

Dr. André-M. Szesny, LL.M., Rechtsanwalt und Laura Görtz, Rechtsanwältin*

Strengere Regeln: Das neue Recht der Selbstanzeige bei Steuervergehen

Die Folgen der Neuerungen im Recht der Steuerhinterziehung für den GmbH-Geschäftsführer

Voraussichtlich im Mai 2011 – der genaue Termin war bei Abfassung dieses Beitrags noch nicht bekannt – tritt das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz in Kraft. Anders als sein Name suggeriert, bewirkt es vor allem gravierende Einschränkungen der seit fast 100 Jahren im deutschen Steuerstrafrecht verankerten Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige nach einer Steuerhinterziehung. Im Zuge der medienwirksamen Strafverfolgung von prominenten „Steuer-sündern“ und umstrittenen Ankäufe sog. „Steuer-CDs“ durch Bund und Länder ist die Selbstanzeige wieder in den Mittelpunkt der juristischen und politischen Diskussion gelangt.

Überblick:

1. Einleitung
2. Verfahren bei einer Selbstanzeige
3. Zeitliche Grenzen für die Erstattung einer Selbstanzeige
4. Ausschluss der Teilselbstanzeige für eine Steuerart
5. Ausschluss der strafbefreienden Selbstanzeige ab einem hinterzogenen Betrag von 50.000 €
6. Keine steuerliche Absetzbarkeit von Zinsen auf hinterzogene Steuern und Steueraufschlag
7. Keine Rückwirkung der Änderung
8. Schlussfolgerung: Vom Abwarten ist abzuraten!

1. Einleitung

Gegner dieses Rechtsinstituts argumentieren, dass Steuerpflichtige sich erst dann in die Selbstanzeige „flüchten“, wenn ohnehin mit einer Entdeckung zu rechnen sei. Demgegenüber verweisen viele Fachleute auf den Sinn und Zweck der Selbstanzeige: Sie sei eine „Brücke in die Steuerehrlichkeit“, die dem Staat zudem Mehreinnahmen generiere. Die Straflosigkeit des Steuerpflichtigen sei eine vor diesem Hintergrund notwendige Nebenfolge.

Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz setzt einen vorläufigen Schlusspunkt hinter diese Diskussion: Die Selbstanzeige bleibt erhalten, wird jedoch grundlegend reformiert. Nach welchen Regeln eine strafbefreiende Selbstanzeige zukünftig möglich ist, wird nachfolgend erläutert:

2. Verfahren bei einer Selbstanzeige

Steuerhinterziehung wird gem. § 370 der Abgabenordnung

(AO) mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe, in besonders schweren Fällen sogar mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren geahndet. Wegen Steuerhinterziehung macht sich derjenige strafbar, der gesetzlich zur Abgabe der Steuererklärung für sich oder einen anderen verpflichtet ist, dieser Pflicht aber nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt und hierdurch eine Steuerverkürzung bewirkt oder ungerechtfertigt Steuervorteile erlangt. Der Geschäftsführer einer GmbH ist für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH ungeachtet einer innerhalb der GmbH bestehenden Aufgabenverteilung verantwortlich (§ 34 AO). Bestraft wird zudem jedermann, der zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, an der Abgabe einer fehlerhaften Steuererklärung mitwirkt oder sonst die Möglichkeit schafft oder fördert, dass Steuern hinterzogen werden (Anstiftung und Beihilfe, §§ 26, 27 des Strafgesetzbuchs).

Praxisbeispiel 1:

Die A-GmbH hat zwei gemeinsam geschäftsführungsbefugte Geschäftsführer. Nach der internen Aufgabenverteilung ist der Geschäftsführer X für die Erstellung der Steuererklärung verantwortlich. Diese interne Verteilung der Aufgaben entbindet den anderen Geschäftsführer Y allerdings grundsätzlich nicht von seiner gesetzlich normierten Verantwortung für die Richtigkeit der gemachten Angaben. Eine Strafbarkeit kann ihn auch dann treffen, wenn er an der Erstellung der fehlerhaften Steuererklärung gar nicht beteiligt war, soweit er die Tat für möglich gehalten hat und damit vorsätzlich geschehen ließ.

Praxisbeispiel 2:

In der J-GmbH werden Kundenaufträge teilweise „schwarz“ abgewickelt. Davon hat neben dem Geschäftsführer auch der Buchhalter Kenntnis, der in Fällen der Barzahlung dafür sorgt, dass die Aufträge nicht in den Büchern der GmbH auftauchen. Der Buchhalter ist zwar nicht für die Abgabe der Steuererklärung verantwortlich, durch sein

* Dr. André-M. Szesny, LL.M., ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Heuking Kühn Lüer Wojtek, Düsseldorf, und Mitglied der dortigen Praxisgruppe Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Laura Görtz ist Rechtsanwältin bei Heuking Kühn Lüer Wojtek (www.heuking.de).

Handeln unterstützt er jedoch die Steuerhinterziehung und macht sich damit wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Geschäftsführers strafbar.

Dem Staat entgehen nach derzeitigen Schätzungen jährlich zwischen fünf und dreißig Milliarden Euro Steuereinnahmen aufgrund von Steuerhinterziehung. Er setzt daher u.a. auf das Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) als „Brücke in die Steuerehrlichkeit“: Der Steuerpflichtige soll danach für eine Berichtigung seiner früheren falschen Steuererklärungen gegenüber der Finanzbehörde unter bestimmten Voraussetzungen mit Straffreiheit belohnt werden.

Nach Eingang der Selbstanzeige bei der im Einzelfall örtlich und sachlich zuständigen Finanzbehörde wird zunächst ein Strafverfahren eingeleitet: Die Anzeige begründet nämlich den Anfangsverdacht einer Straftat, weshalb die Ermittlungsbehörden (Staatsanwaltschaft bzw. Finanzamt für Steuerstrafsachen) gesetzlich verpflichtet sind, einzuschreiten. Im Ermittlungsverfahren prüft das für die Verfolgung von Steuerstraftaten zuständige Finanzamt, ggf. auch die Staatsanwaltschaft, ob die Selbstanzeige wirksam ist und insoweit Straffreiheit eintreten kann. Sind bereits Steuern vorerhalten worden, ist zur Straffreiheit nicht nur die wirksame Selbstanzeige, sondern auch die **Rückzahlung der Steuern samt Zinsen** innerhalb einer bestimmten Frist erforderlich (§ 371 Abs. 3 AO). Im Ermittlungsverfahren kommen in der Regel neben den selbst angezeigten Sachverhalten sämtliche in nicht verjährter Zeit abgegebenen Steuererklärungen des Selbstanzeigenden auf den Prüfstand. Die Verjährungsfrist für Steuerstraftaten beträgt grundsätzlich fünf Jahre, in besonders schweren Fällen zehn Jahre ab Beendigung der Tat.

Bei unrichtigen Angaben hinsichtlich Veranlagungssteuern beginnt die Verjährung mit Bekanntgabe des (falschen) Steuerbescheids, bei Fälligkeitssteuern dann, wenn die Steuer bei Fälligkeit nicht oder zu niedrig entrichtet wurde. Schwierig ist die Bestimmung des Verjährungsbeginns bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen, wenn also gar keine Erklärung abgegeben wurde. Bei Veranlagungssteuern ist dies nach richtiger Auffassung der Zeitpunkt, in dem die Steuer im Falle der Abgabe einer Erklärung spätestens festgesetzt worden wäre. Bei Fälligkeitssteuern beginnt die Verjährung mit Verstreichen des letzten Tages der gesetzlichen Frist, wenn keine Fristverlängerung eingeräumt wurde. Über die Einzelheiten wird zum Teil erheblich gestritten.

► Praxistipp:

Eine Durchsicht aller steuerlich relevanten Sachverhalte und Dokumente der vergangenen Jahre unter Hinzuziehung eines Steuerrechtlers ist daher unerlässlich. Schon nach der alten Rechtslage war es geboten, die Vollständigkeit der Selbstanzeige zu gewährleisten. Dies hat sich mit der Gesetzesnovelle noch verschärft. Hierauf wird noch zurückzukommen sein.

3. Zeitliche Grenzen für die Erstattung einer Selbstanzeige

Nach der bisherigen Gesetzeslage war eine Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 AO (alte Fassung) ausgeschlossen, wenn der Finanzbeamte zur Steuerprüfung in einem Betrieb erschienen ist, dem Steuerpflichtigen die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wurde oder der Steuerpflichtige sonst damit rechnen musste, dass seine Tat schon entdeckt ist.

Diese Regelung hatte insbesondere für den Geschäftsführer den Vorteil, dass dieser bei Kenntniserlangung von einer baldigen Steuerprüfung – z.B. durch die in der Praxis übliche Terminabsprache mit dem Finanzamt – die Möglichkeit hatte, mit seinem Rechtsanwalt alle erforderlichen Steuerunterlagen durchzugehen und noch vor dem Erscheinen des Betriebsprüfers eine strafbefreiende Selbstanzeige abzugeben. Denn zwischen der Terminabsprache und der Betriebsprüfung konnten durchaus mehrere Monate liegen.

Dieses große **Zeitfenster** wird durch die neue Fassung des § 371 Abs. 2 lit. a AO **erheblich verkleinert**. Nunmehr ist die strafbefreiende Selbstanzeige schon dann ausgeschlossen, wenn dem Täter oder seinem Vertreter eine **Prüfungsanordnung** nach § 196 AO schriftlich **bekannt gegeben** worden ist. Mit Eingang der schriftlichen Mitteilung des Finanzamtes über die bevorstehende Betriebsprüfung, nicht erst mit Erscheinen der Betriebsprüfer, ist der Weg, über die Selbstanzeige zur Straffreiheit zu gelangen, nunmehr versperrt.

Praxisbeispiel 3:

Der GmbH-Geschäftsführer M erhält einen Anruf vom örtlichen Finanzamt. Er wird darüber informiert, dass in Kürze eine Betriebsprüfung in seinem Unternehmen durchgeführt werden soll. Man einigt sich auf einen Termin in dreieinhalb Wochen. Eine schriftliche Prüfungsanordnung erhält M erst eine Woche vor dem Prüfungstermin.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes schließt **nur die schriftliche Prüfungsanordnung** die strafbefreiende Anzeige aus. Zwar wollte der Gesetzgeber die Selbstanzeige zu einem möglichst frühen Zeitpunkt gesperrt wissen, hat es aber – nach der Expertenanhörung – unterlassen, andere Formen der Mitteilungen als Sperrgrund aufzunehmen (BT-Drucks. 17/5067 [neu]).

Damit bleibt auch in der Neufassung der AO ein Zeitfenster von möglicherweise nur einem Tag zwischen telefonischer Ankündigung der Prüfung und der schriftlichen Prüfungsbekanntgabe, das für eine Selbstanzeige genutzt werden kann. Dass nur die schriftliche Bekanntgabe der Prüfung die Selbstanzeige sperrt, ist aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen. Die Beweisschwierigkeiten hinsichtlich der Frage, ob und wann ein Telefonat zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt stattgefunden hat, wären kaum zuverlässig zu überwinden.

► **Praxistipp:**

Das Zeitfenster zwischen Terminabsprache und schriftlicher Bekanntgabe des Prüfungstermins sollte für die nochmalige Prüfung der steuerlichen Unterlagen und – falls erforderlich – für die Abgabe einer Selbstanzeige genutzt werden. Wichtig: Die Selbstanzeige muss vor Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bei der zuständigen Finanzbehörde **eingegangen** sein.

Möglicherweise werden die Finanzämter freilich von ihrer bisherigen Praxis abweichen, Betriebsprüfungen telefonisch anzukündigen, und stattdessen in Zukunft direkt eine schriftliche Anordnung verschicken, um das verbleibende Zeitfenster für die Selbstanzeige zu schließen.

Eine Selbstanzeige ist nach der neuen Gesetzeslage schließlich auch ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige **wusste**, dass seine **Tat entdeckt** war oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit **rechnen musste**. Die durch öffentliche Medien erlangte Kenntnis vom Ankauf einer sog. Steuer-CD mit Kontostamm- und Zahlungsdaten einer bestimmten Bank oder aus einem bestimmten Land schließt eine Selbstanzeige indes noch nicht aus. Selbst wenn der Steuerpflichtige bei eben jener Bank ein den Steuerbehörden unbekanntes Konto führt, muss er – so die Rechtsprechung – nicht im gesetzlichen Sinne mit der Entdeckung der Tat rechnen, da er nicht wissen kann, ob sich seine Daten tatsächlich auf der CD befinden.

4. Ausschluss der Teilselbstanzeige für eine Steuerart

Praxisbeispiel 4:

Die Z-GmbH führt seit geraumer Zeit den deutschen Steuerbehörden unbekannte Konten in der Schweiz und in Luxemburg, auf die Gelder von „schwarz“ abgewickelten Geschäften eingezahlt wurden. Der Geschäftsführer stellt nun eine Selbstanzeige aufgrund der nicht abgeführten Umsatzsteuer in Bezug auf das Konto in der Schweiz. Im Zuge der Ermittlungen wird der Finanzbehörde durch einen anonymen Tipp eines ehemaligen Mitarbeiters bekannt, dass ein weiteres verheimlichtes Konto in Luxemburg besteht.

Praxisbeispiel 5:

Frau A stellt eine Selbstanzeige, in der sie ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 berichtet. Im Zuge der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft stellt sich jedoch heraus, dass sie bereits in den Jahren 2007 und 2008 tatsächlich nicht getätigte Aufwendungen von dem zu versteuernden Einkommen abgesetzt hat.

Eine der wichtigsten Fragen im Selbstanzeigerecht ist, auf welche Sachverhalte sich die Selbstanzeige beziehen muss. Bislang war es für den Steuerpflichtigen möglich, eine Selbstanzeige nur in Bezug auf eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Besteuerungszeitraum abzugeben. Der Steuerpflichtige konnte also mit Straffreiheit rechnen, soweit er Fehler in seiner falschen Steuerer-

klärung selbst angezeigt hat, ohne alle seine in noch nicht verjährter Zeit abgegebenen privaten und geschäftlichen Steuererklärungen auf weitere Fehler überprüfen zu müssen. Die Teilselbstanzeige stellte die teilweise Strafbefreiung sicher. Dem hat der Bundesgerichtshof indes schon im vergangenen Jahr einen Riegel vorgeschoben: In einer umstrittenen Entscheidung verlangte der 1. Strafsenat des höchsten deutschen Gerichts die „**vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit**“. Wer nicht „reinen Tisch“ mache, könne Straffreiheit nicht – auch nicht teilweise – erlangen (BGH, Beschluss vom 20.5.2010, Az. 1 StR 577/09).

Der Gesetzgeber stellt nun in der neuen Fassung des § 371 Abs. 1 AO klar: „Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten 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.“ Der Steuerpflichtige muss also eine Selbstanzeige zukünftig für den kompletten nicht verjährten Zeitraum **für eine Steuerart vollständig abgeben**, um Straffreiheit zu erlangen. Der vom BGH geforderte „reine Tisch“ für alle Steuerarten ist also nicht erforderlich.

In den Praxisbeispielen 4 und 5 ist die Selbstanzeige nach neuem Recht unwirksam: Im Praxisbeispiel 4 hat der Geschäftsführer nicht alle noch nicht verjährten Steuerstraftaten bzgl. der Steuerart Umsatzsteuer berichtigt. Er muss sich somit im Hinblick auf sämtliche in der Vergangenheit hinterzogenen Steuern strafrechtlich zur Verantwortung ziehen lassen – auch hinsichtlich der bereits angezeigten steuerlichen Verfehlungen. Entsprechendes gilt im Praxisbeispiel 5.

Vor diesem Hintergrund stellt sich zudem die Frage, wie in Zukunft mit **unbewusst fehlerhaft** abgegebenen Selbstanzeigen umzugehen ist. Der Wortlaut des neuen § 371 Abs. 1 AO unterscheidet nicht zwischen fahrlässig und vorsätzlich fehlerhaft abgegebenen Selbstanzeigen, sondern stellt allein auf deren objektive Vollständigkeit ab. Dies ist problematisch, weil durchaus Fallkonstellationen denkbar sind, in denen der Steuerpflichtige nichts von der objektiven Fehlerhaftigkeit seiner Selbstanzeige weiß.

Praxisbeispiel 6:

Der Geschäftsführer L der R-GmbH hatte bewusst Gewinne zu niedrig angegeben und dadurch Körperschaftsteuer hinterzogen, nach der Abgabe einer Selbstanzeige dann aber Straffreiheit erlangt. Bei Abgabe der Selbstanzeige war ihm nicht bekannt, dass ein im Ausland tätiger Vertriebsmitarbeiter für die R-GmbH Aufträge durch Korruption erlangt hatte. Die als Provisionen gezahlten Bestechungsgelder unterliegen gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG einem Abzugsverbot. In der Selbstanzeige hatte L dies mangels Kenntnis nicht berücksichtigt. Die Nichtabzugsfähigkeit wurde wenig später im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt.

Stellt man hier auf die objektive Richtigkeit der Selbstanzeige ab, so dürfte keine Straffreiheit eintreten, da bzgl. der Körperschaftsteuer objektiv nicht korrekt nacherklärt wurde. Richtigerweise wird aus Gründen der Verhältnismäßigkeit bei nur **geringfügigen Abweichungen** von Straffreiheit auszugehen sein. Die bisherige Rechtsprechung hat hier Abweichungen von 3% (OLG Köln, Urteil vom 28.8.1979, Az. 1 Ss 574/79) bzw. sogar 6,5% (BGH, Beschluss vom 12.1.2005, Az. 5 StR 191/04) für akzeptabel gehalten. Eine einheitliche Prozentgrenze hat sich in der Rechtsprechung noch nicht herausgebildet. Werden die genannten Grenzen überschritten, ist je nach Einzelfall zu prüfen, ob z.B. eine Einstellung des Verfahrens gegen Auflagen opportun ist.

► **Praxistipp:**

Um mögliche Abweichungen zu vermeiden und dadurch Gefahr zu laufen, eine unwirksame Selbstanzeige abzugeben, ist eine genaue Eruierung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen vor dem „Gang zum Finanzamt“ anzuraten.

Fraglich ist auch, wie zu verfahren ist, wenn der Steuerpflichtige eine Selbstanzeige abgegeben hat und erst **später** selbst deren **Unvollständigkeit** und damit weiteren Berichtigungsbedarf **feststellt**. Es entspricht der Zielsetzung des Gesetzgebers, wenn der Steuerpflichtige durch die Berichtigung der unvollständigen Selbstanzeige Straffreiheit erlangt. Hierin ist eine weitere – nunmehr vollständige – Selbstanzeige zu erkennen, die strafbefreiend wirkt. Ansonsten wäre der Steuerpflichtige zu fortdauernder Steuerunehrlichkeit verdammt; die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit wäre ihm verbaut.

5. Ausschluss der Selbstanzeige ab einem hinterzogenen Betrag von 50.000 €

Eine der wesentlichen Neuerungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ist der Ausschluss der Selbstanzeige ab einem hinterzogenen Betrag von über „50.000 € je Tat“ (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO n.F.). Eine „Tat“ in diesem Sinne ist dabei ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 17/5061 [neu]) die Hinterziehung durch einen Steuerpflichtigen in einer Steuerart und einem Veranlagungszeitraum.

► **Praxishinweis:**

Wer in einem Veranlagungsjahr mehr als 50.000 € Körperschaftsteuer hinterzieht, kann die Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO n.F. nicht wirksam stellen. Wer hingegen in drei Veranlagungsjahren je 20.000 € Steuern hinterzogen hat, ist von dem Ausschlussstatbestand nicht betroffen.

Die gesetzliche Festlegung auf eine 50.000-€-Grenze folgt der Rechtsprechung zu § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO. Danach liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung wegen des „großen Ausmaßes“ ab einem hinterzogenen Betrag von über 50.000 € vor (BGH, Urteil vom 2.12.2008,

Az. 1 StR 418/08).

Da der Gesetzgeber den Weg in die Steuerehrlichkeit auch in diesem Bereich nicht komplett abschneiden wollte, hat er dem Steuerpflichtigen eine – wenn auch kostspielige – Schneise geöffnet: Gemäß der neuen Vorschrift des § 398a AO wird selbst in Fällen, in denen eine Strafbefreiung durch Selbstanzeige wegen Überschreitens der 50.000-€-Grenze ausgeschlossen ist, „von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen“, wenn der Selbstanzeigende innerhalb einer ihm bestimmten Frist die hinterzogenen Steuern sowie „einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuern zu Gunsten der Staatskasse zahlt“.

Der Unterschied zwischen Straffreiheit und Absehen von Strafverfolgung ist dabei vor allem rechtsdogmatischer Natur; beides führt letztlich zur Verfahrensbeendigung. Bei der Straffreiheit nach einer Selbstanzeige gem. § 371 AO handelt es sich nach der in der Rechtswissenschaft herrschenden Meinung um einen Strafaufhebungsgrund. § 398a AO ist hingegen der Regelung des § 153a StPO nachempfunden. Nach dieser Vorschrift wird nach Erfüllung bestimmter Auflagen von der Strafverfolgung abgesehen und es entsteht ein Verfahrenshindernis. Nichts Anderes gilt bei § 398a AO: Sind Steuern und Aufschlag bezahlt, ist das Verfahren beendet.

► **Praxishinweis:**

Wird eine Selbstanzeige über einen Hinterziehungsbetrag von über 50.000 € gestellt, sollte der einzubindende Rechtsanwalt gegenüber der ermittelnden Staatsanwaltschaft umgehend die Bereitschaft erklären, den hinterzogenen Betrag zzgl. des 5-prozentigen Aufschlags zu Gunsten der Staatskasse zu zahlen. Die Staatsanwaltschaft erlässt daraufhin einen Bescheid, mit dem sie eine Zahlungsfrist bestimmt. Bis Fristablauf darf die Tat nicht mehr verfolgt werden (sog. bedingtes Strafverfolgungshindernis). Erfolgt die Zahlung innerhalb der Frist, tritt automatisch – das heißt, ohne dass es eines weiteren Bescheids oder der Zustimmung eines Verfahrensbeteiligten bedarf – ein **dauerhaftes Strafverfolgungshindernis** ein. Wird hingegen die Frist versäumt oder nur unvollständig gezahlt, kann ein Strafverfolgungshindernis grundsätzlich nicht mehr über § 398a AO erreicht werden. Nur eine nachträgliche Fristverlängerung, zu deren Gewährung die Staatsanwaltschaft allerdings nicht verpflichtet ist, könnte die Tür zur Verfahrensbeendigung wieder öffnen. Die Frist wird – wie auch bei der „normalen“ Selbstanzeige nach § 371 AO – anhand des Einzelfalls bemessen. Sie wird sich vor allem an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Nachzahlenden zu orientieren haben. Dabei haben die Ermittlungsbehörden zu beachten, dass grundsätzlich jedem der Weg in die Steuerehrlichkeit geebnet werden soll, indem ihm **ausreichend Zeit** eingeräumt wird, finanzielle Mittel für die Steuerrückzahlung und den Steueraufschlag zu beschaffen – z.B. die Zeit, die nötig ist, um eine Grundschuld als Sicherheit für einen Kredit zu bestellen.

6. Keine steuerliche Absetzbarkeit von Zinsen auf hinterzogene Steuern und Steueraufschlag

Weder die auf die hinterzogenen Steuern zu zahlenden Zinsen noch der fünfprozentige Aufschlag sind steuerlich absetzbar. Nachdem der Bundesfinanzhof in den Achtzigerjahren eine Absetzbarkeit derartiger Zahlungen zunächst bejaht hatte, normierte der Gesetzgeber ein ausdrückliches Abzugsverbot für Geldbußen und ähnliche Sanktionen (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG) sowie die Zinszahlungen auf hinterzogene Steuern (§ 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG). Der neue Zuschlag nach § 398a AO wurde zwar nicht ausdrücklich ins Gesetz aufgenommen, jedoch ist er den in § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 2 EStG genannten **Auflagen und Weisungen** sehr ähnlich. Er stellt einen Rechtsnachteil wegen Pflichtverletzungen dar, die den Betroffenen persönlich treffen und die der Gesetzgeber daher der Abzugsfähigkeit entziehen wollte (BT-Drucks. 10/1314, S. 6). Da § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG über § 8 Abs. 1 KStG auch auf Körperschaften anwendbar ist, gilt das Abzugsverbot auch für GmbHs.

7. Keine Rückwirkung der Änderungen

Die Änderungen der Rechtslage finden keine Anwendung auf vor dem Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes gestellte Selbstanzeigen (Art. 97 EGAO § 24). Allerdings müssen bei künftigen Selbstanzeigen auch Zeiträume vor der Gesetzesänderung berücksichtigt werden.

8. Schlussfolgerung: Vom Abwarten ist abzuraten!

Nach der neuen Gesetzeslage kann die Steuerbehörde dem Steuerpflichtigen durch das Versenden einer Prüfungsanordnung jede Möglichkeit nehmen, noch eine strafbefreiende Selbstanzeige zu stellen. Mehr denn je kann daher von einem Abwarten mit einer Selbstanzeige nur abgeraten werden. Darüber hinaus ist die Erlangung einer Straf- oder Verfolgungsfreiheit an weitaus engere Voraussetzungen geknüpft als bisher. Dabei wird erst die Ausführung der Neuregelungen durch die Behörden sowie die zu erwartende Rechtsprechung zu einer abschließenden Klarheit über die praktischen Folgen der Gesetzesänderung im Einzelnen führen.

Rechtsanwalt Dr. Stefan Lammel und
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Familienrecht Dr. Matthias Jünemann*

Erbrechtliche Klauseln in Gesellschaftsverträgen

Gesetzliche Regelungen und Gestaltungsmöglichkeiten unter besonderer Berücksichtigung der GmbH

Was soll beim Tod eines Gesellschafters geschehen? Soll die Gesellschaft aufgelöst werden, soll der Erbe des Gesellschafters aus der Gesellschaft ausscheiden oder soll die Gesellschaft mit dem oder den Erben fortgesetzt werden? Die Antwort auf diese Fragen bedarf sorgfältig aufeinander abgestimmter Regelungen im Gesellschaftsvertrag und in der letztwilligen Verfügung (Testament / Erbvertrag), die weit über die reine Nachfolgeregelung hinausgehen.

Überblick:

1. Die gesetzliche Regelung beim Tod eines Gesellschafters
2. Der Regelungsbedarf
3. Fortführung der Gesellschaft
4. Kontrolle des Gesellschafterkreises
5. Abfindung weichender Erben
6. Sicherung der Handlungsfähigkeit der Gesellschaft
7. Wahrung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen im Erbfall
8. Erbrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten
9. Zusammenfassung

* Die Autoren sind im Freiburger Büro der Sozietät Friedrich Graf von Westphalen & Partner tätig.

1. Die gesetzliche Regelung beim Tod eines Gesellschafters

Die Geschäftsanteile einer GmbH sind vererblich, gehen also beim Tode des Gesellschafters auf dessen Erben – bei mehreren Erben in Erbengemeinschaft – über. Das ordnet § 15 Abs. 1 GmbHG ausdrücklich an und kann durch den Gesellschaftsvertrag nicht abbedungen werden (Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 15, Rn. 12 mwN).

Bei einer offenen Handelsgesellschaft (oHG) scheidet der Gesellschafter mit dem Tod aus der Gesellschaft aus (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB). Die Gesellschaft wird von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt. Gibt es nur noch einen weiteren Gesellschafter, so wächst ihm das Vermögen der Gesellschaft an (Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, 34. Aufl., § 131, Rn. 35). Den Erben des Gesellschafters verbleibt nur ein Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft (§ 738 BGB).