

Bernd Guntermann

Selbstanzeigeberatung

Folgen der Nichtveranlagungsverfügung für den Berichtigungsverbund – ein Fallstrick in der Selbstanzeigeberatung

Die wirksame Selbstanzeige setzt gemäß § 371 Abs. 1 AO Vollständigkeit voraus. Nur wenn sie sich auf alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart bezieht, tritt Straffreiheit ein. Damit kommt der strafrechtlichen Verjährung in der Selbstanzeigeberatung besondere Bedeutung zu. Fehler bei der Verjährungsberechnung können zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen. Sind für einzelne Veranlagungsjahre Nichtveranlagungsverfügungen ergangen, muss die Frage nach dem Beginn der Verjährung zutreffend beantwortet werden.

1. VERJÄHRUNGSBERECHNUNG

Auf die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO finden gemäß § 369 Abs. II AO die §§ 78 ff. StGB Anwendung. Die Bestimmungen des StGB werden durch § 376 Abs. 1 AO ergänzt.

1.1 Verjährungsfrist

Die Verjährungsfrist der Steuerhinterziehung beträgt gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB fünf Jahre. In den in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 376 Abs. 1 AO zehn Jahre. Die zutreffende Ermittlung der Verjährungsfrist ist unabdingbare Voraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige (vgl. Aue Restrisiken der neuen Selbstanzeige PStR 4/2012, 101).

1.2 Verjährungsbeginn

Gemäß § 78 a StGB beginnt die Verjährung, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt.

Es stellt sich damit die Frage, wann die Steuerstraftat beendet ist bzw. wann der Erfolg eingetreten ist. Zu unterscheiden ist zwischen Anmeldungs- und Veranlagungssteuern.

1.2.1 Anmeldungssteuern

Bei Anmeldungssteuern steht die Steueranmeldung gemäß § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Anmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt. In diesem Fall steht die Steueranmeldung der Steuerfestsetzung erst dann gleich, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 S. 2 AO). Damit ist bei den Anmeldungssteuern zwischen Erstattungs- und Vergütungsfällen auf der einen Seite und sonstigen Fällen auf der anderen Seite zu differenzieren.

In Erstattungs- und Vergütungsfällen tritt der Taterfolg und die Beendigung der Tat mit der Bekanntgabe der Zustimmung des Finanzamtes ein.

In den übrigen Fällen einer unrichtigen Steueranmeldung beginnt die Verjährung mit dem Eingang der unrichtigen Steueranmeldung beim Finanzamt. Wird die Steueranmeldung nicht oder verspätet abgegeben, beginnt die Verjährung mit dem Ablauf der Abgabefrist.

1.2.2 Veranlagungssteuern

Bei Veranlagungssteuern tritt der Taterfolg ein, wenn aufgrund einer unrichtigen oder unvollständigen Angabe die Steuer zu niedrig festgesetzt und die entsprechende Steuerfestsetzung dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben wird. Die Steuerfestsetzung erfolgt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, gemäß § 155 Abs. 1 S. 1 AO durch Steuerbescheid.

In den Fällen der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt der Taterfolg zu dem Zeitpunkt ein, in dem der unterlassende Täter bei ordnungsgemäßer Abgabe der Steuererklärung spätestens veranlagt worden wäre.

2. DIE NICHTVERANLAGUNGSVERFÜGUNG

Führt das Finanzamt bei Veranlagungssteuern keine Veranlagung durch, erlässt es häufig eine Nichtveranlagungsverfügung. Diese ist gesetzlich nicht geregelt. Da die Nichtveranlagungsverfügung in der Verwaltungspraxis für unterschiedliche Fallgestaltungen verwendet wird, lässt sich die Frage nach der Rechtsnatur, dem Regelungsinhalt und der verfahrensrechtlichen Bedeutung nicht einheitlich beantworten. Die Bedeutung einer solchen Verfügung ist deshalb nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen (BFH vom 16. Juli 2008, VI B 25/08 (NV), BFH NV 2008, 1845; BFH vom 12. Mai 1989, III R 200/85, BStBl. 1989, II 920).

2.1 Rechtsnatur

Die Nichtveranlagungsverfügung ist zunächst lediglich ein verwaltungsinterner Vermerk des Finanzamtes darüber, dass eine Veranlagung nicht durchzuführen ist. Als solcher enthält die Verfügung keine sachliche Entscheidung über das Bestehen des Steueranspruchs und ist mangels Rechtswirkung nach außen kein Verwaltungsakt und damit auch kein Steuerbescheid gemäß § 155 Abs. 1 S. 1 AO.

2.2 Regelungsinhalt

Wird dagegen die Nichtveranlagungsverfügung dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben, ist durch Auslegung zu ermitteln, wie der Steuerpflichtige sie verstehen durfte (BFH vom 16. Februar 1990, VI R 40/86, BStBl. 1990, II 565). Die Nichtveranlagungsverfügung kann damit auch einen förmlichen Bescheid mit verbindlicher Regelung des Einzelfalls darstellen. Dafür spricht beispielsweise, wenn die Behörde die Nichtveranlagungsverfügung mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen hat (BFH vom 12. Mai 1989, III R 200/85, BStBl. 1989, II 920). Stellt die Nichtveranlagungsverfügung einen Steuerbescheid dar, dann handelt es sich regelmäßig um einen Freistellungsbescheid oder um die Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung gemäß § 155 Abs. 1 S. 3 AO.

2.3 Verfahrensrechtliche Bedeutung

Die Auswirkungen dieser im Einzelfall gebotenen Differenzierung können erheblich sein. Beruht die Nichtveranlagungsverfügung nämlich auf strafrechtlich relevanten unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen, dann beginnt die Verjährung, wenn es sich um einen Steuerbescheid handelt, mit der Bekanntgabe. Handelt es sich dagegen nicht um einen Steuerbescheid, dann beginnt die Verjährung erst, wenn der Täter bei ordnungsgemäßer Abgabe einer Steuererklärung spätestens veranlagt worden

wäre, das heißt mit dem allgemeinen Abschluss der Veranlagungsarbeiten (BGH vom 7. November 2001, 5 StR 395/01, NJW 2002, 762). Dieser Zeitpunkt kann erheblich hinter dem Zugang der Nichtveranlagungsverfügung beim Steuerpflichtigen liegen.

3. PRAXISHINWEIS

Haben falsche oder unvollständige Angaben des Steuerpflichtigen dazu geführt, dass das Finanzamt eine Nichtveranlagungsverfügung erlassen und dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben hat, ist sorgfältig zu prüfen, ob es sich um einen Steuerbescheid handelt oder nicht. Kann diese Frage nach den Umständen nicht eindeutig beantwortet werden, dann sind Beginn und Ende der Verjährungsfrist für das betreffende Veranlagungsjahr alternativ zu berechnen. Führt eine der Berechnungsalternativen dazu, dass noch keine Verjährung eingetreten ist, dann ist sicherheitshalber von einer unverjährten Tat auszugehen. Sie ist insbesondere dann in die Selbstanzeige einzubeziehen, wenn wegen mehrerer Taten in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen eine Selbstanzeige geboten ist. Denn ansonsten droht die Unwirksamkeit der gesamten Selbstanzeige wegen Unvollständigkeit.

Bernd Guntermann
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

Wilhelm Rechtsanwälte
Partnerschaft von Rechtsanwälten
Reichsstraße 43
40217 Düsseldorf

Telefon: + 49 (0)211 687746 - 17
Telefax: + 49 (0)211 687746 - 20

www.wilhelm-rae.de
bernd.guntermann@wilhelm-rae.de

AG Essen PR 1597