern hinterzogen haben, wird sich der Erfüllungsaufwand erhöhen, wenn sie zukünftig eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben oder ein Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen auslösen wollen.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Für die Wirtschaft ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.“

Erfüllungsaufwand konkret

- Angaben zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre - § 371 Abs. 1 S. 2 AO nF
 - Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten der ausländischen Banken
 - Beschaffung der Dokumentation einschl. Kosten
 - Ermittlung von Erträgen aus geschlossenen (thesaurierenden) Fonds jeglicher Couleur
- Angaben zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart....
 - Dies betrifft sowohl die private Steuerhinterziehung als auch unrichtige betriebliche Steuersachverhalte
 - → Gesamtschau für die Erstellung einer Selbstanzeige ist nahezu unmöglich

Erfüllungsaufwand konkret

- Finanziell erhebliche Verteuerung des (Straf)Zuschlags - § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO n.F.
 - 10% der hinterzogenen Steuer (25.001-100.000 €)
 - 15% der hinterzogenen Steuer (100.101-1.000.000€)
 - 20% der hinterzogenen Steuer - 1.000.001 € und mehr
- Straffreiheit / Absehen von Strafverfolgung nur bei
 - Wirksamer Selbstanzeige
 - Begleichung der Steuerschuld
 - Begleichung der Hinterziehungszinsen (**neu**)
 - Begleichung etwaiger Strafzuschläge

Kritik

- Die Neuregelung „bedient“ allein die Finanzämter und wurde primär auf den Privatanleger als Täter ausgerichtet
- Sie ist von den Landesfinanzministerien entwickelt worden ohne Einbindung der Strafrechtswissenschaft und -praxis
- Zu begrüßen ist allein die Erleichterung im Bereich der Korrektur von Lohnsteuer- und Vorsteueranmeldungen – hier folgt aber das Gesetz der geübten Praxis

Kritik

- Die strafbefreiende Selbstanzeige verdient ihren Namen nicht mehr. Die Neuregelung entspricht einem formalisierten Ablaßhandel.
 - Der (Straf)Zuschlag nach § 398a AO ist in seiner Auswirkung eine Strafe
 - Die Unterscheidung zwischen Straffreiheit und Absehen von der Strafverfolgung ist gekünstelt und dogmatisch fragwürdig, insbesondere wegen des gebundenen Ermessens und gleichem Ergebnis.
- Die Erweiterung der Sperrgründe beseitigt faktisch steuerliche Korrekturmöglichkeiten im Vorfeld einer betrieblichen Steuerprüfung
- Die dringend gebotene gesetzliche Definition des Sperrgrundes der Tatentdeckung wurde (bewußt?) versäumt

WESSING & PARTNER

Rechtsanwalt Dr. Heiko Ahlbrecht

Rathausufer 16-17

40213 Düsseldorf

Tel.: 0211 168 44 220

Fax: 0211 168 44 444

Hdy: 0170 55 77 133

Mail: ahlbrecht@strafrecht.de

Back up

Die Neuregelungen im Detail:

I. § 371 AO

- Verlängerung der Berichtigungspflicht auf 10 Jahre - § 371 Abs. 1 S. 2 AO
- Erstreckung der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und b AO auf Anstifter und Gehilfen sowie des § 371 Abs. 2 S. 1a AO auf Begünstigte
- Einschränkung der Sperrwirkung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und c AO
- Erweiterung der Sperrgründe - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d (neu verselbständigter Sperrgrund), Abs. 2 S. 1 Nr. 1e, Abs. 2 S. 1 Nr. 4 (neue Sperrgründe) AO
- Absenkung der Schwelle des Hinterziehungsbetrags für das Entfallen der strafbefreienden Wirkung - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO
- Wiedereinführung der Teilselbstanzeige für Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung durch Voranmeldungen - § 371 Abs. 2a AO
- Zahlung der Hinterziehungszinsen auf die Steuernachforderung als Voraussetzung für eine Strafbefreiung - § 371 Abs. 3 AO

Die Neuregelungen im Detail:

II. § 398a AO

- **Verschärfung der Zuzahlungspflichten - § 398a Abs. 1 AO**
- **§ 398a Abs. 2 – 4 AO**

III. Sonstige Änderungen

- **§ 170 Abs. 6 AO**
- **§ 164 Abs. 4 S. 2 AO**
- **Artikel 97 § 10 Abs. 13 Einführungsgesetz zur AO**
- **§ 374 Abs. 4 AO**
- **§ 378 Abs. 3 AO**

§ 371 Abs. 1 AO

§ 371 Abs. 1 AO a.F.

Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen **unverjährten** Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft.

§ 371 Abs. 1 AO n.F.

Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft.

Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

Verlängerung der Berichtigungspflicht auf 10 Jahre - § 371 Abs. 1 S. 2 AO

- Bisherige Verpflichtung des Steuerpflichtigen hinsichtlich der **strafrechtlich noch nicht verjährten Taten** unrichtige Angaben zu berichtigen, unvollständige Angaben zu ergänzen oder unterlassene Angaben nachzuholen
- Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung verjähren nach 10 Jahren (§ 376 Abs. 1 AO), Fälle einfacherer Steuerhinterziehung nach 5 Jahren (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB)
- Hingegen beträgt die steuerliche Festsetzungsfrist für beide Fälle 10 Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO), weshalb das Finanzamt in Fällen einfacher Steuerhinterziehung für die steuerlich noch offenen Altjahre ggf. schätzen musste
- **Deshalb ursprünglich geplante Verlängerung der Verjährungsfrist in allen Fällen der Steuerhinterziehung auf 10 Jahre**
- Letztlich aber nur Einführung einer fiktiven Frist von 10 Jahre in Form der Verlängerung der Berichtigungspflicht auf mindestens 10 Kalenderjahre für alle Fälle der Steuerhinterziehung → Auch in Fällen der einfachen Steuerhinterziehung müssen für 10 Jahre rückwirkend die hinterzogenen Steuern nachgeklärt werden, unabhängig davon, ob bereits Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist
- Ausgangspunkt für die Berechnung der fiktiven Frist von 10 Jahren = Abgabe der Selbstanzeige

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und b AO

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und b AO a.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem **Täter** oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder

b) dem **Täter** oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist (...)

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und b AO n.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem **an der Tat Beteiligten**, seinem Vertreter, dem **Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1** oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder

b) dem **an der Tat Beteiligten** oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist (...)

Erstreckung der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und b auf Anstifter und Gehilfen sowie des § 371 Abs. 2 S. 1a AO auf Begünstigte

- Durch das Ersetzen des Begriffs des „Täters“ durch den Begriff des „an der Tat Beteiligten“ erstreckt sich zukünftig die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und b AO auch auf Anstifter und Gehilfen (§ 71 AO)
- Zukünftig ist auch für den Anstifter bzw. Gehilfen der Steuerhinterziehung die Selbstanzeige gesperrt, wenn dem Täter die Prüfungsanordnung nach § 196 AO für die steuerliche Außenprüfung bzw. die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist
- Anstifter bzw. Gehilfe muss weder Adressat der Prüfungsanordnung bzw. des Straf- oder Bußgeldverfahrens sein noch davon Kenntnis erhalten
- Grund: Der an der Tat Beteiligte soll nicht vom Auseinanderfallen zwischen Tatbeteiligten und Begünstigten der Steuerhinterziehung profitieren
- Aufnahme des Begriffs des „Begünstigten“ im Sinne des § 370 Abs. 1 AO in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a AO

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und c AO

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und c AO a.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder

b) (...)

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (...)

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und c AO n.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, **beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung**, oder

b) (...)

c) Ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, **beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung** (...)

§ 371 Abs. 2 S. 2 AO (neu)

Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c hindert nicht die Abgabe der Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart.

Einschränkung der Sperrwirkung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und c AO

- Mit der Änderung des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a und c AO wird der Umfang der Sperrwirkung einer Prüfungsanordnung bzw. des Erscheinens eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung beschränkt
- Diese Änderung gewährleistet zusammen mit der Einführung des neuen § 371 Abs. 2 S. 2 AO, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige für Zeiträume, die nicht von der (angekündigten) Außenprüfung umfasst sind, grundsätzlich möglich bleibt

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d und e und Nr. 4 AO (neu)

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1c AO a.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung (...)

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (...)

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d, e und Nr. 4 AO n.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung (...)

d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

e) ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist oder sich ausgewiesen hat oder (...)

4. ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

Erweiterung der Sperrgründe - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d, e und Nr. 4 AO

1. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d AO
 - Verschiebung des bisherigen Sperrgrundes des Erscheinens eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Ordnungswidrigkeit (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1c 2. und 3. Alt. AO a.F.) in den neuen § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d AO
 - Redaktionelle Änderung im Zusammenhang mit der Einführung des § 371 Abs. 2 S. 2 AO

2. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1e AO
 - Erweiterung der Sperrgründe um einen neuen Buchstaben e
 - Keine Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige in der Zeit, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und der Amtsträger der Finanzbehörde sich als solcher ausgewiesen hat

Erweiterung der Sperrgründe - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1d, e und Nr. 4 AO

- Nachschau führt zu keinen Ergebnissen → Entfallen des Sperrgrunds, sobald die Nachschau beendet ist
 - Nachschau führt zu Erkenntnissen oder Ergebnissen, die Anlass zu weiteren Maßnahmen bieten → Im Regelfall Eingreifen eines anderen Sperrgrundes (z.B. bei Tatentdeckungen § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO)
3. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO
- Aufnahme der besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung (Regelbeispiele) als Sperrgründe (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 – 5 AO)
 - Aufgrund der besonderen Strafwürdigkeit dieser Fälle soll nur noch ein Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO möglich sein

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO a.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

(...)

3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von **50 000 Euro** je Tat übersteigt.

§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO n.F.

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

(...)

3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von **25 000 Euro** je Tat übersteigt.

Absenkung der Schwelle des Hinterziehungsbeitrags für das Entfallen der strafbefreienden Wirkung - § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO

- Absenkung der Grenze des Hinterziehungsbeitrags, bis zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich ist, von 50 000 € auf 25 000 € je Veranlagungszeitraum/Tat
- Künftig werden alle Fälle mit einem Hinterziehungsvolumen ab 25 000 € aus dem Anwendungsbereich des § 371 AO herausgenommen und dafür dem des § 398a AO unterworfen

§ 371 Abs. 2a AO (neu)

Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Nummer 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. Absatz 2 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. 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.

Wiedereinführung der Teilselbstanzeige bei Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung durch Voranmeldungen - § 371 Abs. 2a AO

- Zeit vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz: Einleitung von Steuerstraßverfahren oder Bußgeldverfahren im Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen nur in Einzelfällen, da die Voraussetzungen für eine Selbstanzeige erfüllt waren
- Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erhebliche Einschränkung der nachträglichen Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen
- Eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung, die eine wirksame Selbstanzeige darstellt, kann nicht noch einmal, z.B. im Rahmen einer weiteren Voranmeldung oder im Rahmen der Jahreserklärung als wirksame Selbstanzeige gewertet werden, denn eine Selbstanzeige führt dazu, dass die Steuerhinterziehung bekannt ist und damit der Sperrgrund der Tatentdeckung greift

Wiedereinführung der Teilselbstanzeige bei Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung durch Voranmeldungen - § 371 Abs. 2a AO

- Aus dem Gebot, zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die Berichtigung durchzuführen (Gebot der Vollständigkeit nach § 371 Abs. 1 AO) ergibt sich, dass eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nach bisherigem Recht nicht als wirksame Selbstanzeige gewertet werden kann, wenn bereits Umsatzsteuervoranmeldungen für das laufende Jahr falsch abgegeben wurden und diese in der Jahreserklärung nicht gleichzeitig korrigiert werden
- Nach gefestigter Rechtsprechung liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn die Abgabefrist einer Voranmeldung überschritten ist; Abgabe der Voranmeldung zu einem späteren Zeitpunkt ist als Selbstanzeige zu werten, zu deren Wirksamkeit aber auch Unrichtigkeiten in vorhergehenden Voranmeldungen korrigiert werden müssen (Gebot der Vollständigkeit); Selbstanzeige führt zur Entdeckung der Tat, mit der Folge, dass eine weitere Korrektur, z.B. im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung, nicht mehr möglich ist

Wiedereinführung der Teilselbstanzeige bei Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung durch Voranmeldungen - § 371 Abs. 2a AO

- Der neue § 371 Abs. 2a AO sieht, um Rechtssicherheit für die Praxis zu schaffen, für die Umsatzsteuervoranmeldung, soweit es sich nicht um eine Jahresanmeldung handelt, und die Lohnsteueranmeldung, eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 371 AO und der Tatentdeckung vor
- Eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung gilt zukünftig wieder als wirksame Teilselbstanzeige; damit wird der Rechtszustand vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wiederhergestellt
- Die Umsatzsteuerjahreerklärung für das Vorjahr muss nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldung des laufenden Jahres umfassen

Wiedereinführung der Teilselbstanzeige bei Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung durch Voranmeldungen - § 371 Abs. 2a AO

Begrüßenswerte Änderung, da

- die Vorschrift nahezu unlösbare Praxisprobleme des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes im Unternehmenssteuerrecht aufhebt und
- der Kriminalisierung von Unternehmensmitarbeitern bei der Einreichung von verspäteten oder unzutreffend berechneten Steueranmeldungen entgegenwirkt und zudem
- das berechtigte Anliegen der behördlichen Praxis, eine Kriminalisierung geschäftlich gebräuchlicher Praktiken möglichst nicht zu forcieren, berücksichtigt ; Nr. 132 Abs. 2 AStBV war insoweit unzureichend

§ 371 Abs. 3 AO

§ 371 Abs. 3 AO a.F.

Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

§ 371 Abs. 3 AO n.F.

Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er 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 Absatz 4 angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. In den Fällen des Absatz 2a Satz 1 gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass die fristgerechte Entrichtung von Zinsen nach § 233a oder § 235 unerheblich ist.

Zahlung der Hinterziehungszinsen auf die Steuernachforderung als Voraussetzung für eine Strafbefreiung - § 371 Abs. 3 AO

- Zahlung der Zinsen auf die Steuernachforderung bisher keine Voraussetzung für eine strafbefreiende Selbstanzeige
- Fristgemäße Zahlung sowohl der nach § 235 AO festgesetzten Hinterziehungszinsen als auch ggf. der Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, soweit sie nach § 235 Abs. 4 AO auf die festgesetzten Hinterziehungszinsen angerechnet werden, neben der fristgemäßen Zahlung der hinterzogenen Steuern zukünftig allerdings Voraussetzung für die Straffreiheit nach § 371 AO
- Bei Umsatzsteuervoranmeldungen, mit Ausnahme der Umsatzsteuerjahreserklärung, und Lohnsteueranmeldungen gilt allerdings die bisherige Rechtslage weiter (§ 371 Abs. 2a S. 1 AO)

§ 398a Abs. 1 AO

§ 398a AO a.F.

In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50 000 Euro übersteigt (§ 371 Absatz 2 Nummer 3), wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und
2. einen Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt.

§ 398a Abs. 1 AO n.F.

(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. 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 Absatz 4 angerechnet werden, entrichtet und
2. einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt:
 - a) 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro nicht übersteigt,
 - b) 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro übersteigt und 1 000 000 Euro nicht übersteigt,
 - c) 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 Euro übersteigt.

Verschärfung der Zuzahlungspflichten - § 398a Abs. 1 AO

- Anpassung des § 398a Abs. 1 AO aufgrund der Absenkung der 50 000 €-Grenze auf 25 000 € (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO) und der Aufnahme der besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung (Regelbeispiele) als Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 AO)
- Absenkung der Grenze, bis zu der eine Steuerhinterziehung ohne Zahlung eines Geldbetrages nach § 398a bei einer Selbstanzeige straffrei bleibt, von 50 000 € auf 25 000 €
- Fristgemäße Zahlung der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und der Zinsen nach § 233a AO, soweit sie nach § 235 Abs. 4 AO auf die festgesetzten Hinterziehungszinsen angerechnet werden, zukünftig Voraussetzung für das Absehen der Verfolgung einer Steuerstraftat nach § 398a AO
- Deutliche Anhebung des Geldbetrages, der zugunsten der Staatskasse zusätzlich zu entrichten ist, um von strafrechtlicher Verfolgung frei zu werden, durch die Einführung einer Staffelung des zu zahlenden Geldbetrags, der sich an der Höhe des Hinterziehungsbeitrages orientiert, da diese einen wesentlichen Umstand für die Bemessung der Schuld des Straftäters darstellt
- Der Geldbetrag bezieht sich auf die jeweils noch nicht verjährte Straftat

§ 398a Abs. 2, 3 und 4 AO (neu)

(2) Die Bemessung des Hinterziehungsbeitrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.

(3) Die Wiederaufnahme eines nach Absatz 1 abgeschlossenen Verfahrens ist zulässig, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren.

(4) Der nach Absatz 1 Nummer 2 gezahlte Geldbetrag wird nicht erstattet, wenn

die Rechtsfolge des Absatzes 1 nicht eintritt. Das Gericht kann diesen Betrag jedoch auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe anrechnen.

§ 170 Abs. 6 AO

§ 170 Abs. 6 AO a.F.

Für die Wechselsteuer beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Wechsel fällig geworden ist.

§ 170 Abs. 6 AO n.F.

Für die Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt, die

1. aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind, und
2. nicht nach Verträgen im Sinne des § 2 Absatz 1 oder hierauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden,

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

Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist - § 170 Abs. 6 AO

- Prolog: Streichung des bisherigen § 170 Abs. 6 AO, denn Abschaffung der Wechselsteuer im Zuge der Einführung des Binnenmarktes in Deutschland zum 01.01.1992
- Bislang geltende Verjährungsfristen für Steuern, die auf bestimmte ausländische Kapitalerträge entfallen, werden durch ihren späteren Beginn deutlich hinausgeschoben, womit gewährleistet werden soll, dass diese Kapitalerträge, die den deutschen Finanzbehörden nicht durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, zukünftig zutreffend besteuert werden können
- Ermöglichung der Durchsetzung des Steueranspruchs für einen längeren Zeitraum durch den neuen § 170 Abs. 6 AO
- § 170 Abs. 6 AO lex specialis zu § 170 Abs. 1 und 2 AO, der allgemein den Beginn der steuerlichen Festsetzungsfrist regelt

§ 164 Abs. 4 S. 2 AO

§ 164 Abs. 4 S. 2 AO a.F.

§ 169 Absatz 2 Satz 2 und § 171 Absatz 7, 8 und 10 sind nicht anzuwenden.

§ 164 Abs. 4 S. 2 AO n.F.

§ 169 Absatz 2 Satz 2, § 170 Absatz 6 und § 171 Absatz 7, 8 und 10 sind nicht anzuwenden.

§ 164 Abs. 4 S. 2 AO

- Redaktionelle Folgeänderung durch die Einführung der neuen Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 6 AO
- Sicherstellung, dass der Vorhalt der Nachprüfung, der den gesamten Steuerfall erfasst, nicht länger fortbesteht als bisher
- Vermeidung, dass der unehrliche Steuerpflichtige im Steuerfestsetzungsverfahren anlässlich des Aufgreifens seiner nicht erklärten Kapitalerträge anderweitige Steuerminderungen geltend machen könnte

Artikel 97 § 10 Abs. 13 Einführungsgesetz zur AO (neu)

§ 170 Absatz 6 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gilt für alle nach dem 31. Dezember 2014 beginnenden Festsetzungsfristen.

= Anwendungsregelung zur neuen Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 6 AO

§ 374 Abs. 4 AO

§ 374 Abs. 4 AO a.F.

§ 370 Absatz 6 **Satz 1** und Absatz 7 gilt entsprechend.

§ 374 Abs. 4 AO n.F.

§ 370 Absatz 6 und 7 gilt entsprechend.

§ 378 Abs. 3 AO

§ 378 Abs. 3 AO a.F.

Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. § 371 Absatz 3 und 4 gilt entsprechend.

§ 378 Abs. 3 AO n.F.

Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. **Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, wenn der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten verkürzten Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.** § 371 Absatz 4 gilt entsprechend.

§ 378 Abs. 3 AO

- Änderung stellt sicher, dass bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung, die lediglich mit Geldbuße bedroht ist, nicht wie bei der vorsätzlichen Steuerhinterziehung zur Erlangung der Straffreiheit durch eine Selbstanzeige künftig auch die Hinterziehungszinsen zu entrichten sind (vgl. § 371 Abs. 3 AO)
- Satz 2 wurde neu eingeführt
- Bei Satz 3 handelt es sich um eine Anpassung einer Verweisung

WESSING & PARTNER

Rechtsanwalt Dr. Heiko Ahlbrecht

Rathausufer 16-17

40213 Düsseldorf

Tel.: 0211 168 44 220

Fax: 0211 168 44 444

Hdy: 0170 55 77 133

Mail: ahlbrecht@strafrecht.de