

Die Selbstanzeige nach § 371 AO: Offene Problembereiche und Fallen für die Beratung

- 20. April 2018 -

Ingo Heuel

Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

LHP Luxem Heuel Prowatke Rechtsanwälte, Köln, Zürich
www.steuerrrecht-steuerstrafrecht.de heuel@lhp-rechtsanwaelte.de
Theodor-Heuss-Ring 14 50668 Köln
Telefon: +49 221 39 09 77-0 Telefax: +49 221 39 09 77-333

Inhalt

- I. AStBV (St) 2017 und Erlass FinMin NRW vom 12.01.2016
 1. Zehnjahresfrist (§ 371 Abs. 1 S. 2 AO)
 2. Vollständigkeitsgebot bei Verletzung der Berichtungspflicht -
Selbstanzeigeefalle Erbfall
 3. 25.000 €-Grenze bei Tateinheit
 4. Hinterziehungsbetrag und „hinterzogene Steuer“ bei § 398a AO
 5. Bestimmung der 25.000€-Grenze bei bezahlten
Vorauszahlungen/Voranmeldungen
 6. Verteilung von Nachzahlungsbeträgen bei Selbstanzeige mittels
Umsatzsteuerjahreerklärung
 7. 5% Grenze des § 371 Abs. 1 AO
- II. Selbstanzeige bei Hinterziehung von Kindergeld
- III. Verspätete Steuererklärungen als Selbstanzeigeefalle (nur Folien)

I.
AStBV (St) 2017 vom 1.12.2016

Erlass FinMin NRW vom 12.01.2016
(S 0702 – 8 - V A 1)

(Siehe Heuel, AO-StB 2016, 261)

1.
Zehnjahresfrist
(§ 371 Abs. 1 S. 2 AO)

Gesetzeswortlaut Vollständigkeitsgebot

§ 371 Abs. 1 AO

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.

Unklar, ob Straftaten (verjährt oder unverjährt) im Zehnjahreszeitraum begangen sein müssen oder ob auf Kalenderjahr / Veranlagungszeitraum abzustellen ist.

strafrechtlich unverjährt

- Frist:
 - 5 Jahre (§ 78 c Abs. 3 Nr. 4 StGB)
 - 10 Jahre bei schwerer Steuerhinterziehung (§ 376 Abs. 1 AO i.V.m. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1-5 AO). Gilt für Taten, die am 25.12.2008 noch nicht verjährt waren (Art. 97 § 23 EGAO)
- Beginn bei abgegebenen Steuererklärungen
 - Bekanntgabe erster unrichtiger Steuerbescheid
- Beginn bei Nichtabgabe
 - Veranlagungssteuern: Veranlagungsarbeiten im wesentlichen abgeschlossen oder ggfs. Schätzbescheid
 - Fälligkeitssteuern: Fälligkeit der Erklärung/Anmeldung
- Etwaige Unterbrechungen der Verjährung (§ 78c StGB) beachten: z. B. Bekanntgabe der Einleitung Strafverfahren, Durchsuchungsbeschluss

ab 1.1.2015 – zusätzlicher fiktiver Mindestzeitraum

- Ausdehnung des Vollständigkeitsgebots auf 10 Jahre
- **3 Zeiträume:**
 - **Strafrecht,**
 - (laut Erlass Nr. 8 und Nr. 12: Strafverfolgungsverjährung („5 Jahreszeitraum“))
 - **Steuerrecht,**
 - **fiktiver Zeitraum (Mindestzeitraum)** nach § 371 Abs. 1 S. 2 AO

↓

„**Steuerstraftaten** ... innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre“ vor Zeitpunkt Erstattung Selbstanzeige

fiktiver Mindestzeitraum: Zeitraumbestimmung

- letzte 10 Veranlagungszeiträume (**Besteuerungszeitraumlösung**)
- alle Steuerstraftaten, die in den letzten zehn Jahren begangen wurden (**Straftatenlösung**)
 - (z.B. Selbstanzeige in 2016: Hinterziehungen in den Jahren 2006 bis 2015. Vorsicht: Nicht für die Jahre 2006 bis 2015)
 - hier wiederum **streitig**: **Zeitpunkt bzw. Stadium der Hinterziehung**
 - z.T.: Abstellen auf **Tatbeendigung**
 - z.B. Bekanntgabe Bescheid oder 95%-Grenze ESt bei Nichtabgabe (**Gestaltungsberatung**): u.U. VZ 2004 drin
 - z.T.: Abstellen auf die (zeitlich früher liegende) **Versuchsstrafbarkeit**
 - z.B. Fristablauf bei verspäteter oder unterlassener Abgabe
 - z.B. mit Abgabe der Steuererklärung und nicht erst mit Bekanntgabe des Steuerbescheides
 - idR VZ 2005 bis 2014 → u.U. fällt ein Jahr raus (**Abwehrberatung**)
- ferner **streitig**: maßgebender **Zeitpunkt für Rückrechnung** der zehn Jahre. Volle Kalenderjahre oder Zeitpunkt Abgabe Selbstanzeige

fiktiver Mindestzeitraum: Beispiel

- **Selbstanzeige** z.B. am **23.2.2016**
- letzte 10 Veranlagungszeiträume (**Besteuerungszeitraumlösung**)
 - ESt 2015 (nicht hinterzogen) bis 2006 sind dann die 10 letzten Besteuerungszeiträume → **2005 wäre raus**; also ESt 2006 bis ESt 2015 drin
- alle Steuerstraftaten, die in den letzten zehn Jahren begangen wurden (**Straftatenlösung**): Hinterziehungen in den Jahren 2006 bis 2015 (nicht für die Jahre 2006 bis 2015)
- z.T.: Abstellen auf **Tatbeendigung**
 - z.B. ESt 2004 in 2005 Steuerbescheid → **2004 wäre raus**
 - z.B. ESt 2004 Nichtabgabe (95%-Grenze z.B. in 2006 erreicht) → **2004 wäre drin**
- z.T.: Abstellen auf die (zeitlich früher liegende) **Versuchsstrafbarkeit**
 - ESt 2004: Versuchsbeginn bei nicht beratenem Steuerpflichtigen mit Ablauf 31.5.2005 (vgl. BGH, vom 12. 6. 2013 - 1 StR 6/13) → **2005 wäre raus**
- ferner **streitig**: maßgebender **Zeitpunkt für Rückrechnung** der 10 Jahre: volle Kalenderjahre oder Zeitpunkt Abgabe Selbstanzeige

Verwaltungsanweisung

Nr. 11 Abs .3 AStBV (St) 2017 und FinMin NRW :

- „Bei der **Bestimmung des Zehn-Jahres-Zeitraums** erfolgt keine taggenaue Abrechnung, die auf den Tag des Eingangs der Selbstanzeige abstellt, sondern es ist auf volle Kalenderjahre abzustellen. Danach ist auf die Steuerstraftaten der letzten zehn Kalenderjahre abzustellen, die dem Jahr des Eingangs der Selbstanzeige vorangehen. Damit von einer wirksamen Selbstanzeige ausgegangen werden kann, müssen auch die **Steuerstraftaten**, die im Kalenderjahr der Abgabe der Selbstanzeige **begangen** wurden, mit erklärt werden.
- Zur Bestimmung der in den maßgebenden Zeitraum **fallenden Taten im Sinne des § 371 AO** ist
 - aa) grundsätzlich hinsichtlich des Zeitpunkts der Tatbegehung bei **Abgabe** einer falschen Erklärung in Anlehnung an § 8 StGB auf den **Abgabezeitpunkt** der Erklärung abzustellen und nicht auf den Zeitpunkt der Tatvollendung (Veranlagung).
 - bb) bei **Unterlassungsdelikten** abweichend auf die Tatvollendung abzustellen [letztmalige Handlungsmöglichkeit (= **Veranlagungsschluss**), d. h. Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten der entsprechenden Steuerart (95 %-Grenze).“

Verwaltungsanweisung

Nach Verwaltung somit **Straftatenlösung** anzuwenden

- **Abgabefälle:** Erklärungsabgabe maßgebend (**Versuchsbeginn**)
- **Nichtabgabefälle: Tatvollendung** (bei laufend veranlagten Steuern auf den Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten).
- Warum hier differenziert wird, erläutert die Verwaltung nicht und ist auch nicht ersichtlich.
- Ferner: keine taggenaue Berechnung erforderlich, sondern es seien die letzten zehn vollen Kalenderjahre maßgeblich.

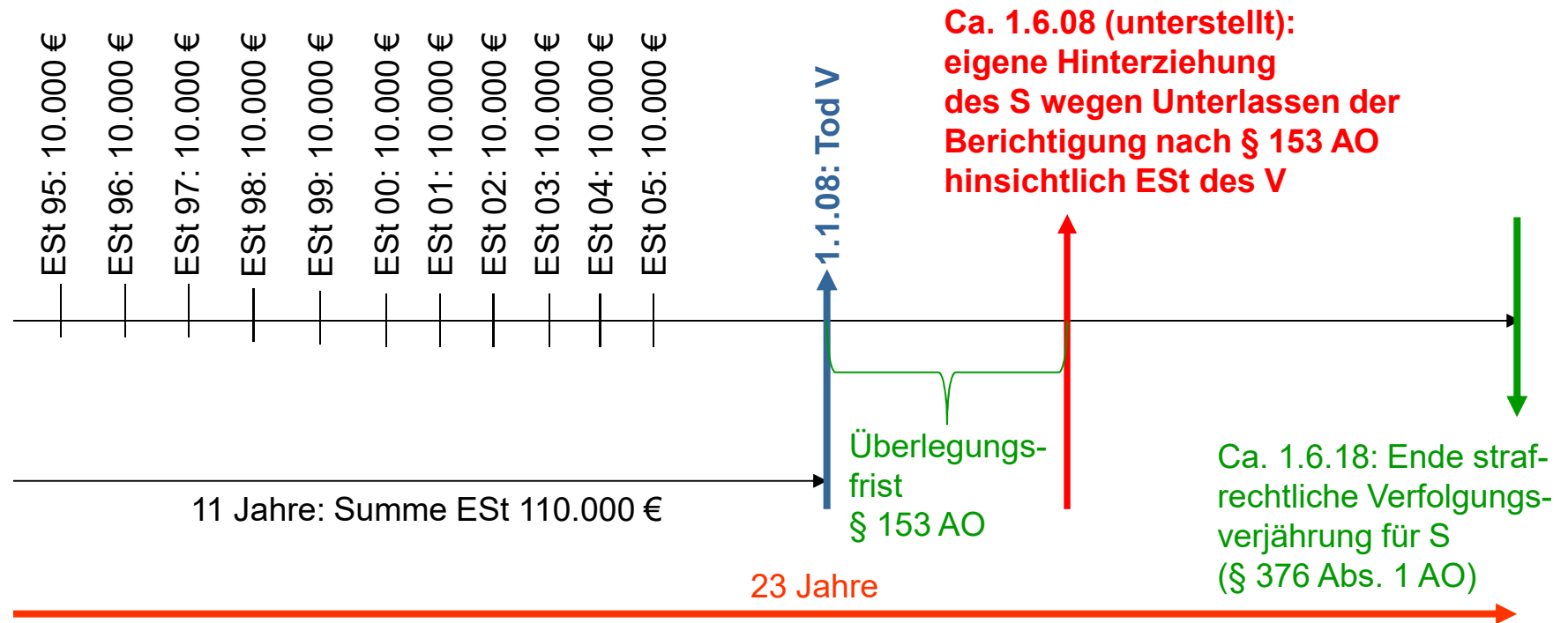
- Aber: für eine **vollständige** Selbstanzeige ist **zusätzlich** erforderlich, dass die im **Jahr** der **Abgabe** der Selbstanzeige begangenen Straftaten ebenfalls nacherklärt werden.
- *Beispiel: Bei Abgabe einer Selbstanzeige in 2015 sind die im Zeitraum 2005 bis 2015 begangenen Straftaten maßgebend (= 2014 bis 2005 zzgl. Jahr des Eingangs der Selbstanzeige).*

2.
Vollständigkeitsgebot bei Verletzung der
Berichtigungspflicht
—
Selbstanzeigefälle Erbfall

(Siehe Heuel, wistra 2015, 289 und 338 ff)

Selbstanzeigefälle Erbfall

Erblasser V (verstorben am 1.1.2008) hat nie ausländische Kapitalerträge in seinen ESt-Erklärungen angegeben. Die ESt wegen ausländischer Kapitalerträge beträgt für jedes Jahr 10.000 €. Erbe S hat erst nach dem Tode von V von dem Konto erfahren und auch davon, dass V die Einkünfte nicht versteuert hat.



Verwaltungsanweisung

FinMin NRW (nicht in AStBV (St) 2017 übernommen):

„Unterlässt ein Erbe nun in Kenntnis der Unrichtigkeit der Steuererklärung des Erblassers deren Berichtigung, so begeht er eine (neue) eigene Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, soweit für die betreffenden Veranlagungszeiträume die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die **Unterlassungstat des Erben** im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Verbindung mit § 153 Abs. 1 Satz 2 AO **bewirkt** - solange sie strafrechtlich noch nicht verjährt ist - eine steuerliche **Ablaufhemmung** für die betreffenden Veranlagungszeiträume nach **§ 171 Abs. 7 AO**. Und dies **auch dann**, wenn die (ursprüngliche) **Hinterziehungstat** des **Erblassers** bereits **strafverfolgungsverjährt** gewesen wäre. Die zehnjährige **Festsetzungsfrist** kann sich daher um die strafrechtlich anzuwendende **Verfolgungsverjährungsfrist** für die **Steuerhinterziehung** des **Rechtsnachfolgers verlängern**.

Ist zur Unterlassungstat des Erben allerdings bereits Strafverfolgungsverjährung eingetreten, ist auch die steuerliche Festsetzungsfrist nicht mehr nach § 171 Abs. 7 AO gehemmt.

Wenn die Unterlassungstat des Erben nun innerhalb des neuen Mindestberichtigungszeitraums des § 371 Abs. 1 Satz 2 AO begangen wäre, würde dies ggf. zu dem Ergebnis führen, dass der Erbe seine Unterlassungstat und folglich auch alle damit zusammenhängenden Hinterziehungstaten seines **Rechtsnachfolgers** **[Anm: gemeint ist wohl Rechtsvorgängers]** offen legen muss, obwohl bereits steuerliche Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Behandlung: Es ist keine Nacherklärung für festsetzungsverjährte Zeiträume geboten, da der steuerliche Anspruch bereits erloschen ist.“

Anmerkungen zur Verwaltungsanweisung

- **Anwendung § 171 Abs. 7 AO:**
 - Festsetzungsverjährung verlängert sich *auch in Erbfällen* nach § 171 Abs. 7 AO.
 - M.E. a.A. BFH in Urteil zur Vorgängervorschrift des § 171 Abs. 7 AO.
 - Aufgrund seiner Nachfolgestellung unterliegt der Erbe m.E. nur der Restlautzeit der bei Hinterziehung geltenden Zehnjahresfrist.
 - Sowie Verwaltung: FG Rheinland-Pfalz v. 23.09.2014, 3K 2599/12 (bisher unveröffentlicht).
- **Weitere Aussagen der Verwaltung:**
 - Sofern die Steuerhinterziehung (Unterlassungstat) *durch den Erben* innerhalb des neuen Mindestberichtigungszeitraums von zehn Jahren nach § 370 Abs. 1 S. 2 AO begangen worden ist, diese **Unterlassungstat** selbst aber der fünfjährigen Verfolgungsverjährung nach § 78 Abs. 3 AO unterliegt (keine Anwendung von § 376 Abs. 1 AO; schwerer Fall) und hiernach bereits **Verfolgungsverjährung eingetreten** ist, findet **§ 171 Abs. 7 AO** – was selbstverständlich ist - **keine Anwendung**.
 - Zutreffend stellt die Verwaltung diesbezüglich klar, dass in diesem Fall die bereits verfolgungsverjährte, aber in den Mindestzeitraum fallende Tat, *nicht* von einer – aus anderem Grunde – abgegebenen Selbstanzeige zu Wahrung des Vollständigkeitsgebotes nach § 371 Abs. 1 AO mitumfasst sein müsse. Für bereits *festsetzungsverjährte Zeiträume* sei **keine Nacherklärung** mehr erforderlich.

Anmerkungen zur Verwaltungsanweisung

- **Keine Aussage** der Verwaltung wie die **50.000 € Grenze** beim „schweren Fall“ berechnet wird (Verklammerung oder Einzelbetrachtung der Taten)
- Siehe auch die ausführliche Darstellung mit diversen Fallbeispielen und Antworten auf weitere Fragestellungen in diesem Zusammenhang bei *Heuel*, wistra 2015, 289 und 338 ff. sowie bei *Radermacher StBW* 2014, 956 und 993.
 - u.A. relevante Vorfrage des „nachträglichen Erkennens“
 - siehe hierzu auch BFH Urteil vom 29.08.2017 - VIII R 32/15 DStR 2018, 297

Vorsicht bei Selbstanzeigen in Erbfällen. U.U. müssen die gesamten nicht festsetzungsverjährten Steuern des Erblassers korrigiert werden.

Ausnahme: War Erbe an der Steuerhinterziehung des Erblassers vorsätzlich beteiligt (dolus directus 1. Grades, bedingter Vorsatz reicht nach BGH nicht), besteht keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO.

3.
§ 398a AO: 25.000 € Grenze bei Tateinheit

§ 398a AO: Zusammenrechnung mehrerer Taten?

Was ist maßgebend?

- jeweilige Tat (die die Schwelle von 25.000 € überschreitet und durch Steuerart und -jahr definiert wird)
- oder
- gesamter Berichtigungsverbund aller strafrechtlich nicht verjährten Taten

Der **Gesetzgeber** hat diese Frage nicht geregelt.

FinMin NRW:

*„Für die Ermittlung der 25 000 EUR-Grenze im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO sind in Tateinheit begangene Taten **nicht** zu addieren, da auf den materiell-rechtlichen Tatbegriff abzustellen ist. Die Selbstanzeige muss sich nur auf einzelne Steuerarten beziehen.“*

AStBV (St) 2017:

keine Regelung zu § 398a AO, aber Addition nach Nr. 76 Abs. 2 für Bestimmung des großen Ausmaßes

4.
Hinterziehungsbetrag und „hinterzogene Steuer“
bei § 398a AO

Einstellung nach § 398a AO

§ 398a AO

- (1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Satz 1 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.
- (2) Die **Bemessung** des **Hinterziehungsbetrags** richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4. *[Anmerkung: Bezeichnung dort „verkürzte Steuer“]*

Berechnung Zuschlag nach § 398a AO: Kompensationsverbot

Nr. 82 Abs. 4 AStBV (St) 2017; FinMin NRW:

„Die Begriffe "Hinterziehungsbetrag" und "hinterzogene Steuer" sind entsprechend dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes wie folgt auszulegen:

- a) "**Hinterziehungsbetrag**" [Anm. Ermittlung Prozentsatz] ist in § 398a Abs. 2 AO definiert. Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 findet insoweit Anwendung.
- b) Zur Ermittlung der "**hinterzogenen Steuer**" [Anm. Bemessungsgrundlage] hingegen bleibt das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 AO unberücksichtigt. Es ist auf den wirtschaftlichen Schaden, d. h. auf die tatsächlich entstandene Steuerschuld, abzustellen.“

So schon *Heuel/Beyer* in BBK 2015, 740 ff.

Beispiel Zuschlag nach § 398a AO

S gibt die Steuererklärungen für 2014 erst im Jahre 2016 mit folgenden Hinterziehungsvolumina ab:

- ESt 2012: 30.000 €
- GewSt 2012: 22.000 €
- USt 2012: 30.000 €* (Brutto USt 101.000 €; VorSt 71.000 €)

*unterstellt: keine Voranmeldungen abgegeben

Lösung:

1. Materieller Tatbegriff (keine Addition)
2. Kompensationsverbot nur bei Ermittlung **Prozentsatz** (**Hinterziehungsbetrag**) beachten.
 - ESt 30.000 € → 10%
 - USt 101.000 € → 15%
 - (nicht nur 10%, hier Kompensationsverbot nach § 398a Abs. 2 AO beachten)
3. Diesen Prozentsatz dann auf den Fiskalschaden (**hinterzogene Steuer**) als **Bemessungsgrundlage** anwenden:
 - USt: 15% auf 30.000 € = 4.500 € + 3.000 € (für ESt) = **7.500 €**

5.

Bestimmung der 25.000€-Grenze bei bezahlten Vorauszahlungen/Voranmeldungen

§ 398a AO: „bezahlte Vorauszahlungen/Voranmeldungen“

FinMin NRW: „Für die Bestimmung der 25.000 EUR-Grenze im Rahmen von § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO bzw. § 398a AO sind bezahlte Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Einkommensteuer - vorauszahlungen nicht gegengzurechnen. Für die Bestimmung der 25.000 EUR- Betragsgrenze gilt das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 AO.“

Das bedeutet, dass Vorauszahlungen nicht gegengerechnet werden. So auch AG Stuttgart.

Beispiel:

A gibt seine UStJE für 2014 vorsätzlich erst nach Fristablauf ab. Die UStJE sieht wie folgt aus:

Umsätze zu 19%:	10.000.000 EUR	
USt:	1.900.000 EUR	← Für Ermittlung Prozentsatz
VorSt:	500.000 EUR	
Verbleibende USt:	1.400.000 EUR	← BMGL für § 398a AO laut Verwaltung
Vorauszahlungssoll	1.300.000 EUR	
Abschlusszahlung	100.000 EUR	← M.E. Richtige BMGL (und für %-Satz)

Verwaltung : 1.900.000 € → 20% auf 1.400.000 € = 280.000 €

M.E.: 100.000 € x 10 % = 10.000 €

Anmerkungen zur Verwaltungsanweisung

- **Umsatzsteuer:**
 - Entsteht nach § 13 UStG unterjährig, wobei USt und VorSt miteinander zu verrechnen sind
 - Steuer wird angemeldet und festgesetzt
 - Im Rahmen der UStJE lediglich Rechenpositionen
 - Mit UStJE wird nach § 18 Abs. 4 UStG lediglich der Differenzbetrag festgesetzt
 - Auf UStVA gezahlten Steuerbeträge sind bereits steuerlich durch Tilgung erloschen und können strafrechtlich nicht mehr verkürzt werden
 - Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO? FA kennt BMGL der UStVA
 - Vorsatz?
- **Einkommensteuer:**
 - ESt entsteht mit Ablauf Veranlagungszeitraum. Vorauszahlungen von Amts wegen mit festgesetzter ESt verrechnen (§ 36 Abs. 2 EStG) → insoweit keine Steuerhinterziehung, da Steueranspruch insoweit getilgt ist

6.
Verteilung von Nachzahlungsbeträgen bei
Selbstanzeige mittels
Umsatzsteuerjahreserklärung

Verwaltungsanweisung

FinMin NRW:

„Falsche Umsatzsteuer-Voranmeldungen werden durch eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung berichtigt, aus der sich aber nicht ergibt, auf welche Voranmeldungszeiträume sich die korrigierten Beträge verteilen. Der nachgemeldete Betrag übersteigt insgesamt die 25.000 EUR-Grenze nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO. Von Relevanz ist, wie sich der Nachzahlungsbetrag auf einzelne Voranmeldungszeiträume verteilt.“

Behandlung:

Es ist eine Nachfrage beim Steuerpflichtigen erforderlich. Eine gleichmäßige Verteilung auf zwölf Monate könnte zu unzutreffenden Ergebnissen führen. Aufgrund der daraus resultierenden Rechtsfolgen darf nicht eine pauschale Aufteilung erfolgen.“

Sonderregelung für Anmeldesteuern - Gesetzestext

§ 371 Abs. 2a AO

(2a) Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen **Umsatzsteuervoranmeldung** ... begangen worden ist, tritt **Straffreiheit** abweichend von den **Absätzen 1 [Vollständigkeitsgebot]** und **2 Satz 1 Nummer 3 [25.000 € Sperrwirkung]** 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. **[Wiedereinführung Teilselbstanzeige; kein 398a]**

...

Die **Sätze 1** und **2** gelten nicht für **Steueranmeldungen**, die sich auf das **Kalenderjahr beziehen**. **[keine Teilselbstanzeige für Jahreserklärung, aber 398a]**

...

Anmerkungen zur Verwaltungsanweisung

Keine 25.000 €-Sperrung und kein Strafzuschlag nach § 398a AO für UStVA:

- **Vollständigkeitsgebot** nicht für UStVA.
- Auch wenn Hinterziehungsvolumen je Tat (je UStVA) 25.000 € übersteigt keine **Sperrwirkung** nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO → kein Strafzuschlag nach § 398a AO

Korrektur von UStVA durch UStJE:

- richtige UStJE stellt Selbstanzeige (auch) in Bezug auf die UStVA dar
- Für die UStJE gilt – anders als für UStVA – das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO
- Korrigierte Tat (**Gegenstand der Selbstanzeige**) ist dann aber die UStVA, für die kein Zuschlag anfällt

Fazit: Verwaltung beantwortet eine Frage, die sich schlichtweg nicht stellt und beantwortet diese dann falsch. Richtig siehe: *Heuel/Beyer*, BBK 2015, 740, 749

Beraterhinweis: Besser Voranmeldungen korrigieren statt in Jahreserklärung.

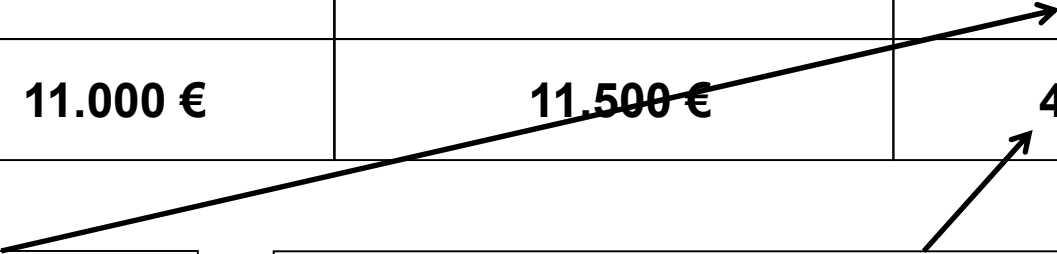
7.
5% Grenze des § 371 Abs. 1 AO

Abweichungen:

BGH v. 25.7.2011, 1 StR 631/10: geringfügige (unbewusste) Abweichung von bis zu 5% der hinterzogenen Steuer unschädlich

Kompensationen zwischen verschiedenen materiellen Taten:

Tat	Schätzung Mehrsteuer	Tatsächliche Mehrsteuer	Zu wenig in %
EST 2012	10.500 €	10.500 €	0 %
EST 2013	500 €	1.000 €	50 %
Gesamt	11.000 €	11.500 €	4,35 %



Isolierte Betrachtung

Gesamtbetrachtung: so Verwaltung

Kompensationen innerhalb einer materiellen Tat

EST 2012	Schätzung Mehrsteuer	Tatsächliche Mehrsteuer	zu wenig in %
Depot CH	12.000 €	10.500 €	0 %
V+V	0 € (nicht nacherklärt)	1.000 €	100 %
Gesamt	12.000 €	11.500 €	0 %

2. Kompensation mit zu hohen
Schätzungen. Anderenfalls:
tatsächlich nacherklärte Mehrsteuer

1. Betrachtung materielle Tat
und nicht der Einkunftsquelle

Gesamt	10.500 €	11.500 €	8,7 %
---------------	-----------------	-----------------	--------------

II. Selbstanzeige bei Hinterziehung von Kindergeld

(Heuel/Matthey, AO-StB 2016, 161)

Selbstanzeige bei Hinterziehung von Kindergeld

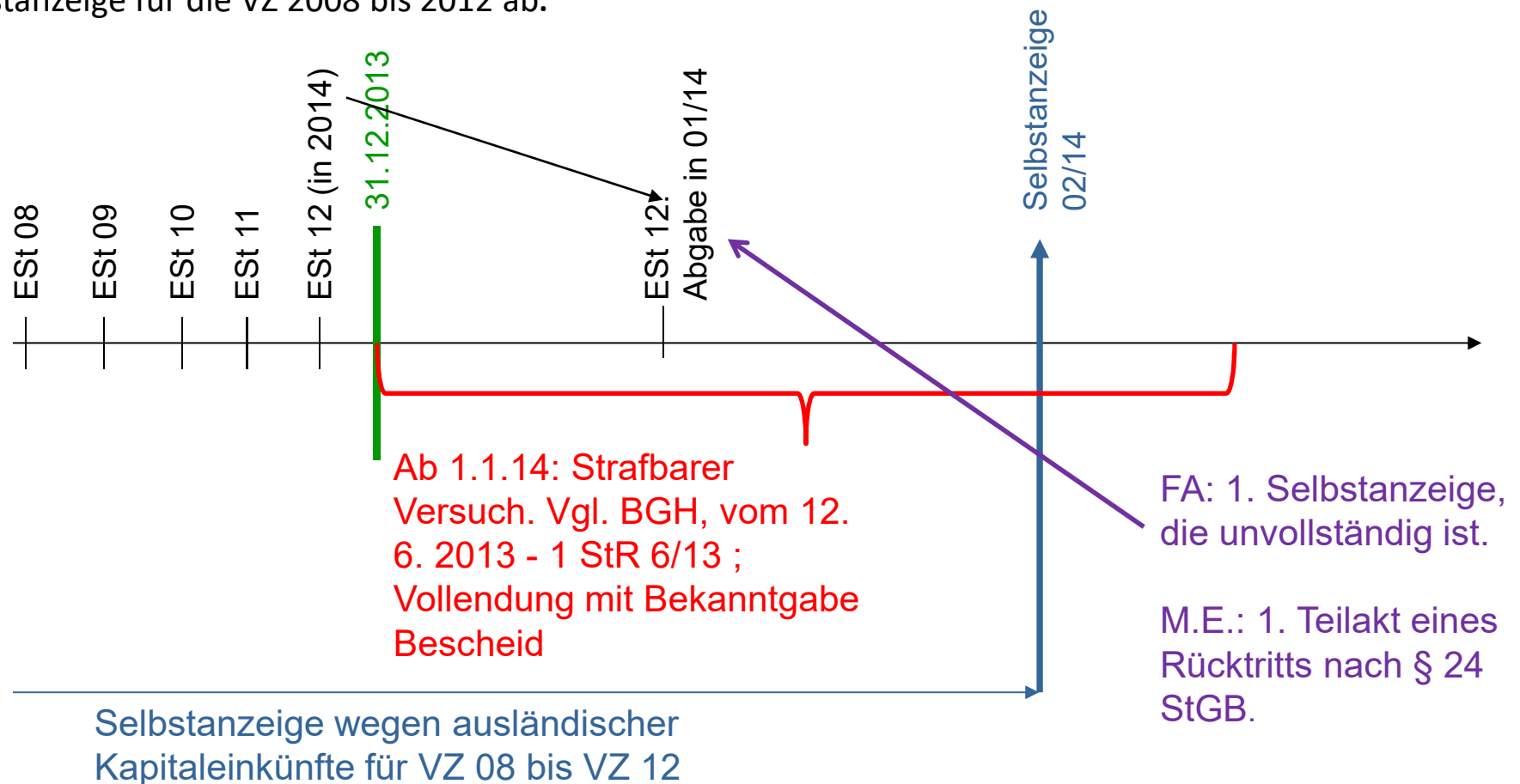
- Gelegentlich wird auch **Kindergeld hinterzogen**
 - komplizierte Einkommensanrechnung (Freigrenze) ist (erst) seit 2012 weggefallen
- Kindergeld seit 1996 im **ESTG** (§§ 62 ff.) **geregelt**
 - **Vollständigkeitsgebot sachlich** i.S.d. § 371 Abs. 1 AO: Steuerart „Einkommensteuer“
 - Jäger in Klein, AO § 371 Rn. 43 „alle verkürzten Einkommensteueransprüche“
- **lange Verjährungsfristen:**
 - Problematisch für Einhaltung des Vollständigkeitsgebotes in zeitlicher Hinsicht
 - BFH v. 17.12.2015: „die Verfolgungsverjährung [beginnt] erst mit der letztmals zu Unrecht erlangten Kindergeldzahlung“ (entspricht BFH v. 26.06.2014).
 - Handlung: Unterlassen der Mitteilung über den Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen
 - Erfolg der Handlung: erst mit der letzten Auszahlung
 - Zahlungen für die Folgemonate als weitere Bestandteile des Taterfolges
- **Vollständigkeitsgebot zeitlich:** lange Zeit zurückliegender Kindergeldantrag und u.U. erhebliche Kindergeldbeträge geraten in den Fokus für die genaue Berechnung der Mindestberichtigungsfrist und der strafrechtlichen Verjährung

III.

Verspätete Steuererklärungen als Selbstanzeigefälle (Heuel/Beyer, AO-StB 2014, 279)

Verspätete Steuererklärungen als Selbstanzeigefälle

A hat seit 2008 ein Depot in der Schweiz . Einkünfte wurden in den abgegebenen Steuererklärungen für VZ 2008 bis 2011 nicht erklärt. Abgabe EST-erklärung für VZ 2012 durch StB erst im Januar 2014 . Allgemeine Fristverlängerung bis zum 31.12.2013. Einkünfte aus der Schweiz nicht erklärt. Im Februar 2014 gibt A Selbstanzeige für die VZ 2008 bis 2012 ab.



Noch Fragen?



Hauptniederlassung Köln:

Theodor-Heuss-Ring 14
50668 Köln

Telefon: +49 221 39 09 77-0

Telefax: +49 221 39 09 77-333

Zweigniederlassung Zürich:

Stockerstrasse 34
CH - 8002 Zürich

Telefon +41 44 212 3535

Telefax +41 44 212 3538