

Verjährung Steuerhinterziehung

Im Zuge der gekauften Steuer-CDs oder dem "Uli-Hoeneß-Fall" rückt das Thema Steuerhinterziehung immer wieder in das Bewusstsein der Öffentlichkeit.

Wer mit dem Gedanken spielt, Zinsen nachzuerklären, also eine Selbstanzeige abzugeben, die strafbefreiend wirken kann, stellt sich dann die Frage, für welche Zeiträume die Nacherklärung erfolgen muss.

In den Medien wird oftmals lediglich pauschal von einer fünf- oder zehnjährigen Verjährungsfrist gesprochen, wobei hier dann unklar ist, welche Art von Frist überhaupt gemeint ist und wann diese überhaupt beginnt. Richtigerweise ist die strafrechtliche Verjährung der Steuerhinterziehung (sog. Verfolgungsverjährung) von der steuerlichen Verjährung (sog. Festsetzungsverjährung) zu unterscheiden.

1. Strafverfolgungsverjährung § 78 StGB und § 370 Abs. 1 AO

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist erfüllt, wenn gegenüber den Finanzbehörden pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder Tatsachen verschwiegen und dadurch Steuern verkürzt werden.

a) Dauer

Die strafrechtliche Verjährungsfrist für den Grundfall einer Steuerhinterziehung beträgt gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB fünf Jahre.

Liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, beispielsweise wenn die Steuerhinterziehung ein erhebliches Ausmaß erreicht, so beträgt die strafrechtliche Verjährungsfrist gem. § 376 Abs. 1 AO zehn Jahre.

b) Beginn

Die Frist für die Strafverfolgungsverjährung beginnt mit der Beendigung der Steuerhinterziehung im strafrechtlichen Sinn. Die Beurteilung, wann eine Beendigung der Tat vorliegt, kann schwierig sein und differenziert nach der jeweiligen Steuerart.

Bei der Hinterziehung der Einkommensteuer ist die Tat beendet, sobald der Einkommensteuerbescheid vorliegt.

Im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungssteuer ist der Fristbeginn umstritten. Teilweise wird auf den Zeitpunkt drei Monate nach Erwerb abgestellt, weil hier eine steuerliche Anzeigepflicht ausgelöst wird.

c) Unterbrechung

Wenn bestimmte strafprozessuale Maßnahmen erfolgt sind wie Einleitung des Strafverfahrens, erste Vernehmung als Beschuldigter oder die richterliche Anordnung eines Durchsuchungsbeschlusses, so beginnen die oben genannten Fristen erneut zu laufen gem. § 78 c StGB.

2. Festsetzungsverjährung §§ 169, 170 AO

Die Regelung der Festsetzungsverjährung bestimmt, wie lange das Finanzamt zur Festsetzung von Steuernachzahlungen durch den Erlass eines Steuerbescheides berechtigt ist.

a) Dauer

Bei der Dauer der Festsetzungsverjährung ist zu unterscheiden zwischen dem Grundfall, der leichtfertigen Steuerverkürzung und der Steuerhinterziehung.

Im Grundfall beträgt die Verjährungsfrist vier Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre und bei Steuerhinterziehung verlängert sich die Frist auf zehn Jahre gem. § 169 Abs. 2 AO.

Der Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung gem. § 378 AO besteht darin, dass der Steuerpflichtige bezüglich der Merkmale der Steuerhinterziehung leichtfertig handeln muss. Was genau unter Leichtfertig zu verstehen ist, ist im Einzelnen umstritten und muss anhand des Einzelfalls beurteilt werden. Die Abgrenzung zwischen bedingtem Vorsatz (Steuerhinterziehung) und Leichtfertigkeit (leichtfertige Steuerverkürzung) ist rechtlich äußerst schwierig.

b) Beginn

Die Festsetzungsverjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist gem. § 170 Abs. 1 AO.

Wenn eine Steuererklärung eingereicht werden muss, verschiebt sich der Fristbeginn gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bis zum Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung tatsächlich eingereicht wird. Wird also die Einkommensteuererklärung für 1999 erst im Jahr 2002 beim Finanzamt eingereicht, so beginnt die Festsetzungsverjährungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2002 (nicht 1999!) und endet im Falle einer Steuerhinterziehung erst mit Ablauf des Jahres 2012 (nicht 2009!).

Im Falle der Nichtabgabe einer Steuererklärung beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Wird also beispielsweise für das Jahr 2000 keine Einkommensteuererklärung abgegeben, so beginnt die Frist mit Ablauf des Jahres 2003 und endet im Falle der Steuerhinterziehung mit Ablauf des Jahres 2013.

c) Ablaufhemmung

Die sogenannte Ablaufhemmung gem. § 171 AO bewirkt, dass der reguläre Fristablauf nicht eintritt, sondern die Festsetzungsfrist weiterläuft.

Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn hinsichtlich eines Besteuerungszeitraumes Einspruch eingelegt worden ist. Dann läuft die Festsetzungsfrist für dieses Jahr frühestens dann ab, wenn über diesen Einspruch rechtskräftig entschieden worden ist.

Neben dem Einspruch gibt es noch eine Vielzahl von Ablaufhemmungen wie beispielsweise die Anordnung einer Betriebsprüfung.

3. Selbstanzeige gem. § 371 AO sinnvoll und für welchen Zeitraum?

Die vorgenannten Erläuterungen zur strafrechtlichen Verfolgungsverjährung und steuerlichen Festsetzungsverjährung sind wichtige Aspekte für die Beurteilung der Frage, ob eine Selbstanzeige sinnvoll ist und für welche Zeiträume eine Nacherklärung erfolgen soll.

Wenn eine Steuerstraftat nach oben genannten Regelungen bereits strafrechtlich verjährt ist, ist eine Selbstanzeige sinnlos und kann schlimmstenfalls sogar zu hohen Steuernachzahlungen und Hinterziehungszinsen führen, obwohl eine Strafverfolgung diesbezüglich gar nicht mehr droht.

Da die Selbstanzeige gem. § 371 AO nur dann wirksam und damit strafbefreiend ist, wenn sie vollständig ist, kein Sperrgrund im Übrigen besteht und die Steuer vollständig nachgezahlt wird, muss in einem ersten Schritt geprüft werden, welche Besteuerungszeiträume strafrechtlich noch nicht verjährt sind. Diese Besteuerungszeiträume müssen dann in der Selbstanzeige umfassend nacherklärt werden nach dem Gebot der Vollständigkeit.

4. Aktuelle Entwicklungen

Der Bundesrat hat aktuell einen Gesetzesentwurf (BR-Dr 339/13) eingebracht, durch den eine einheitliche Verjährungsfrist von zehn Jahren für alle Steuerhinterziehungsdelikte eingeführt werden soll. Die Entwurfsverfasser streben damit einen Gleichlauf zwischen Festsetzungs- und Verfolgungsverjährung und eine bessere Verfolgbarkeit von Steuerdelikten an.

Diese neue verlängerte Verjährungsfrist würde dann für alle Steuerhinterziehungen gelten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht verjährt sind.

Solange das Gesetz jedoch noch nicht in Kraft getreten ist, bleibt es dabei, dass die strafrechtliche Verjährungsfrist für den Grundfall einer Steuerhinterziehung nur fünf Jahre beträgt und eine strafbefreiende Selbstanzeige dann auch nur diesen Zeitraum erfassen muss.