

Die Neuregelung zur Selbstanzeige §§ 371, 398a AO

Bezirksgruppe Wiesbaden im Steuerberaterverband Hessen

Donnerstag, 27. September 2012

Referenten:

**Rechtsanwälte Adler & Schlottmann GbR
Fachanwälte für Steuerrecht
Kreuzberger Ring 52
65205 Wiesbaden**

www.adler-schlottmann.com

Fon: 0611 – 33 55 481
Fax: 0611 – 33 55 483
E-Mail: kanzlei@adler-schlottmann.com

Eine PDF-Version dieses Skriptes steht auf www.adler-schlottmann.com im BLOG zum Abruf bereit.

Teil A Die neue Selbstanzeige

I. Auslöser der Neuregelung – Beschluss des BGH vom 20.05.2010, 1 StR 577/09

1. Der reine Tisch

- ▶ „b) Eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ist dann gegeben, wenn der Täter nunmehr vollständige und richtige Angaben – mithin „reinen Tisch“ – macht. Erst dann liegt eine strafbefreiende Selbstanzeige i. S. d. § 371 Abs. 1 AO vor.“

2. Rückkehr zur Steuerehrlichkeit – Abkehr von der Teilselbstanzeige

- ▶ „c) Im Hinblick darauf, dass der fiskalische Zweck, noch unbekannte Steuerquellen zu erschließen, angesichts der heute bestehenden Ermittlungsmöglichkeiten und der verbesserten internationalen Zusammenarbeit zunehmend an Bedeutung verloren hat, erlangt der weitere Zweck, Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, zusätzliches Gewicht. Der Senat hält eine Teilselbstanzeige nicht für ausreichend, um die Strafbefreiung zu erlangen. Denn hier fehlt gerade die Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit (vgl. auch BGH wistra 1993, 66, 68). Soweit in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bislang eine solche Teilselbstanzeige als wirksam angesehen worden ist, weil das Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO eine nur teilweise Nachholung fehlender zutreffender Angaben erlaube (vgl. BGHSt 35, 36; BGH wistra 1988, 356; 1999, 27), hält der Senat hieran nicht mehr fest.“

3. Kennenmüssen

- ▶ „Angesichts der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten im Hinblick auf Steuerstraftaten und auch der stärkeren Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit können nach Auffassung des Senats jedenfalls heute keine hohen Anforderungen an die Annahme des „Kennenmüssen“ der Tatentdeckung mehr gestellt werden. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO wird daher maßgeblich durch die objektive Voraussetzung der Tatentdeckung im vorstehend verstandenen Sinne und weniger durch die subjektive Komponente bestimmt.“

II. Neuregelung des § 371 AO im Vergleich zur vorherigen Fassung

1. § 371 Abs. 1 AO (neu – ab 03.05.2011)

„(1) 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.“

2. § 371 Abs. 1 AO (alt – bis 02.05.2011)

„(1) Wer in den Fällen des § 370 unrichtige oder unvollständige Abgaben bei der Finanzbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.“

3. § 371 Abs. 2 AO (neu – ab 03.05.2011)

„(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. **bei einer** der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
 - a) **dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder**
 - b) dem Täter oder seinem Vertreter **die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens** bekannt gegeben worden ist oder
 - c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Ordnungswidrigkeit erschienen ist oder
2. **eine der Steuerstraftaten** im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste oder
3. **die nach § 370 Abs. 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000,00 € je Tat übersteigt.**“

4. § 371 Abs. 2 AO (alt – bis 02.05.2011)

„(2) Straffreiheit tritt ein, wenn

1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
 - a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Ordnungswidrigkeit erschienen ist oder
 - b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist oder
2. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.“

III. Nachteile durch die Neuregelung im Vergleich zur bisherigen Regelung

- ▶ keine strafbefreiende Teil-Selbstanzeige mehr möglich
- ▶ zeitraumübergreifende Nacherklärungspflicht (Berichtigungsverbund)
- ▶ Reichweite des Begriffs „Steuerart“ unbestimmt (Auch Tatbeteiligungen erfasst?)
- ▶ keine strafbefreiende Selbstanzeige bei verkürzten Steuern oder nicht gerechtfertigten Steuervorteilen je Tat von über 50.000,00 € mehr möglich, (In diesen Fällen greift § 398a AO ein, wonach von der Verfolgung abgesehen wird, wenn der Täter die hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Geldbetrag in Höhe von 5 % der hinterzogenen Steuern an die Staatskasse zahlt.)
- ▶ keine strafbefreiende Selbstanzeige nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung für die darin enthaltenen Steuerarten mehr möglich
- ▶ keine strafbefreiende Selbstanzeige bei Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bezüglich einer der unverjährten Steuerstraftaten mehr möglich
- ▶ die Sperrgründe des § 371 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO führen zu einer Sperre für alle offenzulegenden Taten, das Vorliegen der Voraussetzung des Sperrgrundes für eine zur Selbstanzeige gebrachte Tat sperrt somit alle unverjährten Steuerstraftaten der betroffenen Steuerart (Infektionswirkung)
- ▶ eine nicht bloß geringfügige Abweichung der tatsächlichen Werte zu den Werten aus der Selbstanzeige führt zur vollständigen Unwirksamkeit der Selbstanzeige

IV. Probleme im Umgang mit den Regelungen der neuen Selbstanzeige

1. Art. 97 § 24 AEAO – Vertrauensschutz für Selbstanzeigen nach altem Recht

Aufgrund dieser Regelung tritt Vertrauensschutz für alle bis zum 28.04.2011 eingereichten Selbstanzeigen dergestalt ein, dass für diese im Umfang ihrer Berichtigung Straffreiheit eintritt. D. h. bis zum 28.04.2011 eingereichte Teil-Selbstanzeigen bleiben wirksam.

Diese Regelung steht jedoch im Widerspruch zur Entscheidung des BGH in seinem Beschluss vom 20.05.2010, 1 StR 577/09.

Die Finanzverwaltung vertritt daher die Auffassung, dass eine vorangegangene Selbstanzeige der Wirksamkeit einer nachfolgenden Selbstanzeige entgegensteht und dass auch eine vor dem 28.04.2011 eingereichte Selbstanzeige aufgrund später festgestellter Unvollständigkeit insgesamt unwirksam werden kann.

Die Standardformulierung des Finanzamts Wiesbaden I in Einleitungsverfügungen nach Abgabe einer Selbstanzeige:

„Nach dem BGH-Beschluss vom 20.05.2010 steht eine vorangegangene Selbstanzeige der Wirksamkeit der nachfolgenden Selbstanzeigen entgegen mit der Folge, dass keine Straffreiheit eintritt.“ (► Beispiel im Anhang)

- Konsequenz:
Die Finanzverwaltung versagt auch einer Selbstanzeige nach altem Recht nachträglich die Wirksamkeit, wenn im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung festgestellt wird, dass die Einnahmen nicht vollständig erklärt wurden.

2. Selbstanzeige nach der Selbstanzeige

Sollte durch den Steuerpflichtigen bereits zu einem früheren Zeitpunkt eine Selbstanzeige für die gleiche Steuerart eingereicht worden sein, so stellt sich die Finanzverwaltung auch hier unter Berufung auf den Beschluss des BGH vom 20.05.2010, 1 StR 577/09, auf den Standpunkt, dass der Wirksamkeit der zweiten Selbstanzeige die frühere Selbstanzeige entgegensteht.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass für den Fall, dass auch die erste Selbstanzeige ab dem 03.05.2011 eingereicht wurde, die Abgabe einer zweiten Selbstanzeige für die gleiche Steuerart die Unwirksamkeit der ersten Selbstanzeige wegen Unvollständigkeit herbeiführen könnte. Zudem könnten die Taten durch die erste Selbstanzeige bereits entdeckt sein und somit zur Unwirksamkeit der zweiten Selbstanzeige führen.

- Konsequenzen:
Eine verspätete Umsatzsteuervoranmeldung für das I. Quartal 2012 vor Einreichung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2011 mit einer Nachforderung für das Finanzamt führt nach der Auffassung der Finanzverwaltung dazu, dass bei Abgabe der Jahreserklärung 2011 beide Selbstanzeigen unwirksam sind, wenn die Auswirkungen der Jahreserklärung 2011 nicht bereits im Rahmen der verspäteten Voranmeldung für das I. Quartal 2012 erklärt wurden.
- Die Einreichung einer korrigierten Umsatzsteuervoranmeldung mit höherem Steuerausweis führt dazu, dass eine frühere verspätet eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung nicht mehr als wirksame Selbstanzeige gewertet werden kann und auch die zweite Umsatzsteuervoranmeldung unwirksam ist.

3. Vollständigkeitsgebot bei der Selbstanzeige

- ▶ Innerhalb **einer** Steuerart vollständige Angaben für alle unverjährten Steuerstraftaten
- ▶ Keine Spartenlebensbeichte! Zeitraumübergreifenden Berichtigungsverbund beachten!
- ▶ Auch scheinbar nicht steuerpflichtige Sachverhalte genau prüfen! (Vermeidung unabsichtlicher Unvollständigkeiten)

V. Konsequenzen für den Umgang mit den Mandanten

Der steuerliche Sachverhalt ist genau, insbesondere auch auf die Abgabe früherer Selbstanzeigen, zu ermitteln und die Problematik einer unvollständigen Selbstanzeige mit dem Mandanten zu erörtern. Zur Vermeidung möglicher Haftungsfolgen sollten die Beratungsgespräche umfassend dokumentiert werden.

Entscheidet sich der Mandant **gegen** eine Selbstanzeige muss der Berater prüfen, ob er im Rahmen der Weiterbetreuung des Mandats Beihilfe zur Steuerhinterziehung leistet.

Teil B

1. Rechtsprechung zur Selbstanzeige

Die gesetzliche Neuregelung existiert und hat in der Kürze der seit Inkrafttreten verstrichenen Zeit bei weitem noch nicht die Erfahrungswerte generiert, die zu einer abschließenden und damit rechtssicheren Beurteilung aller in Betracht kommenden Konstellationen notwendig wären. Die Fachliteratur ist voll von Aufsätzen, die zum Teil beachtenswerte rechtstheoretische Ansätze zur Gesetzesauslegung bieten. Die Rechtsprechung hatte naturgemäß bisher noch nicht genug Zeit, um Zweifelsfälle der Selbstanzeige zu beurteilen.

In der Praxis zeigt sich bisher, dass die Steuerfahndung bzw. die Strafsachenstelle im Regelfall mit sehr viel Augenmaß an verunglückte Selbstanzeigen herangeht, wenn der zugrundeliegende Sachverhalt extrem fehleranfällig ist. Das ist insbesondere bei länger zurückliegenden Veranlagungen einschließlich der relevanten Besteuerungsmerkmale häufig der Fall. Auch Fallkonstellationen, in denen Erbengemeinschaften die Steuerhinterziehungen des Erblassers entdecken und damit in der Verpflichtung stehen, alte Sachverhalte aufzuarbeiten, an denen sie selber nicht beteiligt waren, unterliegen in der Praxis nicht den strengen Anforderungen an eine vollständige Tatbestanddarstellung zur Ermittlung der richtigen Besteuerung.

Teil-Selbstanzeigen hingegen, die allein aus taktischen Gründen abgegeben werden und somit bewusst Informationen zurückhalten, führen zu erheblichen Problemen für den Betroffenen. Die Selbstanzeige ist rechtssystematisch als Schritt in die Ehrlichkeit aufgebaut, der „belohnt“ wird. Wenn aber dieser angebotene Weg nur unter Vorbehalt und unvollständig beschriftet wird, kann der Täter in seinem Fall nicht auf Kompromisse hoffen. Der BGH hat eindeutig „tabula rasa“ und Vollständigkeit verlangt. Demjenigen, der nicht bereit ist, „reinen Tisch“ zu machen, sollte im Regelfall von einer Selbstanzeige abgeraten werden.

Die Entscheidungen der letzten Jahre zur Selbstanzeige:

Form der Selbstanzeige:

BGH **02.12.2008** **1 StR 344/08 (LG Bielefeld)**

- ▶ Bestätigung, dass auch eine bloße Steuererklärung eine Selbstanzeige sein kann
- ▶ **Hinweis:** Bei möglichen weiteren Tatbeteiligten muss der Text der Selbstanzeige so formuliert werden, dass deutlich wird, dass auch diese sich an der Selbstanzeige beteiligen (auf Vollmachten achten)

Verwertung angekaufter Datenträger mit Kundendaten

LG Düsseldorf 17.09.2010 14 Qs 60/10 (Beschwerdeverfahren)

- ▶ Verwertbarkeit angekaufter Bankdaten sei grds. gegeben
- ▶ Problem: Es ist aus Medienberichten für den Betroffenen nicht erkennbar, ob in seinem Fall schon ein Datenabgleich mit seinen Steuerakten durchgeführt wurde und somit bereits eine „Tatentdeckung“ vorliegt

Mehrstufige Selbstanzeige und Begriff der „Tatentdeckung“

BGH 20.05.2010 1 StR 577/09

- ▶ Selbstanzeige in Stufen ist ausreichend
- ▶ Selbstanzeige in „pauschaler Form“ ist nicht ausreichend. Zu jeder Steuerart und jedem VZ sind konkrete Zahlen mitzuteilen
- ▶ Zur „Tatentdeckung“:
Wenn nicht schon besondere Umstände oder Tatmodalitäten des Falles den Verdacht vorher begründen, soll die Tatentdeckung stets dann vorliegen, wenn der Abgleich mit den Steuererklärungen erkennen lässt, dass die "Steuerquelle" nicht oder nicht vollständig erklärt worden ist
- ▶ fraglich: Medienberichte über Kauf von Datenträgern
- ▶ **Hinweis:** Ist nur zweifelhaft, ob die Tat bereits entdeckt ist, sollte möglichst eine Selbstanzeige erfolgen
- ▶ **Hinweis:** lt. BGH ist Tatentdeckung mehr als Anfangsverdacht und weniger als hinreichender Verdacht, sondern bei vorläufiger Bewertung eine überwiegende Verurteilungswahrscheinlichkeit. Eine vorhandene Kontrollmitteilung allein genügt nicht
- ▶ **Hinweis:** Eine Aufforderung des FA zur Mitwirkung bzw. Aufklärung im Besteuerungsverfahren ohne Hinweis auf die strafrechtlichen Konsequenzen führt nicht zur Tatentdeckung

Selbstanzeigewerte zu niedrig

BGH 25.07.2011 1 StR 631/10 ▶ Neues Recht

- ▶ Nur geringfügige Abweichungen unschädlich. Mehr als 5% vom Verkürzungsbetrag an sich nicht mehr geringfügig, Ausnahmen jedoch möglich je nach tatsächlicher Ursache der zu hohen Abweichung
- ▶ Offen bleibt:
Beziehen sich die 5% auf die einzelne Tat oder den gesamten Berichtigungsverbund?
- ▶ früher OLG Frankfurt 18.10.1962: Differenz von 6% von den nacherklärten Zahlen sei geringfügig
- ▶ frühere Faustformel in der Praxis: Bis zu 10% Abweichung geringfügig bzw. unschädlich für die Wirksamkeit der Selbstanzeige
- ▶ Einige Autoren haben gute Argumente dahingehend, dass **jede** Abweichung nach oben von den Werten der Selbstanzeige schädlich ist

Sperrwirkung „Erscheinen zur steuerlichen Prüfung“

BFH **09.03.2010** **VIII R 50/07**

- ▶ Das Erscheinen beim Berater oder das körperliche Zusammentreffen im FA sollen ausreichend sein
- ▶ FG Bremen 06.10.2004: Auch überraschendes Erscheinen des Prüfers genügt, sofern er tatsächlich prüfen will (bloße Terminabsprache genügt nicht)
- ▶ BGH 15.01.1988 (3 StR 465/87) zweifelte dies für eine Prüfung **im** FA angesichts des Wortlauts § 371 AO an
- ▶ diese Divergenz zwischen BGH und BFH ist noch nicht aufgelöst

2. Aktuelle Rechtsprechung Steuerstrafrecht

Grundlegend zur Strafzumessung im Steuerstrafrecht

BGH **02.12.2008** **1 StR 416/08** (LG Landshut)

- ▶ Grundsätze der Strafzumessung aus Sicht des neu zuständigen 1. Strafsenats
- ▶ Steuerfahndungsfall – Schwarzlohnzahlungen eines Trockenbauers inkl. Abdeckrechnungen – Schaden ca. 2 Mio Euro – Geständnis und vollständige Schadensbegleichung

Urteil LG Landshut: 1 Jahr 11 Monate, **nicht** zur Bewährung ausgesetzt

Revisionsurteil BGH: vollst. Bestätigung des Urteils der Vorinstanz mit grundsätzlichen Ausführungen zur Strafzumessung

Bis 100.000 € Gesamtverkürzung

- ▶ Im Regelfall noch Geldstrafe

Über 100.000 € Gesamtverkürzung

- ▶ Geldstrafe nur bei gewichtigen Strafmilderungsgründen

Ab 1 Mio. € Gesamtverkürzung

- ▶ Aussetzungsfähige Freiheitsstrafe (also höchstens 2 Jahre) nur bei „besonders gewichtigen Milderungsgründen“ und keine Erledigung im Strafbefehlsverfahren möglich

- ▶ BGH lehnt aber zugleich eine schematische bzw. „tarifmäßige“ Vorgehensweise nach wie vor ab → § 46 StGB gelte uneingeschränkt
- ▶ Grenzbetrag bei Hinterziehung in „großem Ausmaß“ i.S.d. Regelbeispiels § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO sei eine Verkürzung **pro Tat** i.H.v. 50.000 € (in Tateinheit gem. § 52 StGB möglich)
- ▶ Grenzbetrag bei Tatbegehung durch bloße Untätigkeit ggü. Finanzbehörden sei jedoch **pro Tat** 100.000 €.
- ▶ Besondere Strafzumessungsaspekte seien:
 - Verhalten nach Tataufdeckung
 - Schadenswiedergutmachung oder ernsthaftes Bemühen darum
 - die Lebensleistung
 - ein (frühzeitiges) Geständnis
 - die Tat betrifft nur einen kleineren Teilbereich der steuerlich relevanten Betätigungen im Tatzeitraum
- Täter hat FA „wie eine Bank“ betrachtet (insb. Vorsteuer)
- die Tat betrifft den Großteil der steuerlich relevanten Betätigungen im Tatzeitraum
- die Steuerhinterziehungstaten wurden wie ein Gewerbe betrieben
- aufwendiges Täuschungssystem bzw. systematische Verschleierung von Sachverhalten
- Erstellung oder Verwendung gefälschter Belege zu Täuschungszwecken
- Täter hat andere Personen in seine Taten verstrickt (insb. systematische Scheingeschäfte und Scheinhandlungen)
- buchtechnische Manipulationen in größerem Umfang
- gezielte Verschleierungstaktiken z. B. durch Einschaltung von Domizilfirmen im Ausland, Gewinnverlagerungen ins Ausland, USt-Karussellgeschäften und illegalen Arbeitnehmerüberlassungen

Strafzumessung

BGH

07.02.2012

1 StR 525/11 (LG Landshut)

- ▶ 1. Senat bestätigt sein Urteil vom 02.12.2008
- ▶ Fall:
Schaden 2002 890 T€ an ESt.+ 2006 240 T€ an LohnSt.
LG Augsburg: 2 Jahre FrStr., ausgesetzt zur Bewährung trotz besonders schweren Falls gem. § 370 Abs. 1, 3 Satz 2 Nr. 1 AO (es war ein „Deal“)
Revision StA
Zurückverweisung mit Maßgabe, dass nicht zur Bewährung ausgesetzt wird

Einbeziehung der Staatsanwaltschaften

BGH **30.04.2009** **1 StR 90/09**

- ▶ FÄ sollen StA im mehr Fällen und frühzeitiger StA unterrichten
- ▶ Einschaltung der StA ist nicht eo ipso nachteilig für den Beschuldigten

- ▶ **Hinweis:** StB dürfen solange auch verteidigen, solange nur das FA die strafrechtlichen Ermittlungen führt. In der Praxis ist aber derzeit eine starke Tendenz zur vermehrten Abgabe der Fälle an die StA feststellbar.

Strafverfolgungsverjährung bei unterlassener SchenkSt-Erklärung

BGH **25.07.2011** **1 StR 631/10**

- ▶ Verjährungsbeginn bei Hinterziehung von SchenkSt ist 1 Monat nach dem fiktiven Zeitpunkt der rechtzeitigen Abgabe der SchenkSt-Erklärung