

Steueramnestie: Problemfelder und Praxistipps unter Berücksichtigung des „BMF-Merkblatts“

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops / RA Dipl.-Fw. Marc-Oliver Albrecht, MDS Möhrle & Partner, Hamburg

Das sog. Steueramnestiegesetz (BGBl. I 2003 S. 2928) ist zum 30.12.2003 in Kraft getreten. Die steuerliche Beratungspraxis ist aufgefordert, sich mit der neuen Amnestieregelung auseinander zu setzen und ihr Beratungsangebot entsprechend zu erweitern. Im Folgenden sollen die wesentlichen Regelungsinhalte des Gesetzes dargestellt und einige Problemfelder aufgezeigt werden, die der umsichtige Berater kennen und beachten sollte. Besondere Berücksichtigung findet dabei die Verwaltungsauffassung, die am 3.2.2004 in einem umfangreichen (24seitigen) Merkblatt zur Anwendung des Gesetzes veröffentlicht wurde. Die Fülle der darin enthaltenen Erläuterungen hinterlässt Zweifel, ob das erklärte Ziel einer einfachen und für jedermann verständlichen Amnestieregelung erreicht worden ist.

I. Hintergrund

Laut Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber den in der Vergangenheit unehrlichen Steuerbürger zur Rückkehr in die Legalität ermuntern. Er hofft werden durch die Maßnahme Steuermehreinnahmen allein für das Jahr 2004 i.H.v. 5 Mrd. €. Die Motivation zur Einsicht der Steuersünder versucht der Gesetzgeber durch Gewährung von Straffreiheit und durch überaus günstige Steuersätze zu fördern. Die Amnestie wird im Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (Strafbefreiungserklärungsgesetz – StraBEG) geregelt. Gleichzeitig werden Regelungen zu einer zukünftig deutlichen Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit getroffen (§§ 93 Abs. 7, 93b AO - neu)

II. Das Strafbefreiungserklärungsgesetz im Überblick

Die Amnestiebestimmungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: Für vollendete Steuerverkürzungen im Zusammenhang mit Steueransprüchen, die zwischen 1993 und 2002 entstanden sind, kann durch **Amnestieerklärung** und anschließende **Entrichtung** einer pauschalen Abgeltungssteuer Straffreiheit erlangt werden. Die Amnestie erfasst sowohl Steuerstraftaten als auch Steuerordnungswidrigkeiten (§ 1 Abs. 1 und 6 StraBEG). Sie ist bis zum 31.3.2005 befristet. Entgegen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers ist eine Rückführung von Auslandskapital ins Inland keine Voraussetzung für die Straffreiheit.

Die **Zahlung der Abgeltungssteuer** hat innerhalb von **10 Tagen nach Abgabe** der Amnestieerklärung zu erfolgen (§ 1 Abs. 1 StraBEG). Eine Verlängerung dieser rein strafrechtlichen Frist ist nicht möglich. Für die Fristberechnung und den Zeitpunkt der Zahlung gelten die allgemeinen Vorschriften §§ 108, 110 und 224 Abs. 2 AO entsprechend. Die Zahlungsschonfrist nach § 240 Abs. 3 AO gilt jedoch nicht. Die Folgen einer Fristüberschreitung sind verheerend: Weder Straffreiheit noch Abgeltungswirkung werden erreicht. Zur **Risikovermeidung** wird empfohlen, **einen (gedeckten) Verrechnungsscheck der Amnestieerklärung beizufügen**.

Die Straffreiheit ist auch ausgeschlossen, soweit vor der Amnestieerklärung die Einleitung eines Strafverfahrens bereits bekannt gegeben oder eine Selbstanzeige abgegeben wurde (§ 7 StraBEG). Außerdem wird keine Straffreiheit gewährt während einer Betriebsprüfung sowie nach Tatentdeckung.

Die zu entrichtende **Abgeltungssteuer bemisst sich nach den nicht erklärten Bruttoeinnahmen** ohne jeden Ansatz von Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Dafür erfolgen pauschale Abschläge bei den Einnahmen (§ 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG). So sind die Einnahmen z.B. für ESt- und KSt-Zwecke nur mit 60% anzusetzen, für USt-Zwecke mit 30% und für GewSt-Zwecke nur mit 10%. Abweichend hiervon sind bei einer Erbschaft- oder Schenkungsteuerverkürzung 20% des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 Abs. 1 ErbStG) nachzuerklären, so dass

steuer-journal Nr.

 sj 0405 0013

Mehr zum Thema:

- ▶ Strafbefreiungserklärungsgesetz
- ▶ Merkblatt zum Strafbefreiungserklärungsgesetz

die Freibeträge und Begünstigungen des Erbschaftsteuergesetzes sowie Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich zu berücksichtigen sind.

Wurde die Steuerverkürzung jedoch durch den unberechtigten Ansatz von Ausgaben bewirkt, so bemisst sich die Abgeltungssteuer am vollen Betrag der zu Unrecht angesetzten Ausgaben. Ein pauschaler Abschlag für Betriebsausgaben oder Werbungskosten scheidet denknotwendig aus. Bei zu Unrecht berücksichtigten Vorsteuern ist gar der doppelte Betrag nach zu erklären.

Die **pauschale Abgeltungssteuer beträgt 25%** bei einer Amnestieerklärung und Zahlung der Abgeltungssteuer **bis zum 31.12.2004** und **35%** bei einer Nacherklärung und Zahlung der Abgeltungssteuer bis zum **31.3.2005**. Hinterziehungszinsen entstehen nicht.

▶▶ **Beispiel:** Wer gewerbliche Einnahmen i.H.v. 100 000 € verschwiegen hat, muss zur vollständigen Erlangung von Straffreiheit davon 60 000 € für ESt-Zwecke und 10 000 € für GewSt-Zwecke nacherklären. Die 25%ige Abgeltungssteuer beträgt dann bei Amnestieerklärung und Zahlung bis zum 31.12.2004 17 500 €. Beruhen die verschwiegenen Einnahmen auf umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen, so sind weitere 30 000 € für USt-Zwecke als Einnahmen zu erklären und insgesamt ist eine Abgeltungssteuer i.H.v. 25 000 € zu entrichten.

Einzubehaltende Abzugsteuern, die mit Zahlungen aus den nacherklärten Einnahmen in Zusammenhang stehen, **sind abgegolten** (§ 8 StraBEG). So sind z.B. LSt bei verschwiegenen Lohnzahlungen aus nacherklärten Schwarzeinnahmen weder zu erklären noch nachzuentrichten. Gleiches gilt insoweit sogar für die ESt des Arbeitnehmers. Auch steuerliche Nebenleistungen sind abgegolten, es werden keine Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen erhoben.

Die **Amnestieerklärung** ist als Steueranmeldung auf **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** abzugeben und **eigenhändig** zu unterschreiben (§ 3 StraBEG). Der Vordruck steht auf den Internetseiten des BMF zum „anonymen“ Download bereit. Eine Abgabe per Fax ist nicht zulässig. Wird die vorgeschriebene Form nicht eingehalten, ist die Amnestieerklärung unwirksam. Bei behebbaren formalen Mängeln ist das FA aber nach eigener Selbstbindung gehalten, dem Erklärenden nach vorherigem Hinweis die Möglichkeit zur Berichtigung einzuräumen. Beanstandet das FA den formalen Mangel nicht innerhalb eines Monats, ist dieser unbeachtlich.

Die verschwiegenen Einnahmen sind unter Berücksichtigung der pauschalen Abschläge in einem Betrag anzugeben. Gleiches gilt für die darauf entfallenden, selbst errechneten Steuern. Die **nacherklär-**

ten Einnahmen sind in einer gesonderten Aufstellung nach Kalenderjahren zu differenzieren. Außerdem ist der jeweils „zu Grunde liegende Lebenssachverhalt“ anzugeben. Die Anforderungen an die Genauigkeit der letztgenannten Angabe bleiben jedoch unklar. Da der Gesetzgeber bei einer späteren Aufdeckung von Steuerverkürzungen die Reichweite der erlangten Straffreiheit feststellen will sowie das Bekannt werden und die Überwachung zukünftiger Steuerquellen bezweckt, sollte die Genauigkeit der Angaben diesem Gesetzeszweck gerecht werden. Detaillierte Angaben wie bei der Selbstanzeige dürften jedoch nicht gefordert sein. Insbesondere ist eine Aufschlüsselung nach Steuerarten nicht notwendig. Eine Umschreibung mit laienhaften Begriffen ist zulässig.

Neben dem Täter ist u.a. auch der Steuerschuldner erklärungs berechtigt, wenn zwar nicht er selbst, aber sein gesetzlicher Vertreter oder sein Verfügungsberechtigter i.S.d. §§ 34, 35 AO die Steuerverkürzung begangen hat.

▶▶ **Beispiel:** Der Geschäftsführer einer GmbH verkürzt als gesetzlicher Vertreter KSt. Die GmbH ist als Steuerschuldnerin erklärungs berechtigt.

Die Teilnahme an der Straftat, also die Anstiftung oder die Beihilfe, begründet keine Erklärungsberechtigung (§ 2 StraBEG). Ist der Erklärende nicht auch der Steuerschuldner, so hat er diesen zu benennen.

Die **Straffreiheit** erstreckt sich automatisch auf **alle Tatbeteiligten**, also z.B. auch auf den beteiligten Steuerberater, es sei denn, der Tatbeteiligte konnte aufgrund der oben genannten Ausschlussgründe selbst keine strafbefreiende Amnestieerklärung mehr abgeben (§ 4 Abs. 2 StraBEG). Kehrseite der Medaille ist allerdings, dass Straffreiheit bereits dann ausscheidet, wenn die Einleitung eines Strafverfahrens nur einem Beteiligten bekannt gegeben wurde und der Erklärende dies wusste oder damit rechnen musste (§ 7 Nr. 1 StraBEG).

Nicht-Steuerstraftaten werden von der Amnestie **nicht erfasst** (wie z.B. die Nichtabführung von Sozialabgaben). Trotzdem ist eine unaufgeforderte (spontane) Weitergabe der nacherklärten Daten an andere Strafverfolgungsbehörden nicht zulässig (§ 13 StraBEG). Werden die nacherklärten Daten von den Strafverfolgungsbehörden jedoch angefordert, so ist eine **Weitergabe zulässig bei Verfahren** wegen eines Verbrechens oder eines vorsätzlichen Vergehens, das im Höchstmaß mit **Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren** bedroht ist. Gleichwohl stellt § 13 Abs. 2 Satz 3 StraBEG klar, dass alle übermittelten Daten in einem Strafverfahren nicht zum Nachteil der Personen, die nach dem StraBEG Strafbefreiung erlangt haben, zu Beweis Zwecken verwertet werden dürfen. Zu beklagen ist insoweit

freilich die fehlende Fernwirkung eines Beweisverwertungsverbotes, so dass diejenigen Beweismittel verwertbar bleiben, die erst aufgrund der nacherklärten Daten bekannt geworden sind.

Unabhängig davon sind auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses die Verwertungsbefugnisse der Finanzverwaltung gegenüber dem ursprünglichen Gesetzesbeschluss erheblich erweitert worden. So ist nunmehr eine **Verwertung der nacherklärten Daten in Besteuerungs- und Strafverfahren zukünftiger Jahre zulässig** (§ 13 Abs. 1 StraBEG). Außerdem ist die Finanzverwaltung nicht gehindert, weitere steuerliche oder strafrechtliche Ermittlungen auch für nacherklärte Zeiträume durchzuführen. Zwar darf die Amnestieerklärung nach eindeutiger Verwaltungsauffassung nicht zum Anlass für weitere Ermittlungen genommen werden. Die Nacherklärung steht Ermittlungen aus anderem Anlass, z.B. bei einer anonymen Anzeige, aber auch nicht entgegen.

III. Besonderheiten und Problemfelder in der Beratungspraxis

Obwohl die geplante Amnestieregelung auf den ersten Blick übersichtlich und einfach erscheint, sind sich die Experten darüber einig, dass eine sorgfältige Amnestieberatung unverzichtbar ist. Deshalb nachfolgend einige Beratungshinweise:

1. Berechnung der nachzuerklärenden Einnahmen

Die Ermittlung und Berechnung der nachzuerklärenden (Brutto-)Einnahmen wollte der Gesetzgeber im Interesse der Klarheit und Verständlichkeit bewusst einfach ausgestalten. Deshalb hat er sich für eine typisierende Betrachtung entschieden. Die nachzuerklärenden (Brutto-)Einnahmen sind grundsätzlich losgelöst von den Vorgaben der Einzelsteuergesetze zu ermitteln. Trotz der etwas widersprüchlichen Wortwahl des Gesetzgebers ist hierbei zu unterscheiden zwischen einer Steuerverkürzung durch Nichtberücksichtigung von steuerpflichtigen Einnahmen und einer Steuerverkürzung durch unberechtigten Ansatz von Ausgaben. Das Gesetz betrifft beide Fallgestaltungen. Der eingangs erwähnte Pauschalabschlag wird jedoch nur im erstgenannten Fall gewährt. Abzugsteuern wie z.B. gezahlte Kapitalertragsteuer oder die Bauabzugsteuer werden keinesfalls angerechnet.

Eine weitere Besonderheit gilt bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, und zwar sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich (§§ 17, 23 EStG): In der Amnestieerklärung ist nicht der gesamte Veräußerungserlös anzusetzen, sondern nur der Veräußerungsgewinn, also der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den ehemaligen Anschaffungskosten bzw. dem Restbuchwert (jeweils brutto). Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung nunmehr ausdrücklich angeschlossen.

2. Amnestieerklärung oder Selbstanzeige ?

Trotz der Möglichkeit zur Amnestieerklärung ist die Abgabe einer Selbstanzeige auch weiterhin zulässig. Aufgrund der unterschiedlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen und insbesondere auch aufgrund der verschiedenen steuerlichen Folgen der beiden strafbefreienden Erklärungen erfordert die sorgsame Amnestieberatung eine Vergleichsrechnung der Erklärungsmöglichkeiten. Diese Notwendigkeit wird durch folgendes Beispiel verdeutlicht.



Beispiel: A ist selbstständiger Kurierfahrer. Er hat im Jahr 2001 100 000 € Einnahmen erzielt. Für Benzin, Abschreibung seines Kleintransporters, Lizenzgebühren, Raumkosten etc. sind Betriebsausgaben i.H.v. 75 000 € angefallen. A hat sein Gewerbe bisher nicht angemeldet und die Einkünfte nicht versteuert. Bei Abgabe einer Amnestieerklärung für ESt-Zwecke muss A 60 000 € nacherklären und für GewSt-Zwecke weitere 10 000 €. Die Abgeltungssteuer beträgt dann 17 500 €. Bei Abgabe einer Selbstanzeige hingegen ist nur der tatsächliche Gewinn zu versteuern, mithin 25 000 €. Bei einer unterstellten ESt- und GewSt-Belastung von zusammen 50% sind also nur 12 500 € nachzuzahlen. Dieser Vorteil der Selbstanzeige wird auch durch die zusätzlich anfallenden Hinterziehungszinsen nicht in Frage gestellt.

Vereinfachend sind die wichtigsten Gesichtspunkte für den Belastungsvergleich schnell erkannt: Bei den Ertragsteuern sprechen hohe Betriebsausgaben und Werbungskosten für die Abgabe einer Selbstanzeige. Andererseits gilt es für USt-Zwecke zu beachten, dass bei nicht verbuchten Betriebsausgaben oftmals die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug fehlen und dann die pauschalierte Amnestieregelung günstiger ist. Durch den 70%igen Pauschalabschlag auf die Bruttoeinnahmen ergibt sich eine umsatzsteuerliche Effektivbelastung i.H.v. 8,7% bezogen auf das (Netto-)Entgelt i.S.d. § 10 UStG. Außerdem sind auch immer die Hinterziehungszinsen in die Vergleichsrechnung mit einzubeziehen. Diese betragen bei einem Verzinsungszeitraum von 3 Jahren immerhin 18% der Steuerschuld. Hinterziehungszinsen werden nur im Falle einer Selbstanzeige erhoben.

Die umfassende und vorteilhafte Abgeltungswirkung der Amnestieerklärung auch hinsichtlich verkürzter Abzugsteuern muss bei der anzustellenden Vergleichsbetrachtung beachtet werden. Zudem kann es von entscheidender Bedeutung sein, dass sich die Straffreiheit und die steuerliche Abgeltungswirkung in bestimmten Fällen auch auf die Zahlungsempfänger oder Vergütungsgläubiger erstrecken. Wenn z.B. eine Kapitalgesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt eingeschaltet ist, sollte bei der Vergleichsbetrachtung

berücksichtigt werden, dass für nicht erklärte Einnahmen auf Gesellschaftsebene, die zu Gewinnausschüttungen geführt haben, eine gesonderte Amnestieerklärung auf Gesellschafterebene zur Erlangung vollständiger Straffreiheit nicht notwendig ist (§ 4 Abs. 1 Satz 3 StraBEG). Auch die steuerliche Abgeltungswirkung schlägt auf die Gesellschafterebene durch (§ 8 Abs. 1 StraBEG).

Sind bei Erzielung der nachzuerklärenden Einnahmen Steuerabzugsbeträge einbehalten worden (z.B. KapEst), so ist zu beachten, dass diese nur bei der Selbstanzeige angerechnet werden können. Bei Abgabe einer Amnestieerklärung werden sie hingegen definitiv und erhöhen faktisch den Abgeltungssteuersatz.

Eine Kombination von Amnestieerklärung und Selbstanzeige bei verschiedenen Sachverhalten wird auch von der Finanzverwaltung für zulässig gehalten. Denkbar ist es z.B., eine Amnestieerklärung für nicht erklärte Einnahmen aus Kapitalvermögen und eine Selbstanzeige für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzugeben, damit die Betriebsausgaben in ihrer tatsächlichen Höhe berücksichtigt werden können.

Ein weiterer Gesichtspunkt, der bei der Abwägung zwischen Amnestieerklärung und Selbstanzeige beachtet werden sollte, ist § 370a AO. Während die Straffreiheit der Amnestieerklärung sich auch auf Straftaten nach § 370a AO erstreckt, führt die Selbstanzeige insoweit nicht zur Straffreiheit, sondern nur zur Annahme eines minder schweren Falles. Angesichts der großen Unsicherheit bei der Bestimmung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 370a AO, insbesondere des Merkmales „in großem Ausmaß“, ermöglicht nur die Amnestieerklärung eine verlässliche Einschätzung der Rechtsfolgen. Allerdings ist die Bedeutung des § 370a AO in diesem Zusammenhang eher gering, da er erst für Hinterziehungen ab 1.1.2002 gilt.

Schließlich ist zu bedenken, dass die Amnestieerklärung nach Verwaltungsauffassung nicht zum Anlass für Ermittlungen und Nachforschungen der Finanzämter genommen werden darf. Bei der Selbstanzeige ist eine nachfolgende Überprüfung zulässig und üblich.

3. Beschränkung auf den Muss-Inhalt sinnvoll ?

Wie bereits ausgeführt, verlangt eine wirksame Amnestieerklärung lediglich eine Differenzierung der Angaben nach Kalenderjahren sowie die Angabe des zu Grunde liegenden Lebenssachverhalts. Gleichwohl kann es vorteilhaft sein, der Amnestieerklärung eine Aufstellung über die verwirklichten Steuertatbestände beizufügen, die in ihrer Genauigkeit auch den Anforderungen einer Selbstanzeige genügt. So könnte die Erklärung für den Fall des Scheiterns als Amnestieerklärung noch als Selbstanzeige gewertet werden. Die Möglichkeit zur Umdeutung hat die Finanzverwaltung nunmehr aus-

drücklich anerkannt. Zu denken ist hier an die Fälle der Besorgnis, dass die finanziellen Mittel zur fristgebundenen Zahlung der Abgeltungssteuer nicht rechtzeitig beschafft werden können.

4. Verdacht der Steuerhinterziehung trotz Amnestieerklärung

Trotz einer Amnestieerklärung bleibt es der Finanzverwaltung grundsätzlich unbenommen, bei entsprechender Verdachtslage weitere Ermittlungen durchzuführen. Dies kann zum Streit darüber führen, ob die ermittelten Steuerverkürzungen bereits amnestiert sind oder nicht. Zwar gilt für das Strafverfahren der Grundsatz „in dubio pro reo“ unverändert fort, so dass die Beweislast der Finanzverwaltung auferlegt ist. Im Besteuerungsverfahren greift jedoch eine tatsächliche Vermutung, dass die nunmehr ermittelten Steuerverkürzungen in der Amnestieerklärung nicht enthalten sind (§ 8 Abs. 3 StraBEG). Der Erklärende kann diese Vermutung zwar widerlegen, trägt hierfür aber die Beweislast. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung muss der Erklärende zweifelsfrei darlegen, dass die nachträglich aufgedeckten Taten bereits amnestiert sind. Eine nur schlüssige Darlegung reicht nicht aus. Deshalb wird ausdrücklich empfohlen, die zur Erstellung der Amnestieerklärung herangezogenen Unterlagen aufzubewahren und die zugrunde liegenden Berechnungen sorgfältig zu dokumentieren. Dadurch können der Verdacht einer Steuerhinterziehung frühzeitig entkräftet und unangenehme Ermittlungen vermieden werden.

5. Taktische Erwägungen

Eine Amnestieerklärung kann auch für bereits strafverfolgungsverjährte, aber aufgrund der Hinterziehung wegen § 169 Abs. 2 Satz 2 AO noch nicht festsetzungsverjährte Veranlagungszeiträume sinnvoll sein. Zwar ist die Erklärung für die Erlangung von Straffreiheit überflüssig, die Abgeltungswirkung der niedrigen Pauschalbesteuerung greift aber gleichwohl.

Im Vorfeld von Betriebsprüfungen wird sich nicht selten die Frage ergeben, ob eine riskante Steuergestaltung „durchhält“ und ob man sie daher nicht vorsorglich im Rahmen des Steueramnestiegesetzes deklarieren sollte. Neben der Ausschaltung des Strafbarkeitsrisikos erreichte man so auch noch die günstige Abgeltungsbesteuerung. Aber Vorsicht: Eine wirksame strafbefreiende Erklärung setzt zumindest eine leichtfertige Steuerverkürzung voraus. Das Vorspiegeln einer leichtfertigen oder vorsätzlichen Steuerverkürzung im Rahmen einer Amnestieerklärung setzt einen neuen Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung, der natürlich als neue Tat nicht amnestierbar ist. Der „findige“ Berater läuft dementsprechend das Risiko einer Anstiftung oder Beihilfe.