

## A. Die steuerliche Selbstanzeige 2011

Meyer, Jörg

### Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis .....	1
1 Einleitung .....	2
2 Voraussetzungen der wirksamen Selbstanzeige .....	4
2.1 Zeitliche Schranken .....	4
2.2 Sachliche Schranken .....	4
2.3 Vollständigkeit.....	5
2.4 Fehlerhafte Berechnung.....	5
3 Gesetzliche Versagungsgründe, § 371 AO.....	6
3.1 Grenzwert: 50.000,00 Euro.....	6
3.2 Zeitlicher Ausschluss der Selbstanzeige.....	7
4 Die Einstellung gemäß § 398 a AO .....	7
5 Fazit .....	9

## 1 Einleitung

Durch Art. 2 Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011 wurde das Recht zur strafbefreienden Selbstanzeige in § 371 AO grundlegend neu geregelt.

Die Möglichkeit durch die steuerliche Selbstanzeige gemäß § 371 AO Straffreiheit zu erlangen ist bereits wurde durch die Gesetzesänderung vom 28.04.2011 erheblich eingeschränkt. Eine wirksame Teilselbstanzeige ist ebenso nicht mehr möglich wie die Selbstanzeige bei einem Verkürzungsbetrag von über 50.000,00 Euro. Nunmehr besteht allerdings die Möglichkeit der Verfahrenseinstellung gemäß § 398 a StPO, wobei ein Zuschlag von 5% des Verkürzungsbetrages zu der hinterzogenen Steuer zu bezahlen ist.

Der erste Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat in seinem Urteil vom 20.05.2010 (1 StR 577/09) festgestellt, dass Straffreiheit dann eintritt, wenn der Täter hinsichtlich der jeweils zu beurteilenden Tat im materiellen Sinne vollständige Angaben macht. Beurteilungsmaßstab ist danach die Steuerart, der Steuerpflichtige und der Veranlagungszeitraum.

Anders beurteilt sich dies nach § 371 AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.04.2011, wonach ALLE strafrechtlich noch verfolgbaren Taten derselben Steuerart in einem Schritt VOLLSTÄNDIG anzuzeigen sind, um Straffreiheit zu erlangen. In der Praxis bedeutet die Regelung eine zeitraumübergreifende Nacherklärungspflicht über die Veranlagungszeiträume hinaus.

Damit ist eine erhebliche Verschärfung der Voraussetzungen für die Erlangung der Straffreiheit eingetreten, da nach früherer Gesetzeslage wie auch nach früherer Rechtsprechung des 1. Strafsenats des Bundesgerichtshofs die umfassende Aufklärung auf die Tat im materiellen Sinn und damit auf den Veranlagungszeitraum beschränkt war.

Die Überleitung von der alten zur neuen Gesetzeslage erfolgt über Art. 97 § 24 EGAO, wonach bis zur Ausfertigung des neuen Gesetzes eingegangene Berichtigungen nach der alten Rechtslage zu beurteilen sind. Dagegen sind zwischen dem 29.04.2011 bis 02.05.2011 eingegangene Selbstanzeigen nach der verschärften Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH zu beurteilen und die ab 03.05.2011 eingegangenen Berichtigungen nach der neuen Gesetzeslage im Sinne des § 371 AO n.F. zu beurteilen.

#### Problemstellung:

Bei einem Hinterziehungsbetrag über 50.000,00 Euro macht es einen erheblichen Unterschied, ob die Verkürzung fahrlässig - auch grob fahrlässig - oder aber bereits mit bedingtem Vorsatz erfolgt ist. Daher wird vom Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater nicht nur verlangt, dass die verkürzte Steuer (genau) berechnet wird, sondern ist auch die Prognose erforderlich, dass die rechtliche Einschätzung des Beraters auch von den Finanzbehörden bzw. den Verfolgungsbehörden geteilt wird.

Eine derartige Beurteilung war nach der alten Gesetzeslage nicht mehr erforderlich, da selbst bei unvollständigen Selbstanzeigen wirksame Teilselbstanzeigen vorlagen. Nur der überschießende, von der Selbstanzeige nicht erfasste Teil war strafrechtlich verhaftet.

Die Wiedergutmachung als Voraussetzung des Eintritts der Straffreiheit wird nach der Neuregelung abgelöst von dem Aspekt der "Reue" (so die Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH), womit sich ein Taktieren nach dem Stand der Ermittlungen nicht vereinbaren lässt. Damit soll die Neureglung strategische Selbstanzeigen erfassen, die abgegeben werden, wenn wieder einmal eine Daten-CD auftaucht. Übersehen wird hierbei jedoch der eigentliche Anwendungsbereich der steuerlichen Selbstanzeige: Bei komplexen Sachverhalten soll eine Rückkehr in die Steuerehrlichkeit gewährleistet sein. Ob diese Funktion der Selbstanzeige durch die Neuregelung erreicht werden kann, erscheint zweifelhaft.

## 2 Voraussetzungen der wirksamen Selbstanzeige

### 2.1 Zeitliche Schranken

Die Selbstanzeige muss in dem Zeitraum der strafrechtlichen Verjährung jeden strafrechtlich relevanten Sachverhalt umfassen. Damit ist eine umfassende rechtliche Beurteilung über einen längeren Zeitraum erforderlich. Zu berücksichtigen ist die Neuregelung der Verfolgungsverjährung in § 376 AO, die die strafrechtliche Verjährung von fünf auf zehn Jahre verlängert. Dabei sind die Voraussetzungen nicht mit Gewissheit zu erkennen, unter denen die angesprochene Verlängerung eintritt.

Die Beurteilung richtet sich letztlich danach, ob es im Rahmen der in § 370 Abs. 2 AO zu einer Steuerverkürzung "großen Ausmaßes" (derzeit mehr als 50.000,00 Euro) gekommen ist.

### 2.2 Sachliche Schranken

Die steuerliche Selbstanzeige muss sämtliche Angaben innerhalb einer Steuerart umfassen, die strafrechtlich relevant werden können. Bei Unternehmen kommt es beispielsweise bei der Nichtangabe von Einnahmen aus den Einzelunternehmen zu einer Verkürzung mehrerer Steuerarten: Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

Dagegen sind bei der Anzeige von der Verkürzung von Einkommensteuer sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen unabhängig von der Einkunftsart anzugeben, um die sachliche Vollständigkeit zu erreichen. Dabei ist nicht relevant, ob es sich um verschiedene Einkunftsarten handelt: z.B. Zinseinkünfte aus einem Auslandskonto oder ungerechtfertigter Sonderausgabenabzug.

Problematisch kann dies durchaus bei der Beteiligung mehrerer Personen an einem einheitlichen Sachverhalt werden. In der Literatur wird hierzu vertreten, dass ausschließlich eine Steuerart desselben Steuerschuldners einzubeziehen ist. Rechtlich geklärt ist dies selbstverständlich noch nicht.

## 2.3 Vollständigkeit

Problematisch wird es sich darstellen, wenn Selbstanzeigen unvollständig abgegeben werden. Hintergrund ist, dass die unvollständige Selbstanzeige unwirksam ist, diese aber Fälle betreffen kann, in denen die Angaben gerade nicht vorsätzlich verschwiegen wurden. Von einem "Taktieren" - wie es der Bundesgerichtshof in seiner o.g. Entscheidung angesprochen hat - ist dabei gerade nicht auszugehen.

Ein praktisches Problem dürfte darin bestehen, die Finanzbehörden davon zu überzeugen, dass die Angaben nicht wissentlich verschwiegen wurden, sondern aufgrund eines Versehens keinen Einzug in die Selbstanzeige gefunden haben. In diesem Zusammenhang stellt sich dann die Frage der Beweislast.

## 2.4 Fehlerhafte Berechnung

Kommt es im Rahmen der Selbstanzeige zu Unschärfen hinsichtlich der durch den Steuerpflichtigen errechneten Steuer und der vom Finanzamt festgesetzten Steuernachzahlung, stellt sich ebenfalls das Problem der Wirksamkeit einer Selbstanzeige.

Auch nach der bisherigen Rechtsprechung waren "geringfügige Abweichungen" irrelevant für die Wirksamkeit der Selbstanzeige. Als geringfügige Abweichungen wurden Differenzen zwischen 6 und 10% anerkannt, innerhalb derer die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht berührt wurde.

Bei neuer Gesetzeslage führen diese geringfügigen Abweichungen ebenfalls nicht zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige, jedoch ist der Beurteilungsmaßstab - wie oben dargestellt - der gesamte Berichtigungsverbund innerhalb einer Steuerart. Es kommt damit zu einer wesentlichen Erweiterung des Beurteilungsmaßstabs.

### 3 Gesetzliche Versagungsgründe, § 371 AO

Die Frage des Eintritts der Straffreiheit ist nunmehr unter anderem abhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrages.

#### 3.1 Grenzwert: 50.000,00 Euro

Bei einem Betrag von über 50.000,00 Euro tritt nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO keine Strafbefreiung mehr ein. Es besteht allenfalls die Möglichkeit der Verfahrenseinstellung gemäß § 398 a AO gegen Zahlung eines Zuschlags.

Praktisch relevant wird die Frage, inwieweit steuerlich relevante Beträge nacherklärt werden, die allerdings strafrechtlich nicht relevant sind. Die Festsetzung durch das Finanzamt weicht oft von den strafrechtlich relevanten Beträgen ab. Bisher wurden die durch Steuerbescheide festgesetzten Nachzahlungsbeträge bezahlt.

Nunmehr ist eine umfassende Prüfung erforderlich, ob der korrigierte Fehler vorsätzlich oder eben nur fahrlässig begangen wurde. Die Finanzbehörden haben zwingend ein Steuerstrafverfahren einzuleiten, um diese Rechtsfrage zu klären. Nach Beendigung der Prüfung wird eine Einstellung des Verfahrens erfolgen, wenn die strafrechtlich relevanten Beträge in der Summe einen Betrag in Höhe von 50.000,00 Euro übersteigen und die sonstigen Voraussetzungen einer steuerlichen Selbstanzeige gegeben sind.

Anzumerken ist allerdings, dass der festgesetzte Betrag nicht ohne weiteres als Hinterziehungsbetrag im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO herangezogen werden kann. Dies liegt an den unterschiedlichen Beweisregeln im Straf- bzw. Steuerrecht. Ist im Strafrecht der Sachverhalt nicht vollständig aufklärbar, ist gilt zu Gunsten des Steuerpflichtigen der Grundsatz "im Zweifel für den Angeklagten". Dagegen ist im Steuerrecht die Möglichkeit gegeben, in gewissem Umfang Schätzungen vorzunehmen.

### 3.2 Zeitlicher Ausschluss der Selbstanzeige

Die Neuregelung in § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO stellt nicht mehr wie in der alten Fassung auf das körperliche Erscheinen des Prüfers bei der Außenprüfung ab, sondern bereits auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Der Sperrgrund des Erscheinens bleibt parallel unberührt, § 371 Abs. 2 Nr. 1 c AO.

Die Prüfungsanordnung hat gemäß § 196 AO schriftlich zu erfolgen. Die Bekanntgabe kann unter Umständen fingiert werden, § 122 Abs. 2 und Abs. 2 a AO.

Die Fiktion der Bekanntgabe hat erhebliche Bedeutung für die (zeitliche) Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige. Danach gilt eine mit einfachem Brief durch das Finanzamt übersandte Prüfungsanordnung am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Fällt dieser Tag auf ein Wochenende oder auf einen gesetzlichen Feiertag, so verlängert sich der Ablauf der Frist auf den darauffolgenden Werktag.

Geht die Prüfungsanordnung dem Steuerpflichtigen tatsächlich früher zu, so ist die strafbefreiende steuerliche Selbstanzeige noch möglich. Dann ist selbstverständlich Eile geboten.

Weiterhin ist die Prüfungsanordnung auf ihre Wirksamkeit hin zu überprüfen. Sollte diese unwirksam oder nichtig sein, kann sie keine Rechtswirkungen entfalten und einen zeitlichen Ausschluss der Selbstanzeige nicht begründen.

## 4 Die Einstellung gemäß § 398 a AO

Bei der Einstellung gemäß § 398 a AO handelt es sich nach einhelliger Literaturmeinung um eine strafverfahrensrechtliche Vorschrift und nicht um eine steuerrechtliche Auflage. In der gültigen Fassung ist diese dem § 153 a StPO (Strafprozessordnung) nachempfunden, wobei eine Beteiligung des Gerichts nicht vorgesehen ist. Es handelt sich um eine Vorschrift, die im Regelfall durch die Finanzbehörden angewandt wird.

Allerdings bringt diese Vorschrift auch Vorteile bei der Hinterziehung großer Beträge, da eine Pauschalierung der Geldauflage vorgenommen wurde und nicht mehr variabel ist. Zudem geht mit der Einstellung des Verfahrens strafverfahrensrechtlich ein sog. Strafklageverbrauch einher.

Dies bedeutet, dass eine erneute Ahndung wegen desselben Sachverhalts nicht mehr möglich ist. Sollte sich also im Nachhinein herausstellen, dass eine Selbstanzeige entgegen § 371 Abs. 1 AO unvollständig war, kann eine strafrechtliche Verfolgung nicht mehr durchgeführt werden. Anders ist dies dagegen zu beurteilen, wenn geringere Beträge als 50.000,00 Euro hinterzogen wurden, da dann die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige nicht mehr eintritt und eine Einstellung gemäß § 398 a AO nicht erfolgt ist.

Problematisch wird die Einstellung gemäß § 398 a AO im Falle einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung. Inwieweit § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO und damit auch § 398 a AO auf den Teilnehmer Anwendung finden ist bisher nicht geklärt. Es spricht jedoch viel dafür, die Steuerhinterziehung "großen Ausmaßes" auf die täterschaftliche Begehung zu beschränken, da ansonsten der Teilnehmer (Gehilfe) schlechter gestellt würde als der Täter selbst. Dies liegt daran, dass der Teilnehmer sich das Verhalten nach der Selbstanzeige zurechnen lassen müsste, insbesondere von Zahlungen des Täters an die Finanzbehörden im Sinne der §§ 371, 398 a AO abhängig wäre.

Eine Rechtsschutzmöglichkeit gegen das Vorgehen gemäß § 398 a AO besteht nicht. Die Finanzgerichte sind insoweit unzuständig, da es sich um eine strafverfahrensrechtliche Vorschrift handelt. In der Praxis wird es sich so verhalten, dass eine Anzeige der nicht entrichteten Steuer erfolgt. Daraufhin wird ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und ein Bescheid mit Zuschlagszahlung übersandt. Eine Überprüfung der festgesetzten Steuer, insbesondere im Hinblick auf die Wertgrenze 50.000,00 Euro kann in diesem Zusammenhang nicht erfolgen. In der Literatur wird teilweise vertreten, dass die Klärung

dadurch erreicht werden kann, dass die Auflage nicht bezahlt wird und es zur Klärung im Strafverfahren kommt.

Dies kann nicht ernstlich eine Alternative darstellen, da nach Abschluss des Strafverfahrens die Möglichkeit der Verfahrenseinstellung gemäß § 398 a AO nicht mehr besteht. Sollte man die Einstellung durch Zahlung der hinterzogenen Steuer und der Auflage erreichen, tritt ein sog. Strafklageverbrauch ein, so dass die Strafgerichtsbarkeit keinerlei Veranlassung mehr hat, den Tatvorwurf zu überprüfen. Zudem bestünde ein strafrechtliches Verfahrenshindernis.

Der steuerliche Berater wird daher in diesen Fällen gegen den Änderungssteuerbescheid Einspruch einlegen müssen, um den Sachverhalt zu überprüfen zu lassen. Dies wird bei den Finanzbehörden zu Irritationen führen, da die Steuerbescheide bei Selbstanzeigen grundsätzlich so ausgestaltet sind, wie dies in der Selbstanzeige angegeben wurde.

Eine weitere Alternative ist, dass durch den steuerlichen Berater und auch dem Verteidiger Kontakt zu den Finanzbehörden gesucht wird und der Sachverhalt eingehend besprochen wird, bevor es zum Erlass eines Bescheides gekommen ist.

Jedenfalls wird der Steuerpflichtige alles versuchen müssen, das Steuerverfahren offen zu halten, um nicht im Strafverfahren vor vollendete Tatsachen gestellt zu werden.

## 5 Fazit

Die Neuregelung der Selbstanzeige führt neben der Erschwerung der Rückkehr in die Legalität auch erhebliche Risiken für den steuerlichen Berater mit sich. Gerade im Falle der Betriebsprüfung ist eine Aufarbeitung steuerlicher Sachverhalte in Bezug auf eine Selbstanzeigeberatung faktisch nicht mehr möglich, wenn die Prüfungsanordnung wirksam bekannt gegeben wurde.

Der Steuerpflichtige selbst kann den Zugang der mit einfachem Brief versandten Prüfungsanordnung noch bestreiten. Er macht sich

bei Bestreiten des ordnungsgemäßen Zugangs der Prüfungsanordnung nicht strafbar, da dies - abhängig vom Einzelfall - eine straflose Selbstbegünstigung darstellen dürfte.

Der steuerliche Berater würde sich mit einer Beratung diesbezüglich in die Nähe der eigenen Strafbarkeit wegen (versuchter) Strafvereitelung bringen. Zudem stellt diese Situation den steuerlichen Berater vor erhebliche Probleme, da er einerseits nicht wissentlich falsche Angaben machen darf, da er sich dadurch in die Gefahr der täterschaftlichen Steuerhinterziehung bringt, andererseits aber seine Aussagen gegenüber dem Prüfer gründlich überlegen muss.

Bei Unternehmen stellt sich diesbezüglich die Frage, an wen die Prüfungsanordnung adressiert ist. Bei Aktiengesellschaften und GmbHs dürfte sich die Prüfungsanordnung an die Kapitalgesellschaften wenden, die steuerliche Selbstanzeige wird jedoch nur für und gegen die jeweiligen Geschäftsführungsorgane persönlich wirken können.

Weiterhin dürfte die Selbstanzeige trotz Bekanntgabe der Prüfungsanordnung möglich sein, wenn ein Mitarbeiter der Kapitalgesellschaft entsprechende strafrechtlich relevante Handlungen begangen hat, jedenfalls solange nicht der Prüfer die „Schwelle des Unternehmens überschritten hat“.

Zudem kommt es zu einer Infektionswirkung von auch noch nicht entdeckten Tatzeiträumen, so dass eine strafbefreiende Selbstanzeige dadurch ausgeschlossen ist.

Insgesamt ist durch die unpräzise Formulierung der §§ 370 ff. AO erhebliche Unsicherheit entstanden und eine Rückkehr zur Legalität erheblich erschwert worden. Die Aufarbeitung steuerlicher Sachverhalte im Hinblick auf eine steuerliche Selbstanzeige bzw. Berichtigung zurückliegender steuerbarer Sachverhalte wird nur noch durch eine umfassende Tax Due Diligence möglich sein. Insbesondere ist in den kommenden Jahren eine Flut von Rechtsprechung zu erwarten, die die Fehler in der Gesetzesformulierung auszubessern versucht.





