

Steuerrecht | Februar 2010

Akuter Handlungsbedarf für eine Selbstanzeige in den "Schweiz-Fällen"

Nach dem Erwerb von Kontodaten deutscher Steuerpflichtiger mit Kapitalanlagen in Liechtenstein (sog. Liechtenstein-Affäre) will die deutsche Bundesregierung nach Medienberichten in Kürze von einem Informanten eine CD mit Kontodaten von mehr als 1500 deutschen Kapitalanlegern mit Konten in der Schweiz erwerben. Aus der Auswertung dieser Kontodaten erwartet die deutsche Finanzverwaltung Steuernachforderungen von mindestens 100 Millionen Euro. Sollte in Bezug auf deutsche Steuerpflichtige der Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt sein, besteht für die Betroffenen gesetzlich die Möglichkeit, mit einer rechtzeitigen "Selbstanzeige" Straffreiheit zu erlangen. Angesichts des Ausschlusses der Straffreiheit im Falle einer verspäteten Selbstanzeige kann unter Umständen dringender Handlungsbedarf bestehen, um die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zu sichern.

A. Überblick

Die deutsche Abgabenordnung (AO) bietet in Fällen der (vollendeten oder versuchten) Steuerhinterziehung nach § 370 AO einen Weg zur Straffreiheit für den Täter sowie Anstifter oder Gehilfen, wenn unrichtige oder unvollständige Angaben ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt werden (sog. Selbstanzeige, § 371 Abs. 1 AO). Eine solche Selbstanzeige kann jedoch nur innerhalb eines bestimmten Zeitrahmens wirksam, d.h. mit strafbefreiender Wirkung, abgegeben werden. Ist eine Selbstanzeige nicht wirksam, droht neben den in jedem Fall nachzuzahlenden Steuern (zuzüglich Nachzahlungszinsen in Höhe von 6 % pro Kalenderjahr) eine Geld- oder Freiheitsstrafe. Nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kann eine zu verhängende Freiheitsstrafe bei Steuerhinterziehungsbeträgen "in Millionenhöhe" je Kalenderjahr regelmäßig nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden.

Die Selbstanzeige stellt einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar. Wird eine Selbstanzeige wirksam abgegeben und werden die hinterzogenen Steuern inner-

halb einer gesetzten angemessenen Frist nachgezahlt, tritt eine Strafbefreiung ein, die eine weitere strafrechtliche Verfolgung wegen Steuerhinterziehung ausschließt. In steuerlicher Hinsicht wird der Steuerpflichtige, mit Ausnahme der Hinterziehungszinsen in Höhe von 6 % pro Kalenderjahr auf die nachzuzahlenden Steuerbeträge so gestellt, wie er stünde, wenn er ursprünglich richtige und vollständige Steuererklärungen abgegeben hätte. Hiervon unberührt bleibt die Pflicht zur Nachzahlung der hinterzogenen Steuern (zuzüglich Nachzahlungszinsen in Höhe von 6 % pro Kalenderjahr).

B. Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige

Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige sind

(a) die Berichtigung unrichtiger oder unvollständiger Angaben bzw. die Nachholung unterlassener Angaben gegenüber der Finanzbehörde (sog. Berichtigungserklärung, § 371 Abs. 1 AO),

(b) kein Vorliegen von Ausschlussgründen im Sinne von § 371 Abs. 2 AO, z.B. eine bereits laufende Außenprüfung, eine bereits erfolgte Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens gegen den Betroffenen oder die bereits erfolgte Tatentdeckung und

(c) die Nachentrichtung hinterzogener Steuern innerhalb einer angemessenen Frist (fristgerechte Nachzahlung, § 371 Abs. 3 AO).

I. Berichtigung/Ergänzung der Steuererklärung

1. Vollständige Nacherklärung

Die strafbefreiende Selbstanzeige erfolgt in der Regel im Wege der Abgabe einer Nacherklärung (sog. Berichtigungserklärung) bei der zuständigen Finanzbehörde. In dieser Berichtigungserklärung sind die bislang unrichtigen oder unvollständigen Angaben zu berichtigen, zu ergänzen oder unterlassene Angaben lückenlos nachzuholen. Die Nacherklärungspflicht bezieht sich auf die Besteuerungsgrundlagen. Dem Steuerpflichtigen obliegt jedoch grundsätzlich nicht die konkrete Berechnung der nachzuentscheidenden Steuern. Allerdings sind der Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang so darzulegen, dass es ihr möglich ist, den Sachverhalt ohne langwierige eigene Nachforschungen aufzuklären und eine entsprechend geänderte Steuerfestsetzung durchzuführen.

Die Finanzbehörde wird die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben bzw. die Substantiierung von Schätzungsgrundlagen (siehe nachfolgend) prüfen und die bisher nicht gezahlten Steuern festsetzen. Hierbei werden Steuernachzahlungsansprüche mit 6 % pro Kalenderjahr verzinst (§ 235 AO). Grundsätzlich hat die Abgabe einer Selbstanzeige daher zunächst die Eröffnung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zur Folge, in dem die Wirksamkeit der Selbstanzeige geprüft wird.

2. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Sofern es wegen mangelhafter oder fehlender Aufzeichnungen (z.B. nicht vorhandene Kontounterlagen) unmöglich ist, die nachzuholenden Angaben konkret zu ermitteln, ist eine substantiierte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Steuerpflichtigen im Rahmen der Selbstanzeige im Grundsatz möglich. Eine

Schätzung sollte jedoch tendenziell am oberen Ende einer möglichen Bandbreite erfolgen.

3. Stufenselbstanzeige

Im Einzelfall (z.B. bei konkreter Gefahr der Entdeckung) besteht ggf. die Möglichkeit einer sog. Stufenselbstanzeige, bei der zunächst die Selbstanzeige unter Vorbehalt der Bezifferung der nachzuerklärenden Beträge "dem Grunde nach" abgegeben wird, die konkrete Höhe der hinterzogenen Beträge jedoch erst später erklärt wird. Im Hinblick auf das Risiko einer Sperrwirkung durch die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO), ist es ratsam, eine beabsichtigte Stufenselbstanzeige vor ihrer Abgabe (über einen rechtlichen Berater) mit der Finanzbehörde abzustimmen.

4. Verjährungsfristen

Vor Abgabe einer Selbstanzeige ist sorgfältig zu überprüfen, für welche Veranlagungszeiträume bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist (im Fall der Steuerhinterziehung beträgt diese 10 Jahre) und welche Einkünfte den nicht festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen zuzurechnen sind. Hierbei gilt es zu beachten, dass die Festsetzungsverjährungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde, spätestens aber mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO). Insofern kann die Festsetzungsverjährungsfrist im Einzelfall faktisch bis zu 13 Jahre betragen. Die strafrechtliche Verjährungsfrist beträgt für die Steuerhinterziehung grundsätzlich 5 Jahre ab Vollendung der Tat, in besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung jedoch 10 Jahre.

II. Form der Selbstanzeige

Eine Selbstanzeige kann der Täter, ein Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe) oder – bei wirksamer Bevollmächtigung - auch ein Dritter abgeben. Die Selbstanzeige muss grundsätzlich bei der örtlich und sachlich zuständigen Finanzbehörde abgegeben werden. Eine bestimmte Form ist für die Selbstanzeige nicht vorgeschrieben. Sie kann schriftlich, mündlich oder zur Niederschrift erklärt werden. Sie muss auch nicht aus-

drücklich als Selbstanzeige bezeichnet werden. Möglich ist etwa auch die Titulierung als "Nacherklärung".

III. Ausschluss der Straffreiheit

Die Selbstanzeige führt nur dann zur Straffreiheit, wenn und soweit sie rechtzeitig erfolgt, d.h. kein Ausschlussgrund nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 AO vorliegt.

1. Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung oder Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens

Zum einen hat eine Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung, wenn diese abgegeben wird nachdem (a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung (insbesondere Außenprüfung) oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit erschienen ist oder (b) dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen Steuerhinterziehung bekannt gegeben wurde (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 AO). Ein solches Verfahren kann insbesondere durch einen Durchsuchungsbeschluss, die Beschlagnahme oder die Vernehmung des Beschuldigten eingeleitet werden. Interne Ermittlungen der zuständigen Behörden als solche genügen grundsätzlich nicht.

2. Tatentdeckung und Kenntnis des Täters von der Tatentdeckung

Zum anderen tritt die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige nicht ein, wenn (a) die Steuerhinterziehung im Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige bereits entdeckt war und (b) der Täter davon bereits positive Kenntnis erlangt hat oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Bei mehreren Beteiligten tritt die Sperrwirkung der Tatentdeckung grundsätzlich nur gegenüber dem Beteiligten ein, dessen Tatbeitrag entdeckt worden ist, so dass für die anderen Beteiligten, deren Tatbeitrag noch nicht entdeckt ist, eine wirksame Selbstanzeige noch möglich ist.

Im Grundsatz ist eine Tat erst dann entdeckt, wenn mehr als nur ein Anfangsverdacht besteht, der zur Einleitung eines Ermittlungsverfahrens zwingt. In Anlehnung an die Liechtenstein-Fälle dürfte die Weitergabe

von Kontodaten an die zuständigen Behörden für sich genommen noch keinen Anfangsverdacht für eine Steuerhinterziehung begründen. Eine Tatentdeckung sollte somit nicht bereits mit der Sicherstellung von Unterlagen eintreten, vielmehr erst mit der Auswertung des sichergestellten Materials.

Auch sollten in den aktuellen Schweiz-Fällen die Täter nach der jetzigen Sachlage grundsätzlich keine Kenntnis von der Tatentdeckung haben. Im Hinblick auf die derzeitige (teilweise widersprüchliche) Berichterstattung sind momentan weder Erkenntnisse über die betroffene Bank, noch der Umfang und der tatsächliche Zeitraum, aus dem die Daten aus der Schweiz stammen, hinreichend bekannt. Insofern ist eine Selbstanzeige aktuell grundsätzlich noch möglich.

IV. Fristgerechte Steuernachzahlung

Eine Straffreiheit aufgrund einer Selbstanzeige tritt nur ein, wenn die hinterzogenen Steuern fristgemäß nachentrichtet werden (§ 371 Abs. 2 AO). Hierzu wird dem Steuerpflichtigen eine angemessene Frist seitens der zuständigen Behörde gesetzt. Vor der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern besteht lediglich eine "Anwartschaft" auf die Straffreiheit.

C. Akuter Handlungsbedarf

Die Selbstanzeige schlägt eine goldene Brücke zur Straffreiheit. Hierbei kann jedoch unter Umständen akuter Handlungsbedarf geboten sein.

In einem Selbstanzeige- und Steuerstrafverfahren sind die Beratung und der Beistand durch einen im Steuerstrafrecht erfahrenen Berater auch im Hinblick auf den oftmals engen zeitlichen Rahmen unerlässlich. Wir verfügen über eine langjährige und ausgewiesene Expertise in Selbstanzeige- und Steuerstrafverfahren nicht zuletzt aufgrund der Betreuung zahlreicher Mandate im Zusammenhang mit der sog. Liechtenstein-Affäre sowie des ehemaligen sog. Steueramnestiegesetzes. Wir bieten unseren Mandanten eine ganzheitliche und lösungsorientierte (steuerstraf-) rechtliche Beratung und Begleitung über die gesamte Dauer eines Selbstanzeige- und/oder einem Steuerstrafverfahrens an. Neben einer (steuerstraf-) rechtlichen Würdigung des zugrundeliegenden Sachverhalts ermitteln und dokumentieren wir

die bisher nicht deklarierten Einkünfte. Unsere (steuerstraf-) rechtliche Beratung kann zudem durch eine umfassende Steuererklärungsdokumentation von unse-

rer Steuerberatungsgesellschaft (S & S Strategie + Service Steuerberatungsgesellschaft mbH) begleitet werden.

Diese Publikation dient lediglich der allgemeinen Information und ersetzt keine rechtliche oder steuerliche Beratung. Gerne stellen wir Ihnen weitere Informationen zur Verfügung oder beraten Sie in konkreten Situationen.

Als Ansprechpartner stehen Ihnen zur Verfügung:

Dr. Johannes Frey
München
+49.89.23888.2616
johannes.frey@shearman.com

Reinhard Stockum
Frankfurt
+49.69.9711.1651
reinhard.stockum@shearman.com

Dr. Bodo Bender
Düsseldorf/Frankfurt
+49.69.9711.1652
bodo.bender@shearman.com

WWW.SHEARMAN.COM

©2010 Shearman & Sterling LLP. Shearman & Sterling LLP ist eine in den Vereinigten Staaten von Amerika nach dem Recht des Staates Delaware gegründete Limited Liability Partnership. Nach dem Recht des Staates Delaware ist die persönliche Haftung der einzelnen Partner beschränkt.