

Tendenzen zur Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige in Deutschland

Das Klima für in Deutschland steuerpflichtige Steuersünder hat sich wesentlich geändert. Zum einen steigt das Entdeckungsrisiko aufgrund von Steuer- bzw. Auskunftsabkommen. Zum anderen hat sich auch das steuerstrafrechtliche Umfeld in Deutschland in jüngster Zeit erheblich verschärft. Neben der Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist von fünf auf zehn Jahre in besonders schweren Fällen und der Erhöhung des Strafmasses, sollen aktuell die Anforderungen an Selbstanzeigen zur Erlangung der Straffreiheit erhöht werden.



Von Jasmin Weinert

*Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin
WSWP Weinert GmbH, München*



und Dr. Gregor Geimer

*Rechtsanwalt und Steuerberater
Acuris Rechtsanwälte, München*

Änderung des politischen Umfelds
Steuerhinterziehung ist in Deutschland eine Straftat. Sie hat allerdings keine strafrechtliche Konsequenz, wenn rechtzeitig eine Selbstanzeige eingereicht und die hinterzogenen Steuern nebst Zinsen nachgezahlt werden. Hierdurch wird dem Steuersünder die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ermöglicht, während sich für den Fiskus neue Steuerquellen erschliessen.

Als Folge von medienwirksam angekauften Datenträgern kam es allein im Frühjahr 2010 zu einer Flut von ca. 20'000 Selbstanzeigen. Es dürfte weniger Reue als die Angst vor Entdeckung gewesen sein, die die grosse Masse von Selbstanzeigen ausgelöst hat. Aktuell steht daher auf dem Prüfstand, ob und

unter welchen Voraussetzungen an der Strafflosigkeit bei rechtzeitigem Einreichen einer Selbstanzeige festgehalten werden soll.

Die Forderungen der politischen Parteien reichen von der Verschärfung der Anforderungen an die Gewährung von Straffreiheit (Fraktionen der CDU/CSU und FDP) bis hin zur vollständigen Abschaffung der Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige (Fraktion der SPD). Die Brücke zur Steuerehrlichkeit wäre dem Steuerpflichtigen in letztgenanntem Fall endgültig genommen.

Rechtsprechung des BGH

Im Einklang mit den bestehenden politischen Tendenzen hat der 1. Strafsenat

des Bundesgerichtshofs (BGH) in seinem rechtsprechungsändernden Urteil vom 20. Mai 2010 die gesetzlichen Vorschriften zur strafbefreienden Selbstanzeige in einer solchen Weise ausgelegt, dass bereits nach derzeit geltendem Recht der sogenannten Teilselbstanzeige die strafbefreiende Wirkung abzusprechen ist.

Von einer Teilselbstanzeige ist auszugehen, wenn die nachzuerklärenden Einkünfte nicht vollständig angegeben wurden. Der Abschaffung der Strafbefreiung bei Teilselbstanzeige liegt das Bild eines Steuerhinterziehers zugrunde, der seine Steuerquellen bei verschiedenen Instituten oder in verschiedenen Ländern je nach aktuellem Entdeckungsrisiko nur schein-

weise im Rahmen einer (Teil-)Selbstanzeige offenlegt (sogenannte dolose Selbstanzeige).

Nur dem Steuerpflichtigen, der vollständig «reinen Tisch» macht, soll dem BGH zufolge Straffreiheit zugestanden werden. Der BGH argumentiert, dass die Erschliessung neuer Steuerquellen als fiskalisch motivierter Strafaufhebungsgrund angesichts besserer Ermittlungsmöglichkeiten der Behörden in den Hintergrund trete. Der Steuerpflichtige solle daher primär an seinem Willen zur vollständigen Rückkehr in die Steuerehrlichkeit gemessen werden.

Das Urteil hat harsche Kritik erfahren. Dem 1. Senat des BGH wird vorgeworfen, dass seine Rechtsprechung vor allem von politisch-moralischen Wertvorstellungen getragen sei, wie sie im Antrag der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zur Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige niedergelegt sind. Da die vom BGH geäußerte Rechtsauffassung den Gesetzeswortlaut überschreite und darüber hinaus im Sinne eines obiter dictums für den zu beurteilenden Einzelfall nicht entscheidungserheblich war, hätte der BGH über seinen Entscheidungsauftrag hinaus der Gesetzgebungskompetenz der Legislative vorgegriffen.

Neue Massstäbe

Neue Massstäbe setzt der BGH auch bei der Auslegung des Begriffs der Tatentdeckung. Ab Tatentdeckung entfaltet eine Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung mehr. Die Tat kann – entgegen bisheriger Praxis – nach Auffassung des BGH auch schon vor dem Abgleich mit der Steuererklärung des Steuerpflichtigen entdeckt sein, wenn weitere Umstände hinzukommen, bei welchen nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat anzunehmen sei. Beispielhaft nennt der BGH Aussagen von Zeugen, die dem Steuerpflichtigen nahe stehen und dienliche Angaben zum Inhalt von Steuererklärungen machen, sowie die Existenz verschleierte Steuerquellen, bei welchen schon allein die Art und Weise der Verschleierung als signifikantes Indiz für unvollständige oder unrichtige Angaben zu werten sei.

Bei verschwiegenen Kapitaleinkünften im Ausland war bisher erst bei Abgleich von Steuer-CD-Daten oder den bei Zollkontrollen gefundenen Unterlagen mit den Angaben in der Steuererklärung des Steuerpflichtigen von einer Tatentdeckung auszugehen. Für eine Selbstanzeige war es in der Regel mit Ankauf der CD bzw. Unterlagenfund daher noch nicht zu spät. In der Literatur wird zwar davon ausgegangen, dass diese Grundsätze im Regelfall auch nach Ergehen des Urteils des BGH vom 20. Mai 2010 noch Bestand haben. Die weitere Rechtsentwicklung hierzu ist aber im Auge zu behalten.

Geplante gesetzliche Verschärfung

In den Verhandlungen zum aktuellen Jahressteuergesetz 2010 empfahl der deutsche Bundesrat gesetzliche Verschärfungen bei den Anforderungen an strafbefreiende Selbstanzeigen: Das Zeitfenster, in dem Steuersünder eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung einreichen können, soll verengt werden. Nach der Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2010 wäre der Weg in die Straffreiheit a) mit Tatentdeckung bzw. b) mit Einleitung eines Straf- oder Bussgeldverfahrens bzw. c) mit Absendung einer Prüfungsanordnung im Falle von Betriebsprüfungen versperrt. Nach der bislang geltenden gesetzlichen Regelung wird zusätzlich vorausgesetzt, dass im Fall a) der Täter von der Tatentdeckung wusste oder damit rechnen musste, im Fall b) die Einleitung des Verfahrens an den Steuerpflichtigen bekannt gegeben worden war und im Fall c) der Betriebsprüfer in Prüfungsabsicht erschienen war. Bei Umsetzung der Empfehlungen des Bundesrats wäre für den Steuerpflichtigen daher nicht mehr kalkulierbar, ob durch die Selbstanzeige Straffreiheit erlangt werden kann oder ob bereits ein sog. Sperrgrund eingetreten ist. Mit Eintritt eines Sperrgrunds werden Selbstanzeigen allenfalls bei der Bemessung des Strafmasses berücksichtigt, ein genereller Anspruch auf Straffreiheit besteht aber nicht.

Darüber hinaus sah die Stellungnahme des Bundesrats eine Verteuerung der Selbstanzeige vor. Es soll künftig

ein Zuschlag in Höhe von 5% auf den Hinterziehungsbetrag zu entrichten sein. Der Zuschlag soll neben die nachzu-entrichtende Steuer und die Hinterziehungszinsen von 6% p.a. treten.

Im vom Bundestag am 28.10.2010 beschlossenen Entwurf zum Jahressteuergesetz 2010 sind die vom Bundesrat vorgeschlagenen Verschärfungen nicht mehr enthalten. Es kann allerdings noch nicht ganz ausgeschlossen werden, dass die vom Bundesrat vorgeschlagenen Gesetzesanpassungen, die zum Teil die bereits gültige BGH-Rechtsprechung umsetzen, nicht doch noch zum Gegenstand eines neuen gesonderten Gesetzgebungsverfahrens gemacht werden könnten.

Empfehlungen

Die Neuauflage einer Steueramnestie war im beschriebenen politischen Umfeld in Deutschland bislang nur schwer vorstellbar. Im Rahmen der Verhandlungen zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz wird allerdings an einem Konzept gearbeitet, das die anonyme «Zwangs-» Besteuerung von (unversteuertem) Altvermögen rückwirkend über zehn Jahre vorsehen würde. Ob es sich dabei um eine echte «Steueramnestie» handelt, welche den betroffenen Steuerpflichtigen Straffreiheit gewährt, ist bislang noch nicht bestätigt. Eine strafrechtliche Amnestie bedürfte in jedem Fall eines bundesdeutschen Umsetzungsgesetzes.

Betroffenen Steuerpflichtigen ist zu empfehlen, die weitere Rechtsentwicklung zu verfolgen und zeitnah zu prüfen, ob die geplante pauschale «Zwangs-» Besteuerung gegenüber einer regulären Besteuerung im Rahmen einer klassischen Selbstanzeige vorzuziehen ist. Nach den bisher bekannt gewordenen Details dürfte die geplante Pauschalbesteuerung – neben dem grossen Vorteil der Anonymität – häufig zu geringeren wirtschaftlichen Belastungen führen. In Einzelfällen, z.B. wenn Verluste vorliegen oder bei einem hohen Umfang von bisher steuerfreien Aktiengewinnen, kann allerdings auch eine ungünstigere Besteuerung eintreten.

jasmin.weinert@weinert-wp.com ●
gregor.geimer@acuris.de ●