

Sinnhaftigkeit und Probleme des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung – Strafbefreiungserklärungsgesetz - StraBEG

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

1. Brücke zur Steuerehrlichkeit

Durch den bislang vorliegenden Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 18.06.03 zur Förderung der Steuerehrlichkeit soll eine „Brücke zur Steuerehrlichkeit“ - so die Zielbeschreibung im Gesetzentwurf – geschaffen werden. Eine derartige Formulierung überrascht, da doch die Selbstanzeigen im Sinne des § 371 AO seit langem als die goldene Brücke zur Steuerehrlichkeit¹ bezeichnet werden. Maßgebliches Ziel der Selbstanzeigemöglichkeit nach § 371 AO bzw. nach § 378 Abs. 3 AO ist die steuerliche Zielsetzung, bislang unbekannte Steuerquellen dem Fiskus zu erschließen und durch die nachträgliche Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten durch die betreffenden Steuerpflichtigen dem Fiskus bislang verheimlichte Steuerquellen zu offenbaren und damit eine Besteuerung für die Vergangenheit aber auch für die Zukunft zu ermöglichen. Soweit dient die Selbstanzeigemöglichkeit nach § 371 AO bzw. 378 Abs. 3 AO auch dem Zweck, dem Steuerpflichtigen die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu erleichtern². Der Gedanke der Schaffung einer Brücke zur Steuerehrlichkeit ist also keineswegs neu, wie die Begründung zum Gesetzentwurf irrig zu suggerieren versucht. Es handelt sich vielmehr um eine weitere Brücke neben den bisherigen Selbstanzeigemöglichkeiten im Steuerrecht, die befristet gilt und eine pauschale Abgeltung vorsieht.

¹ Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, § 371 AO RN 19

² Joecks in Franzen/Gast/Joecks – Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 371 RN 19; BGHSt 3, 373, 375 v. 15.11.1972; BGH v. 13.05.1983, wistra 1983, 197; BFH v. 24.10.284, wistra 1985, 74; Mattern NJW 1952, 937; Danzer AG 1982, 57, 68; Westpfahl 1987, Seite 22

2. Anderer Umfang der Selbstanzeigemöglichkeit durch „strafbefreiende Erklärung“

Während die Selbstanzeigemöglichkeit nach § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO für alle Steuerarten und Besteuerungszeiträume möglich ist, eröffnet „strafbefreiende Erklärung“ vom sachlichen Umfang her weitergehende Selbstanzeigemöglichkeiten. Denn entsprechend dem Gesetzentwurf soll die Straf- und Bußgeldbefreiung nicht nur bei der Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung (§§ 370, 370 a, 378 AO) gelten, sondern schließt auch die Steuergefährdung (§ 379 AO) und die Gefährdung von Abzugsteuern (§380 AO) mit ein, § 1 I 1, § 6 StraBEG. Die in dem ursprünglichen Referentenentwurf vorgesehene Straf- und Bußgeldbefreiung auch bei der Nichtentrichtung von Beiträgen zur Sozialversicherung (§ 266 a StGB), für die es bislang keine Selbstanzeige gab³, wurde in dem nun vorliegenden Gesetzentwurf der Bundesregierung aufgegeben. Hat der Steuerpflichtige allerdings mit den Schwarzeinnahmen auch Schwarzlöhne bezahlt, muss die entsprechende Lohnsteuer nicht gezahlt werden, § 4 Abs. 1 S. 2 StraBEG. Dies ist ein enormer Vorteil und ein Vergleich zur konventionellen Selbstanzeige nach § 371 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO. Auch ist unstrittig in den Fällen gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung nach § 370 a AO eine Selbstanzeigemöglichkeit – befristet – möglich, während nach bisherigem Recht eine solche in den Fällen des § 370 a AO bestritten wird⁴. Hingegen ist § 370 AO der Grundtatbestand und § 370 a AO die Qualifikation, so dass die Selbstanzeigemöglichkeit auch in den Fällen des § 370 a AO gegeben ist⁵. Folgt man dieser Auffassung, bringt der Gesetzentwurf zur Förderung der Steuerehrlichkeit (Steueramnestiegesetz 2003/2004) insoweit nichts neues. Damit geht der sachliche Umfang der Selbstanzeigemöglichkeit nach dem Regierungsentwurf weiter, als bisherige Selbstanzeigemöglichkeiten. Zu begrüßen wäre jedenfalls die Schaffung der

³ andere Auffassung: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, § 370 a RN 29

⁴ Dietz/Cratz/Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, Loseblattsammlung, § 370 a RN 79

⁵ andere Auffassung: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, § 370 a RN 29

Strafbefreiungsmöglichkeit in den Fällen der Nichtabführung der Sozialversicherungsbeiträge entsprechend dem ursprünglichen Referentenentwurf gewesen, da dies bislang im Regelfall Selbstanzeigen bezüglich nicht abgeführter Lohnsteuer hindert und parallel dazu nicht entrichteten Beiträge zur Sozialversicherung nicht straffrei gestellt werden können. Dass lediglich in den Fällen, in denen Schwarzeinnahmen für Schwarzlohnzahlungen verwendet wird, eine Straffreiheit eintritt, löst zwar möglicherweise viele Fälle, längst aber nicht alle Fälle der Schwarzlohnzahlung und die damit verbundene Beitragsvorenthaltung.

3. Verschärfung durch Formvorschriften

Die Selbstanzeige konnte bislang formfrei, also auch mündlich – was allerdings nicht empfehlenswert ist – erstattet werden. Zudem war es möglich, die Selbstanzeige durch Einreichung berechtigter Steuererklärungen auf den amtlichen Formularen sowie in Form eines formlosen Schreibens zu erstatten. Dies wird im Gesetzentwurf eingeschränkt, da der Gesetzentwurf in § 3 Abs. 1 StraBEG vorsieht, dass die strafbefreiende Erklärung auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben und eigenhändig zu unterschreiben ist. Der Bundesfinanzminister wird nach § 3 Abs. 1 S. 4 StraBEG ermächtigt, im Einvernehmen der obersten Finanzbehörden der Länder den Vordruck für die strafbefreiende Erklärung zu bestimmen. Diese Formvorschrift engt damit die Möglichkeit zur Abgabe der strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit ein. Was ist, wenn der Steuerpflichtige keinen Vordruck parat hat? Sollte er ihn etwa schriftlich zuvor bei der Finanzverwaltung anfordern? Was ist, wenn das betreffende Finanzamt keinen entsprechenden Vordruck vorrätig hat oder der Steuerpflichtige bei der Abholung des Vordrucks von seinem Veranlagungsbeamten zufälligerweise erkannt wird? Soll man den Vordruck aus dem Internet abrufen können? Werden dann die Daten gespeichert von

denen, die den Vordruck abrufen? Würde ein aus dem Internet heruntergeladener Vordruck auf Schwarz-Weiß-Papier-Qualität gegenüber dem amtlichen Vordruck, der vermutlich auf Umweltpapier in schwarz-grau-grüner Ausgestaltung, wie die üblichen Steuererklärungsformulare gehalten sind, ebenfalls gelten? Kann man den amtlichen Vordruck ebenfalls per Fax bei der Finanzbehörde wirksam anbringen? Was ist, wenn der Steuerpflichtige wegen eines Samstages oder gesetzlichen Feiertages den Vordruck nicht abholen kann und damit keine Selbstanzeige abgeben kann, am nächsten Werktag jedoch die Einleitung eines Bußgeld- bzw. Strafverfahrens gegen ihn erfolgt?

Auch wenn die Selbstanzeige als Steueranmeldung ausgestaltet ist und einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen soll, ist nicht verständlich, warum sie auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck abgegeben werden muss. Diese formale Einengung erschwert die Möglichkeit der Nutzung dieser weiteren Selbstanzeigemöglichkeit.

4. Pauschale Abgeltungssätze

Wer die strafbefreiende Erklärung in der Zeit vom 01.01. – 31.12.2004 abgibt, zahlt pauschal 25 % auf die zugeflossenen und nicht versteuerten Einnahmen. Wer die strafbefreiende Erklärung in der Zeit vom 01.01.05 – 31.03.05 abgibt, zahlt pauschal 35 % auf sämtliche zugeflossenen und nicht erklärten Einnahmen, §1 Abs. 1 Nr. 2 und § 1 Abs. 6 StraBEG.

In § 1 Abs. 2 StraBEG werden fiktiv die Einnahme bei Einkommen- und Körperschaftssteuerverkürzungen dahingehend definiert, dass 60% der einkommen- und körperschaftssteuerpflichtigen Einnahmen, soweit sie aufgrund unrichtiger und unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht bei der Festsetzung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer der

Veranlagung 1993 bis 2000 nicht berücksichtigt wurden, festgelegt. Gleiches gilt, soweit Ausgaben zur Reduzierung der Einkommenssteuer- und Körperschaftsteuerschulden falsch erklärt wurden. Fraglich ist allerdings, was passiert, wenn jede Betriebsausgabe durch Scheinrechnungen kreiert würden. Dies sind wohl unwichtige Betriebsausgaben i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG. Dieser Steuerpflichtige ist jedoch schlechter gestellt als der, der Einnahmen verschweigt.

Beispiel:

Nach dem derzeitigen Wortlaut des Gesetzesentwurfs wird der Fall des Verschweigens von Einnahmen steuerlich besser behandelt, als der Fall des Kreierens von Betriebsausgaben, sei es etwa durch Scheinrechnungen:

Beispiel 1: Der Einzelkaufmann E verschweigt Umsätze in Höhe von 100.000,00 € für den Veranlagungszeitraum 2001. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG sind die einkommenssteuerlichen Einnahmen zu 60% anzusetzen. Folglich muss er 60.000,00 € Einnahmen nach erklären und hat hierauf, wenn die Erklärung vom 01.01 – 31.12.2004 abgegeben wird, 25% Steuern im Rahmen der strafbefreienden Erklärung nachzuzahlen, mithin 15.000,00 €.

Beispiel 2: Der Einzelkaufmann E hat im Veranlagungszeitraum 2001 fingierte, selbst geschriebene Scheinrechnungen in seiner Buchführung mit einem Volumen von 100.000,00 € untergebracht. Steuerlich hat er damit dasselbe Ergebnis erreicht, wie im Beispiel 1: Er hat den Gewinn um 100.000,00 € geschmälert. Hier sind jedoch nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG die unrichtigen Vertriebsvermögensminderungen anzusetzen, also 100.000,00 €, für die er, wenn die strafbefreiende Erklärung zwischen dem 01.01. und dem 31.12.2004 erfolgt, 25% zu entrichten hat, mithin 25.000,00 € Steuern nachzuholen hat. Dies wirft die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes auf. Ist dies eine Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG? Ist

hier die Belastungsgleichheit hergestellt? Ist hier grundsätzlich Gleiches gleichbehandelt worden? Der Gesetzentwurf ist, sollte er Gesetz werden, nach meiner Auffassung verfassungswidrig, da es dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht und keine Belastungsgleichheit herstellt.

Nach § 1 Abs. 3 StraBEG wird die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuerhinterziehung derart gestört definiert, dass 10% der gewerbesteuerpflichtigen Einnahmen Bemessungsgrundlage für die Zahlung nach § 1 Abs. 1 StraBEG sein soll. Hinsichtlich der Umsatzsteuer würde im § 1 Abs. 4 StraBEG fiktiv festgelegt, dass 30% der nicht oder unvollständig angegebenen Bemessungsgrundlagen zugrunde gelegt werden soll. Nach § 1 Abs. 5 StraBEG gilt bei Erbschafts- und Schenkungssteuerverkürzungen ein 20% Satz.

5. Zahlungsfrist

Die Zahlung der im Rahmen der Selbstanzeige nacherklärten Beträge nach § 1 StraBEG muss spätestens innerhalb von 10 Tagen nach Abgabe der Erklärung entrichtet werden. Dies bedeutet wohl, dass binnen 10 Tagen (Werktagen oder inkl. Samstagen, Sonntagen und Feiertagen?) der Betrag an die Finanzkasse abgesendet werden muss. Wann er dort eingeht, dürfte nicht entscheidend sein. Da das Gesetz nur von Tagen und nicht von Werktagen spricht, dürften auch Sonn- und Feiertage sowie Samstage mitzählen. Die rechtzeitige Zahlung ist Voraussetzung für die Erlangung der Straffreiheit nach § 1 Abs. 1, 6 StraBEG⁶. Es ist daher Eile geboten, wenn sich ein Samstag, Sonntag, Sommer- oder Weihnachtsfeiertage, der Bankfeiertag oder der 24.12. bzw. der 31.12. zusammenballen. Was ist, wenn beispielsweise bei der Bankleitzahl oder Kontonummer ein Zahlendreher erfolgt und die Überweisung aus diesen oder anderen Gründen trotz Deckung auf dem Konto nicht

⁶ Seidel/Gotzens, die angekündigte Steueramnestie, PSTR 2003, 173, 178, die auf den rechtzeitigen Geldeingang beim Finanzamt abstellt.

ausgeführt wird? *Seidel/Gotzens* erörtert den nicht rechtzeitigen Eingang des Geldes bei dem Finanzamt eine fehlende Wirksamkeitsvoraussetzung für die strafbefreiende Nacherklärung⁷. Dem ist nicht zu folgen. Die rechtzeitige Absendung genügt. Entsprechend den zivilrechtlichen Grundsätzen sind Geldschulden Schickschulden und die rechtzeitige Absendung an den richtig benannten Empfänger genügt. Sollte ein Zahlendreher oder eine falsche Bankverbindung angegeben sein, so wird über die Grundsätze der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand Strafbefreiung zu gewähren sein. Die Finanzverwaltung wird hier den Steuerpflichtigen im Falle des nichtrechtzeitigen Eingangs des Geldbetrages befragen müssen, ob er den Geldeingang rechtzeitig absendete oder nicht. Für den Steuerpflichtigen empfiehlt es sich, die rechtzeitige Einreichung des Überweisungsträgers bei seiner Bank sich von dieser quittieren zu lassen.

Praxishinweis:

In der Praxis wird es sich empfehlen, einen Verrechnungsscheck der strafbefreienden Erklärung anzuheften und diese zusammen mit Zeugen, die den Inhalt des Briefes kennen in einem Briefumschlag bei dem Finanzamt persönlich einzuwerfen oder sich den Erhalt der strafbefreienden Erklärung nebst Scheck vom Pförtner oder Veranlagungsbeamten quittieren zu lassen.

6. Keine Materiallieferung

Für die Selbstanzeige nach dem StraBEG ist eine Materiallieferung nicht erforderlich. Insoweit unterscheidet sich die Selbstanzeige nach dem StraBEG

⁷ Seidel/Gotzens, die angekündigte Steueramnestie, PSTR 8/2003, 173 ff., 178, 179.

nicht von der herkömmlichen Selbstanzeige: Auch dort ist keine Materiallieferung Voraussetzung für deren Wirksamkeit⁸.

Der Staat verzichtet damit auf Nachweise des Bürgers und Ermittlungen der Finanzbehörden bei Abgabe einer strafbefreienden Erklärung nach § 1 StraBEG. Werden allerdings später Steuerverkürzungen entdeckt, hat die Strafverfolgungsbehörde im Strafverfahren – wie bisher – das Steuerdelikt nachzuweisen. Auch im Besteuerungsverfahren muss die Finanzbehörde die Steuerhinterziehung – wie bisher – beweisen. Denn die Beweislast trägt auch steuerlich die Finanzbehörde für alle von ihr behaupteten Mehrergebnisse.

Praxishinweis:

Da der Steuerpflichtige im Rahmen der strafbefreienden Erklärung keinerlei Unterlagen übersenden muss, kann es später noch im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen ihn zu erheblichen Problemen deswegen kommen, welche Taten oder Tattteile von ihm selbst angezeigt worden sind bzw. durch die strafbefreiende Erklärung einem Verfolgungshindernis unterliegen und welchen nicht. Erfahrungsgemäß ist alles, was für die Steuerfahndung zunächst einmal unklar ist, aus deren Sicht eine Steuerhinterziehung. Schnell kommen hier große Summen zusammen, die so gewaltig sein können, dass dies nach Auffassung der Strafverfolgungsbehörden einen Haftgrund darstellen könnte. Ist hier unklar, ob diese gesamten Teile durch die strafbefreiende Erklärung ein Verfolgungshindernis i.S. des § 4 StraBEG unterliegen, wäre eine sorgfältige Dokumentation der Teile, die in der strafbefreienden Erklärung mit enthalten sind für den Steuerpflichtigen ggf. hilfreich – oder auch kontraindiziert, wenn er bewusst nur einen Teil im Rahmen der strafbefreienden Erklärung erklärt hat, in der Annahme, der andere Teil wird nicht entdeckt werden. Je nach

⁸ von Briehl/Ehlscheidt, Steuerstrafrecht, § 2 RN 33; Joecks in Franzen-Gast-Joecks, Steuerstrafrecht 5. Auflage, § 371 RN 48; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RN 57; andere Auffassung: Mattern, DStZ 1950, 137, 353; Mattern, NJW 1951, 940

Sachgehaltsgestaltung ist also zu überlegen ob und wo eine entsprechende sorgfältige Dokumentation über die einzelnen Sachverhalte, die in der strafbefreienden Erklärung sinnvollerweise aufzubewahren sind. Dabei könnte eine solche Zusammenstellung hilfreich entlastend sein, mal schädlich und belastend.

7. Teil-strafbefreiende Erklärung

Eine Teil-strafbefreiende Erklärung ist zulässig und möglich, ebenso wie eine Teilselbstanzeige⁹.

8. Technik

Einnahmen, die mehreren Steuerarten unterliegen (z. B. der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer) sind nicht mehrfach zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die umfassende Straf- und Bußgeldbefreiung sowie die Abgeltungswirkung nach §§ 8, 9 StraBEG können Betriebsausgaben, Werbungskosten und andere die Bemessungsgrundlage mindernde Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Sind im Einzelfall im Zusammenhang mit den nicht versteuerten Einnahmen auch hohe, aber ebenfalls steuerlich unberücksichtigte Betriebsausgaben oder Werbungskosten angefallen, kann eine konventionelle Selbstanzeige nach den §§ 371, 378 Abs. 3 AO für den Steuerpflichtigen durchaus günstiger sein, als die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit nach § 1 StraBEG. Da die konventionelle Selbstanzeigemöglichkeit nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO neben der strafbefreienden Erklärung nach § 1 StraBEG bestehen bleibt, da der Steuerpflichtige bzw. dessen Berater selbst berechnen, ob die strafbefreiende Erklärung nach § 1 StraBEG oder die Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3

⁹ vgl. Burkhard, Wirksamkeit von Teilselbstanzeigen, PSTR 2000, 233

AO die wirtschaftlich günstigere Lösung ist. Eine Günstiger-Prüfung durch die Finanzbehörden findet allerdings nicht statt, weil der Bürger dazu erst vollumfänglich alle Besteuerungsgrundlagen offenbaren müsste, wozu er nach § 1 StraBEG nicht verpflichtet ist. Auch ein Hinüberwechseln von der Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO zur strafbefreienden Erklärung, also zur Amnestie ist nicht vorgesehen. Denn nach § 7 S. 1 Nr. 2 StraBEG tritt Straf- oder Bußgeldfreiheit nach dem StraBEG nicht ein, wenn der Erklärende unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt hat. Umgekehrt ist allerdings wohl ein Wechsel von der strafbefreienden Erklärung i.S. des § 1 StraBEG zur Selbstanzeige möglich, solange noch keine Sperrwirkungstatbestände i.S. des § 371 Abs. 2 AO bzw. § 378 AO vorliegen. Stellt also der Berater oder der Steuerpflichtige fest, dass nach Abgabe der strafbefreienden Erklärung i.S. des § 1 StraBEG die Selbstanzeige die steuerlich günstigere Lösung wäre, so kann er die strafbefreiende Erklärung zurücknehmen und eine Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO abgeben. Eine Umdeutung oder eine Uminterpretation im Rahmen der Auslegung dürfte nicht möglich sein, da die strafbefreiende Erklärung auf einem amtlichen Vordruck abgegeben werden muss und daher eine Andeutungs- oder Auslegungsmöglichkeit über das, was man inhaltlich abgeben wollte, nur äußerst seltenen Fällen vorstellbar zu sein scheint.

9. Zweistufiges Modell?

Im Rahmen der Selbstanzeigen ist das zweistufige Modell ein weithin anerkanntes Verfahren¹⁰. Eine gestufte strafbefreiende Erklärung ist im StraBEG nicht vorgesehen. Das Gesetz ist so konzipiert, dass die Zahlen vom Steuerpflichtigen oder dessen Berater aufaddiert werden und in dem

¹⁰ vgl. z.B. BGHSt 3, 373; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rn 340 ff., Engelhardt in HHSP, § 371 AO Rn 136; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 371 Rn 76; Dietz in Leising/Cratz/Dietz, gestufte Selbstanzeige, Rn 12 ff.

Finanzamtsformular eingesetzt werden und binnen 10 Tagen die sich daraus ergebende Steuerschuld gezahlt wird. Weder ist eine Überprüfung der Zahlen vorgesehen, noch ist die Vorlage von Belegen vorgeschrieben, noch soll es sonstige Ermittlungen oder Überprüfungen durch die Finanzverwaltung zu dieser Inanspruchnahme der Amnestie geben. Hierbei ist fraglich, ob die Finanzverwaltung ein steuerstrafliches Ermittlungsverfahren aufgrund der strafbefreienden Erklärung einleitet, wie sie dies regelmäßig rechtswidrig bei Selbstanzeigen macht¹¹. Da die strafbefreiende Erklärung nach § 10 Abs. 2 StraBEG einer Einkommensteuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, ist die strafbefreiende Erklärung aufgrund dieser Fiktion des Gesetzes ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO. Damit bleibt die Möglichkeit, diesen Verwaltungsakt mittels Einspruch nach § 347 AO anzufechten. Da hier seitens der Finanzverwaltung keine Bekanntgabe erfolgt ist, könnte man allenfalls überlegen, ob in der Übergabe oder Absendung der strafbefreienden Erklärung schon die Kenntnis des Steuerpflichtigen liegt und dies fiktiv der Bekanntgabe an einen Steuerpflichtigen entsprechen soll. Es fehlt jedenfalls an einer Rechtsbehelfsbelehrung, so dass jedenfalls die Jahresfrist nach § 356 Abs. 2 AO für die Einspruchsfrist gilt. Exakt ein Jahr nach dem Tag der Abgabe der strafbefreienden Erklärung endet damit die Einspruchsfrist. Damit kann man über den Einspruch binnen Jahresfrist nach Abgabe der strafbefreienden Erklärung noch ein zweistufiges Verfahren durchführen.

Noch viel einfacher ist das zweistufige Verfahren durchzuführen, indem man einfach nach einer ersten strafbefreienden Erklärung einfach eine weitere nachschiebt, wenn man nachträglich erkennt, dass doch nicht alle Beträge in der strafbefreienden Erklärung enthalten waren, die dort hineingehörten und hinein sollten.

¹¹ vgl. Burkhard, PStR 2000, 233

Es erscheint zweifelhaft, ob man durch einen Einspruch, wie vorstehend dargestellt, die Vergünstigungen durch das Steueramnestiegesetz verlängern kann, also beispielsweise im Juli 2004 eine strafbefreiende Erklärung abgibt und im März 2005 diese mittels Einspruchs anfecht, um dann noch etwa den 25%-igen Pauschsatz für nach zu erklärende Beträge zu erlangen. Ebenso erscheint es fraglich, ob die Einspruchsmöglichkeit taugliches Mittel ist, auch noch eine strafbefreiende Erklärung nach dem 31.03.2005 abzugeben zu können. Jedenfalls scheint es in den beiden letztgenannten Fällen jeweils an der rechtzeitigen Absendung der entsprechenden Geldbeträge zu fehlen, was ebenfalls jeweils Voraussetzung für eine Straffreierlangung i.S. der §§ 1, 4 StraBEG ist.

Anders als bei der konventionellen Selbstanzeige, bei welcher eine Selbstanzeige im Rahmen eines Zwei-Stufen-Modells erfolgen kann, muss also die strafbefreiende Erklärung nach § 1 StraBEG im einstufigen Modell erfolgen. D.h. die Besteuerungsgrundlagen müssen zuvor sorgfältig recherchiert und angemeldet werden und unverzüglich, spätestens innerhalb von 10 Tagen, bezahlt werden, § 1 Abs. 1 StraBEG. Damit berücksichtigt dieses Steueramnestiegesetz nicht, dass häufig die Steuerpflichtigen nicht exakt wissen, was sie überhaupt hinterzogen haben und meist mehrere Monate benötigen, um das Hinterziehungsvolumen exakt zu berechnen. In dieser Zeit sind sie nach dem Modell dieses Steueramnestiegesetzes schutzlos gestellt, da zwischenzeitlich erfolgende Einleitungsverfügungen ihnen die Möglichkeit, eine strafbefreiende Selbstanzeige – gleichgültig ob konventionell nach §§ 371, 378 AO oder nach § 1 StraBEG – zu erstatten, nehmen. Das Risiko, einen Mandanten über mehrere Tage, Wochen oder Monate schutzlos zu lassen, kann im Falle einer Selbstanzeigeberatung ein Berater schon aus haftungsrechtlichen Gründen nicht auf sich nehmen. Im Falle des Erfordernisses der Abgabe im zweistufigen Modell kann dieser nur die konventionelle Selbstanzeige wählen. Die Konstruktion im Gesetzentwurf zum StraBEG berücksichtigt diese Praxisbelange nicht. Sie müsste sinnvoller Weise

ein zweistufiges Modell vorsehen, nach welchem der Steuerpflichtige im Schätzungswege eine Selbstanzeige nach § 1 StraBEG abgeben kann, um so eine Anwartschaft auf Straffreiheit zu erlangen, die er dann binnen einer zu bestimmenden Frist – etwas von 6 Monaten - präzisieren muss.

10. Berichtigungszeitraum

Berichtigt werden sollen nicht versteuerte Einnahmen der Jahre 1993 – 2001. Dieser Rahmen orientiert sich an einer verlängerten Festsetzungsverjährungsfrist, die bei der Steuerhinterziehung nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO zehn Jahre beträgt. Unerheblich soll sein, wann im Einzelfall die strafrechtliche Verjährungsfrist abgelaufen ist, da mit der strafbefreienden Erklärung und der entsprechenden fristgerechten Zahlung Straffreiheit eintritt. Interessant ist insoweit, was passiert, wenn der Steuerpflichtige lediglich eine Selbstanzeige nach § 1 StraBEG für den strafrechtlich noch nicht verjährten 5-jährigen Zeitraum abgibt, der im Regelfall – abhängig von der Steuerart und der –abgabe bzw. dem Zugang des Erstbescheides – die letzten 5 bis 6 Jahre betrifft.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A ist steuerlich durch den Steuerberater S vertreten. Er hat jeweils für diesen bis zum 30.09. des Folgejahres seine Einkommensteuer- und Umsatzsteuer- sowie Gewerbesteuererklärungen abgegeben. Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheide bzw. Gewerbesteuerbescheide ergingen stets bis Ende November des betreffenden Abgabjahres. Der Einkommensteuerbescheid 1996 sowie der Gewerbesteuermessbescheid und der Gewerbesteuerbescheid ergingen am 24.11.1997 für 1996. Die Strafverfolgungsverjährung ist hier am 24.11.2002

eingetreten, § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i. V. m. § 78 a StGB¹². Da nach dem Gesetzentwurf Straffreiheit eintritt, soweit die Erklärungen und die Zahlungen reichen, ist auch eine solche Teilselbstanzeige im Sinne des § 1 StraBEG wirksam sein. Dies setzt allerdings voraus, dass die entsprechenden Veranlagungszeiträume dann auch in dem amtlichen Vordruck entsprechend eingegrenzt sind, also nicht die nicht erklärten Einnahmen von 1993 – 2001 damit korrigiert werden, sondern lediglich die nicht erklärten Einnahmen von 1997 – 2001 nach erklärt werden. Dass dies aber weitere Nachfragen nach sich ziehen wird, dürfte auf der Hand liegen. Die Strafverfolgung wäre jedoch damit ausgeschlossen. Wann ein solches Verhalten sinnvoll ist, hängt davon ab, welche Ermittlungsmöglichkeiten die Finanzverwaltung für die älteren 5 Jahre, also für die Veranlagungszeiträume 1993 – 1996 in dem Beispielsfall, hätte. Wären die Einnahmen leicht ermittelbar oder die Besteuerungsgrundlagen leicht schätzbar, etwa weil das Hinterziehungsmuster leicht zu durchschauen ist und wäre die Abgeltung von pauschal 25 % für den Steuerpflichtigen günstiger, wäre es unklug, die Selbstanzeige nur auf die strafrechtlich relevanten jüngeren 5 Jahre zu beschränken, da die Nachforschungen und Nachermittlungen hinsichtlich der älteren 5 Jahre die Finanzverwaltung bei einer derart zeitlich beschränkten Selbstanzeige sicher erfolgen würden und aufgrund des nur zeitlich beschränkt geltenden StraBEG dann entweder im ersten Quartal 2005 35% pauschal Abgeltungssteuer gezahlt werden müssten oder aber dann nach dem 31.03.2005 die üblichen Steuersätze gezahlt werden müssten.

Sind jedoch sowieso höhere Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben entstanden und ist die pauschale Abgeltungssteuer wirtschaftlich für den Steuerpflichtigen nicht interessant oder sind teilweise die Einnahmen nicht oder nur äußerst schwer ermittelbar, so wird es der Steuerpflichtige auf die Ermittlungen und Schätzungen der Finanzverwaltung möglicherweise ankommen lassen. Er hat insoweit strafrechtlich nichts zu riskieren, wenn er die

¹² von Briehl/Ehlscheidt, Steuerstrafrecht, § 1 RN 32 ff.

jüngeren, strafrechtlich relevanten Jahre durch eine konventionelle Selbstanzeige oder aber eine strafbefreiende Erklärung nach § 1 StraBEG steuerstrafrechtlich abgedeckt hat und insoweit Straffreiheit erlangt hat.

11. Verwirkungstatbestände nach § 7 StraBEG

Straffreiheit nach § 1 Abs. 1 StraBEG tritt nicht ein, wenn vor Eingang der strafbefreienden Erklärung wegen einer Tat (§§ 370, 370 a AO) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekanntgegeben oder eine Selbstanzeige nach § 371 AO erstattet worden ist. Ist ein Ermittlungsverfahren nach §§ 370, 370 a AO vor Eingang der strafbefreienden Erklärung abgeschlossen worden, kann Straffreiheit nach § 1 Abs. 1 StraBEG eintreten, soweit sich die strafbefreiende Erklärung auf Taten bezieht, die nicht Gegenstand des Verfahrens im Sinne der §§ 370, 370 a AO gewesen sind. Wer allerdings gibt dann noch eine Selbstanzeige bzw. strafbefreiende Erklärung ab, wenn er ein steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren überstanden hat und Tatteile hierbei nicht entdeckt wurden.

12. Sinnhaftigkeit der strafbefreienden Erklärung nach § 1 StraBEG?

Es wird viel spekuliert, wie viele Milliarden Mehreinnahmen diese Steueramnestie nach § 1 StraBEG wohl einbringen wird. An dieser Spekulation will ich mich hier nicht beteiligen. Es stellt sich jedoch die Frage, welcher Steuerpflichtige, der die Bankendurchsuchungswelle unbeschadet überstanden hat und dessen bislang unentdeckt gebliebenes, un versteuertes Vermögen und die Erträge hieraus nicht dem Fiskus durch Kontrollmitteilungen o. ä. Transaktionen offenbar wurden, gerade jetzt die Steueramnestie nutzen

will. Wäre die Steueramnestie 1994 oder 1995, also zu Beginn der Bankenverfahren gekommen, wäre möglicherweise ein deutlich höherer Anreiz zur Nutzung der Steueramnestie vorhanden gewesen. Wer bis heute sein Schwarzgeld vor dem Fiskus verborgen hat und trotz einer Fahndungswelle und vielleicht trotz manch überstandener BP bislang nicht aufgefallen ist, hat wohl kaum eine Veranlassung, im Rahmen der Steueramnestie eine strafbefreiende Erklärung nach § 1 StraBEG abzugeben. Erfahrungsgemäß geben nur diejenigen eine strafbefreiende Erklärung ab, die unter einem gewissen Entdeckungsrisiko leiden. Abgesehen von ganz wenigen Ausnahmen, die etwa ihre Gewissensbisse plagten oder aus sonstigen Gründen ihre steuerlichen Angelegenheiten regeln wollen und nicht erklärte Einnahmen gegenüber dem Finanzamt offenbaren wollen, werden Selbstanzeigen fast ausschließlich nur im Hinblick auf ein gewisses Entdeckungsrisiko abgegeben. Dieses Entdeckungsrisiko dürfte jedoch bei all denen, welche die Bankendurchsuchungswellen und so manche Betriebsprüfung bislang unbeschadet überstanden haben, als äußerst gering anzusehen sein. Wofür also die Steueramnestie? In Betracht wären nach dem ursprünglichen Referentenentwurf allenfalls diejenigen gekommen, die eine Lohnsteuerhinterziehung begangen haben und aus Furcht vor einer Verfolgung einer parallel erfolgten Nichtabführung der Sozialversicherungsbeiträge, § 266 a StGB, bislang eine Selbstanzeige unterlassen haben. Diese hätten sie im Rahmen des § 1 StraBEG nachholen können. Nach dem nunmehr vorliegenden Gesetzentwurf der Bundesregierung kommen im wesentlichen nur noch diejenigen in Betracht, die davon ausgehen, dass eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 AO in den Fällen des § 370 a AO nicht erfolgen kann¹³ oder die eine mögliche Entdeckung fürchten und die strafbefreiende Erklärung billiger ansehen bzw. errechnen, als die konventionelle Selbstanzeige. Damit aber ist die strafbefreiende Erklärung für den Fiskus schädlich, wenn er über die konventionelle Selbstanzeige mehr Geld einnehmen würde. Man müßte also

¹³ Dietz/Cratz/Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, Loseblattsammlung, § 370 a RN 79.

bei jeder strafbefreienden Erklärung untersuchen, ob und wieviel Geld der Fiskus verschenkt hat, wenn dies ansonsten eine Selbstanzeige mit hohen Nachzahlungen gewesen wäre.

Insgesamt dürfte es sich hier um nicht allzu viele Steuerpflichtige handeln, die eine strafbefreiende Erklärung abgeben. Auch dürften die nicht abgeführten Beträge insgesamt nicht so hoch sein. Die Frage nach der Sinnhaftigkeit der strafbefreienden Erklärung stellt sich also vor dem Hintergrund, ob das durch die Steueramnestie erwartete Steuermehraufkommen nicht überschätzt wird oder künstlich bzw. aus politischen Gründen als zu hoch eingeschätzt wird.

13. Standardmäßige Einleitung eines Ermittlungsverfahrens?

Bei den bisherigen konventionellen Selbstanzeigen ist es üblich geworden – wenn auch rechtswidrig und nicht im Sinne des Gesetzgebers –, dass die Finanzverwaltung standardmäßig die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens dem Selbstanzeigenden bekannt gibt, um ein Nachschieben weiterer Selbstanzeigen zu vermeiden¹⁴. Fraglich ist, ob bei Selbstanzeigen nach § 1 StraBEG, bei denen nicht gleich ein entsprechender Verrechnungsscheck über die Steueranmeldung beiliegt, seitens des Finanzamts auch ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren zur Entfaltung einer Sperrwirkung eingeleitet wird. Die bisherige Praxis bei den konventionellen Selbstanzeigen ließe dies fast vermuten. Andererseits ist die äußerst knappe Zahlungsfrist nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 StraBEG von 10 Tagen so kurz bemessen, dass die Postlaufzeit und Bearbeitungszeit bei der Finanzverwaltung länger ist, als diese 10-Tages-Frist. Bei einer fristgerechten Abwicklung der Selbstanzeige nach § 1 StraBEG dürfte im Ergebnis wohl nicht mit der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gerechnet werden. Auszuschließen ist dies jedoch nicht. Der Berater sollte den

¹⁴ Kritik zu dieser Praxis: Burkhard, PStR 2000, 233

Steuerpflichtigen jedenfalls auf die Möglichkeit einer entsprechenden Einleitung hinweisen und den Mandanten prophylaktisch dahingehend beruhigen, dass an der Wirksamkeit der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige keine Zweifel bestehen, soweit sie abgegeben und fristgerecht bezahlt wird. Denn es liegt nicht im Rahmen des Ermessens der Finanzbehörde, ob Straffreiheit eintritt, sondern der persönliche Strafaufhebungsgrund, genauso wie bei der konventionellen Selbstanzeige, ist zwingende gesetzliche Folge¹⁵. Gleichwohl könnte auch die Finanzverwaltung bei Selbstanzeigen nach § 1 StraBEG versuchen, mögliche weitere Selbstanzeigen nach § 1 StraBEG durch die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zu sperren.

14. Schädliche Diskussion über das Steueramnestiegesetz

Die Diskussion, die sich seit März 2003 über das Steueramnestiegesetz hinzieht, hat schädliche Auswirkungen hinsichtlich der konventionellen Selbstanzeige: Jeder, der einen gewissen Berichtigungsbedarf hat, fragt sich derzeit natürlich, ob es für ihn nicht wirtschaftlich günstiger wäre, auf die Amnestie zu warten. Dies hemmt derzeit die Entschlussfreudigkeit hinsichtlich der Angabe einer normalen konventionellen Selbstanzeige. Diese Vorgehensweise birgt zwar die Gefahr, im Falle einer Entdeckung strafbar zu sein; andererseits lockt der pauschale Abgeltungssteuersatz diejenigen, die eine Selbstanzeige abgeben möchten und wissen oder zumindest erahnen, dass bei einer Anwendung der normalen Steuersätze nichts oder jedenfalls viel weniger von ihrem beiseite gelegten Schwarzgeld und den Einkünften hieraus übrig bleiben würde, als im Falle der Inanspruchnahme der Amnestie. Es dürfte insgesamt zu einem zahlenmäßig aber auch betragsmäßig massiven Rückgang der konventionellen Selbstanzeige seit März 2003 und in der Folge zu erheblichen Steuerausfällen in den letzten Monaten geführt haben.

¹⁵ Kohlmann, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, § 371 RN 25; Dietz/Cratz/Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, Loseblattsammlung, § 371 RN 5

Praxishinweis:

Aus Beratersicht kann keinem Steuerpflichtigen empfohlen werden, darauf zu warten oder darauf zu spekulieren, dass das StraBEG verabschiedet wird in kraft tritt. In der Zwischenzeit kann das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen eingeleitet und ihm bekanntgegeben werden, so dass damit die konventionelle Selbstanzeigemöglichkeit entfällt. Das Zuwarten und die Spekulation darauf, mit dem StraBEG günstiger zu fahren, ist also eine äußerst gefährliche Vorgehensweise und kann aus Beratersicht nicht empfohlen werden. Ist der Steuerpflichtige zur Selbstanzeige bereit und zur Zahlung der sich daraus ergebenden Steuerschulden fähig, sollte ihm stets zur sofortigen Abgabe der Selbstanzeige geraten werden, da kein Berater weiß, ob nicht eventuell schon die Bekanntgabe einer Einleitungsverfügung postalisch an den Steuerpflichtigen unterwegs ist oder aber in den nächsten Minuten das Telefon bei dessen Berater klingelt und diesem fernmündlich die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen seinen Mandanten bekanntgegeben wird.

15. Ursprünglicher Referentenentwurf: FördStEG

Im ursprünglichen Referentenentwurf war nach § 2 Abs. 1 S. 2 FördStEG vorgesehen, dass sich die Abgeltungswirkung nach § 2 Abs. 1 S. 1 StraBEG auch auf die mit dem Steuerpflichtigen zusammen veranlagte Person beziehen soll. Eine derartige Regelung hätte es nicht bedurft, da im Falle der Zusammenveranlagung der bloß mit unterzeichnende Ehegatte, der seinerseits eine zutreffende Steuererklärung abgegeben hat, sowieso straffrei

ist¹⁶. Aus diesem Grunde ist wohl auch in dem nunmehr vorliegenden Gesetzentwurf in den §§ 8, 9 StraBEG bezüglich der Abgeltungswirkung eine solche Regelung nicht mehr zu finden. Kann der Bürger steuerrechtlich und/oder steuerstrafrechtlich beweisen, dass eine strafbefreiende Erklärung nach § 1 StraBEG auch die Steuerverkürzung umfasst hat, so erlöschen die Steueransprüche bereits durch die Abgeltungswirkung nach § 8 StraBEG.

Praxishinweis:

Auch wenn keine Materiallieferung erforderlich ist, empfiehlt es sich, zumindest für den Steuerpflichtigen, eine Zusammenstellung der nacherklärten Besteuerungsgrundlagen und der Belege irgendwo aufzuheben. Ob er diese mit an die Finanzverwaltung sendet, sollte er mit seinem Berater im Einzelfall genauestens erörtern. Der Vorteil liegt darin, dass die zu erwartenden Ermittlungen der Finanzbehörde auf die Materiallieferung begrenzt werden könnten und vielleicht die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens gegen ihn vermieden werden kann. Dem Steuerpflichtigen muss jedenfalls klar sein, dass mit der Inanspruchnahme einer Selbstanzeige nach § 1 StraBEG nicht nur seine Vergangenheit bewältigt wird, sondern die Finanzverwaltung auch künftig die ihr bislang unbekanntes Steuerquellen versteuert sehen will – und dies natürlich nicht zu pauschalen Abgeltungssteuersätzen, sondern zum individuellen, konkret anwendbaren Tarif.

16. Inkrafttreten

Ob und wann das StraBEG in Kraft tritt, ist derzeit – Mitte Juli 2003 – nicht absehbar. Geplant ist das Inkrafttreten bis Ende des Jahres 2003. Ob das StraBEG jemals in Kraft tritt bzw. wann und für welche Zeiträume es dann

¹⁶ Burkhard, StB 2002, 422; DStZ 2002, 750

exakt gelten wird, bleibt abzuwarten. Je länger sich die Diskussion hierüber jedoch hinauszieht, um so schädlicher ist diese andauernde unklare Rechtslage für potentielle Selbstanzeigewillige.

17. Bereinigte Erfolgsbilanz

Sollte der Entwurf des StraBEG beschlossen werden und in Kraft treten, so wird natürlich irgendwann zur Rechtfertigung dieses Gesetzes eine Erfolgsbilanz aus politischen Gründen vorgelegt werden. Die Milliardenbeträge, die dann als fiskalische Mehreinnahmen und als politischer Erfolg dieses Steueramnestiegesetzes propagiert werden, sind jedoch unter zweierlei Aspekten zu korrigieren:

Zunächst einmal sind die Beträge herauszuschätzen, die bislang nicht in Form von Selbstanzeigen deklariert werden, weil die betreffenden Steuerpflichtigen auf die Verabschiedung und das Inkrafttreten dieses Steueramnestiegesetzes spekulierten und daher bei Bekanntwerden der politischen Diskussion über dieses Gesetz keine Selbstanzeige abgaben. Zum anderen ist die Zahl insoweit zu korrigieren, als dass Beträge herauszurechnen wären, die ansonsten im Rahmen einer normalen konventionellen Selbstanzeige von den Steuerpflichtigen nacherklärt worden wären, diese nun aber das für sie wirtschaftlich günstigere Modell der Selbstanzeige nach § 1 StraBEG gewählt haben. Denn derartige Selbstanzeigen sind dann kein Verdienst des StraBEG, sondern wären möglicherweise sowieso und dann wegen der drohenden Entdeckungsgefahr in Form einer konventionellen Selbstanzeige erstattet worden. Soweit hierüber höhere Steuerbeträge dem Fiskus zugeflossen wären, müssten die betreffenden Mindereinnahmen der Erfolgsbilanz herausgerechnet werden bzw. im Schätzungswege berücksichtigt werden.