

## SELBSTANZEIGENBERATUNG

## Folgen der Nichtveranlagungsverfügung für den Berichtigungsverband einer Selbstanzeige

von RA Bernd Guntermann, Wilhelm Rechtsanwälte, Düsseldorf

| 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. 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 (§ 370 AO) finden gemäß § 369 Abs. 2 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 (Aue, PStR 12, 101).

#### 1.2 Verjährungsbeginn

Gemäß § 78a StGB beginnt die Verjährung, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt. Es stellt sich damit die Frage, wann die Steuerstraftat beendet ist bzw. wann der Erfolg eingetreten ist.

- Die Steueranmeldung gemäß § 168 S. 1 AO steht 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). Es ist wie folgt zu differenzieren: In Erstattungs- und Vergütungsfällen tritt der Taterfolg und die Beendigung der Tat mit der Bekanntgabe der Zustimmung des FA ein. In den übrigen Fällen beginnt die Verjährung mit dem Eingang der unrichtigen Steueranmeldung beim FA. Wird die Steueranmeldung nicht oder verspätet abgegeben, beginnt die Verjährung mit dem Ablauf der Abgabefrist.
- 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 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 Täter bei ordnungsgemäßer Abgabe spätestens veranlagt worden wäre.

Unterschiedliche Verjährungsfristen im Steuer- und Strafrecht

Beendigung der Tat bei Anmelungssteuern

Eintritt Taterfolg bei Veranlagungssteuern

## 2. Die Nichtveranlagungsverfügung

Führt das FA bei Veranlagungssteuern keine Veranlagung durch, erlässt es häufig eine Nichtveranlagungsverfügung (NVV). Diese ist gesetzlich nicht geregelt. Die Frage nach der Rechtsnatur, dem Regelungsinhalt und der verfahrensrechtlichen Bedeutung lässt sich daher nicht einheitlich beantworten. Die Bedeutung einer solchen Verfügung ist deshalb nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen (BFH 16.7.08, VI B 25/08 (NV), BFH/NV 08, 1845; BFH 12.5.89, III R 200/85, BStBl II 89, 920).

Die NVV ist zunächst lediglich ein verwaltungsinterner Vermerk des FA 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 (§ 155 Abs. 1 S. 1 AO.)

### 2.1 Regelungsinhalt

Wird dagegen die NVV dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben, ist durch Auslegung zu ermitteln, wie der Steuerpflichtige sie verstehen durfte (BFH 16.2.90, VI R 40/86, BStBl II 90, 565). Die NVV kann damit auch einen förmlichen Bescheid mit verbindlicher Regelung des Einzelfalls darstellen. Dafür spricht beispielsweise, wenn die Behörde die NVV mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen hat (BFH 12.5.89, III 200/85, BStBl II 89, 920). Stellt die NVV 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.

### 2.2 Verfahrensrechtliche Bedeutung

Beruhet die NVV auf strafrechtlich relevanten unrichtigen oder unvollständigen Angaben, 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 7.11.01, 5 StR 395/01, NJW 02, 762).

**PRAXISHINWEIS** | Haben falsche oder unvollständige Angaben des Steuerpflichtigen dazu geführt, dass das FA eine NVV 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 VZ eine Selbstanzeige geboten ist. Denn ansonsten droht die Unwirksamkeit der gesamten Selbstanzeige wegen Unvollständigkeit.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Schwartz/Külz, Checkliste: Die neue Selbstanzeige, PStR 11, 249 ff.
- Talaska, Nach Abgabe der Selbstanzeige: 14 typische Fragen und die richtige Antworten, PStR 12, 297 ff.

Nichtveranlagungsverfügung: Lediglich ein verwaltungsinterner Vermerk ...

... oder schon ein Verwaltungsakt bzw. Steuerbescheid?

Rechtsbelehrung deutet darauf hin, dass ein Steuerbescheid vorliegt

Verjährungsbeginn richtet sich danach, ob ein Bescheid vorliegt oder nicht