

Vorlesung zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht (SS 2023)

Fortsetzung Vorlesung zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht:

Selbstanzeige gemäß § 371 AO:

Die Vorschrift des § 371 AO gehört – neben § 370 AO – zu den **praxis- und prüfungsrelevantesten Vorschriften** im Steuerstrafrecht.

Bei der Vorschrift handelt es sich um einen **persönlichen Strafaufhebungsgrund**. In den Genuss der Strafbefreiung kommt nur derjenige, der auch die Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 AO verwirklicht.

Zum Aufbau:

Der Prüfungsaufbau wird durch die Struktur der Vorschrift vorgegeben, was bedeutet: Zunächst werden die Voraussetzungen nach § 371 Abs. 1 AO (vollständige Berichtigung) geprüft. Im zweiten Schritt wird geprüft, ob Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 AO vorliegen. Zuletzt wird die Vorschrift des § 371 Abs. 3 AO geprüft.

Zur Ratio legis der Vorschrift:

Zum Grundverständnis der Vorschrift ist die Lektüre der Entscheidung des **BGH v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09** wichtig. Diese Entscheidung ist zwar zu einer früheren Fassung der Vorschrift des § 371 AO ergangen; gleichwohl gehört die Entscheidung zur Pflichtlektüre, um die Vorschrift des § 371 AO zu verstehen.

Der BGH hat in dieser Entscheidung ausgeführt, dass die Vorschrift des § 371 AO zwei Schutzzwecke hat, und zwar zum einen die **Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen** und zum anderen die **Honorierung der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit**.

Zum Verständnis der Vorschrift ist weiter wichtig, dass die Strafbefreiung nur für den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO gilt („wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft“).

§ 371 Abs. 1 S. 1 AO verlangt, dass die unrichtigen Angaben „zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfange“ berichtigt, ergänzt oder nachgeholt werden. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen, § 371 Abs. 1 S. 2 AO.

Eine **sog. gestufte Selbstanzeige** ist nicht möglich (BGH vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09). Von einer gestuften Selbstanzeige ist die Rede, wenn dem Finanzamt zunächst in einer ersten Stufe ohne nähere zahlenmäßige Konkretisierung mitgeteilt wird, dass ein Steuerpflichtiger unrichtige Angaben in Steuererklärungen gemacht hat bzw. Angaben unterlassen hat. In einer zweiten Stufe wird zu einem späteren Zeitpunkt das Zahlenmaterial zur Berechnung des Besteuerungsanspruchs nachgereicht. Der BGH hat in der zitierten Entscheidung hervorgehoben, dass die Selbstanzeige so konkret sein muss, dass das Finanzamt auf dieser Grundlage (in Verbindung mit der Steuerakte) den Besteuerungsanspruch ohne größere Nachforschungen ermitteln kann. Diese Voraussetzungen werden durch die – nicht näher konkretisierte – erste Stufe nicht erfüllt. Nicht auszuschließen ist auch, dass das Finanzamt nach Eingang der ersten Stufe von einer Tatentdeckung im Sinne der Vorschrift des § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO ausgeht, ohne dass dem Steuerpflichtigen die Strafbefreiung zu Gute kommt. Der Ausschlussgrund der Tatentdeckung gem. § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO liegt in diesen Fällen grundsätzlich in objektiver und subjektiver Hinsicht vor, allerdings gibt es eine verbreitete Praxis der Finanzverwaltung, diesen Ausschlussgrund in diesen Fällen nicht anzuwenden.

Eine Selbstanzeige **muss nicht als solche bezeichnet** sein. Der Wirksamkeit der Selbstanzeige steht nicht entgegen, wenn die Eingabe mit „Berichtigung“ oder „Nacherklärung“ bezeichnet ist. Auch in der Abgabe einer Steuererklärung kann eine Selbstanzeige liegen. Wenn ein Steuerpflichtiger zum Beispiel unzutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben hat, können die Voraussetzungen des § 371 Abs. 1 AO mit der Abgabe einer zutreffenden Umsatzsteuerjahreserklärung, die die betreffenden Voranmeldungszeiträume umfasst, verwirklicht werden.

Für die Berichtigung der unrichtigen Angaben im Sinne der Vorschrift des § 371 Abs. 1 AO ist erforderlich, dass die Angaben auch für die betreffenden Veranlagungszeiträume zutreffend eingereicht werden. Eine Steuerverkürzung, die in früheren Veranlagungszeiträumen eingetreten ist, kann nicht dadurch berichtigt werden, dass die verschwiegenen steuerpflichtigen Gewinne (z.B. für die Jahre 2016 bis 2019) für den noch laufenden Veranlagungszeitraum (z.B. 2020) nacherklärt werden.

Auch der **Gehilfe** einer Steuerhinterziehung (§§ 370 AO, 27 StGB) kann eine strafbefreiende Selbstanzeige erstatten. Er muss hierzu alle ihm vorliegenden Informationen der Finanzverwaltung mitteilen.

Nach § 371 Abs. 1 S. 1 AO müssen die berichtigten Angaben „**gegenüber der Finanzbehörde**“ erklärt werden. Nach der Rechtsprechung wird die Selbstanzeige erst dann wirksam, wenn sie bei der sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörde eingeht. Der Begriff der Finanzbehörde ist in **§ 6 Abs. 2 AO legaldefiniert**. Die Finanzämter sind in **§ 6 Abs. 2 Ziff. 5 AO** genannt. Wird eine Selbstanzeige bei einer unzuständigen Behörde (z.B. bei der Polizei) eingereicht, so kann sie erst wirksam werden, wenn sie an das zuständige Finanzamt weitergeleitet worden ist. Zu prüfen ist dann, ob im Zeitpunkt des Eingangs bei der zuständigen Behörde ein Ausschlussgrund vorliegt. Der Ausschlussgrund der Tatentdeckung gem. § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO dürfte in diesen Fällen häufig in objektiver und subjektiver Hinsicht vorliegen (da die Taten der Polizei ja bereits bekannt sind), es existiert jedoch eine verbreitete Praxis in der Finanzverwaltung, den Ausschlussgrund der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO in diesen Fällen nicht anzuwenden.

Zu den Ausschlussgründen gem. § 371 Abs. 2 AO:

In § 371 Abs. 2 AO sind die **sog. Ausschlussgründe** normiert. Liegen die Voraussetzungen eines Ausschlussgrundes vor, tritt Straffreiheit nicht ein.

Hierzu im Einzelnen:

Nach **§ 371 Abs. 2 Ziff. 1 a) AO** tritt Straffreiheit nicht ein, wenn den in der Vorschrift genannten Beteiligten eine **Prüfungsanordnung für eine Betriebsprüfung nach § 196 AO** bekannt gegeben worden ist. Hierbei ist wichtig, dass der Ausschlussgrund nach dem ausdrücklichen Wort-

laut der Vorschrift nur „beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung“ gilt.

Nach **§ 371 Abs. 2 Ziff. 1 b) AO** tritt Straffreiheit nicht ein, wenn dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekanntgegeben worden ist. Nach **§ 371 Abs. 2 Ziff. 1 d) AO** tritt Straffreiheit nicht ein, wenn ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist.

Der **sachliche Umfang der Sperrwirkung** nach § 371 Abs. 2 Ziff. 1 b) AO bestimmt sich nach dem Inhalt der Mitteilung und den darin genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträumen. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sperrt allerdings die auch nur im Hinblick auf eine Tat erfolgte Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung die Möglichkeit einer wirksamen Selbstanzeige für alle unverjährten Straftaten dieser Steuerart auch aus anderen Jahren.

Eine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Ziff. 1 d) AO besteht für Sachverhalte nicht, wenn sie weder vom Ermittlungswillen des Amtsträgers erfasst waren, noch mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in einem sachlichen Zusammenhang stehen (BGHSt 55, 180 Rn. 15). Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Ziff. 1 d) AO erfasst daher auch solche steuerlichen Sachverhalte, bei denen – soweit sie nicht bereits vom bisherigen Ermittlungswillen erfasst sind – unter Berücksichtigung des bisherigen Überprüfungsziels einerseits und den steuerlichen Gegebenheiten des beschuldigten Steuerpflichtigen andererseits bei üblichem Gang des Ermittlungsverfahrens zu erwarten ist, dass sie ohnehin in die Überprüfung einbezogen werden. Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn sich die neuen Tatvorwürfe lediglich auf weitere Besteuerungszeiträume derselben Steuerarten bei identischen Einkunftsquellen erstrecken.

Zum Sperrgrund der **Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO**:

Nach § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn 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.

Für das Eintreten einer Sperrwirkung genügt das vollständige oder teilweise Entdecken einer der Taten, für die nach § 371 Abs. 1 AO eine Selbstanzeige abzugeben ist. Der Betriff der Tatentdeckung hat einen eigenständigen Bedeutungsgehalt; die Tatentdeckung kann mit den üblichen strafprozessualen Verdachtsgraden nicht gleichgesetzt werden. Nach der Rechtsprechung des BGH ist die Tat dann entdeckt, wenn **bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist** (BGHSt 55, 180). Dies erfordert eine **doppelte, zweistufige Prognose**. Zunächst ist die Verdachtslage zu bewerten. Aufbauend auf dieser Bewertung muss der Sachverhalt, auf den sich der Verdacht bezieht, geeignet sein, eine Verurteilung wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu rechtfertigen. Ist das Vorliegen eines Sachverhalts wahrscheinlich, der die Aburteilung als Straftat oder Strafordnungswidrigkeit rechtfertigen würde, ist die Tat entdeckt. Die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeitsprognose dürfen nicht zu hoch angesetzt werden, weil sie auf einer noch schmalen Tatsachenbasis erfolgen muss (BGHSt 55, 180). Ein hinreichender Tatverdacht ist nicht erforderlich, vielmehr bildet die Entdeckung erst den Ausgangspunkt der dann gebotenen Ermittlungen. Die Tatentdeckung einer der Steuerstraftaten genügt, um die Sperrwirkung für alle nicht verjährten Steuerstraftaten auszulösen.

Allein die Kenntnis von einer Steuerquelle (z.B. über eine Daten-CD) begründet noch keine Tatentdeckung. Von der Tatentdeckung kann aber dann ausgegangen werden, wenn weitere Umstände hinzu treten, die eine Steuerstraftat nahelegen, z.B. bei verschleierte Steuerquellen (BGHSt 55, 180 Rn 28).

Oftmals stellt sich die Frage, ob auch **Privatpersonen als Tatentdecker** im Sinne der Vorschrift des § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO in Betracht kommen. Grundsätzlich kann Entdecker der Tat Jedermann sein. In erster Linie kommen zwar Finanzbehörden (§ 6 AO) und Strafverfolgungsorgane als Tatentdecker in Betracht, daneben können aber auch Privatpersonen Tatentdecker sein. Die Sperrwirkung setzt allerdings voraus, dass konkret damit zu rechnen ist, dass der Entdecker der Tat seine Kenntnis an die zuständige Behörde weiterleitet (BGH wistra 1987, 293, 342); nur vage Anhaltspunkte reichen hierfür nicht aus.

Einschränkendes subjektives Merkmal für die Sperrwirkung der Tatentdeckung ist, dass der Täter von der Tatentdeckung **wusste oder bei**

verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. „Mit der Entdeckung rechnen müssen“ bedeutet, dass der Täter aus den ihm bekannten Tatsachen den Schluss hätte ziehen müssen, dass eine bereits erfolgte Entdeckung der Tat nicht unwahrscheinlich ist. Nach einem Ankauf von Steuer-CD's mit Kontodaten muss der Täter bereits dann damit rechnen, dass seine Taten entdeckt sind, wenn er aus der Presse erfahren hat, dass eine Steuer CD aus dem entsprechenden Land angekauft worden ist. Es ist weder erforderlich, dass der Täter weiß, dass gerade von der Bank, bei der er eine Kontoverbindung hatte, stammende Daten angekauft worden sind, noch, dass er annimmt, dass die Mehrheit der Daten dieser Bank angekauft worden sind.

Die Sperrgründe nach **§ 371 Abs. 2 Ziff. 3 und 4 AO** müssen im **Zusammenhang mit der Vorschrift des § 398 a AO** gelesen werden. In dieser Vorschrift ist ein Absehen von Verfolgung bei Zahlung bestimmter Geldbeträge an die Staatskasse vorgesehen (lesen!).

Zur Vorschrift des § 371 Abs. 3 AO:

Nach § 371 Abs. 3 AO tritt bei bereits eingetretenen Steuerverkürzungen oder der Erlangung von Steuervorteilen Straffreiheit nur ein, wenn der Steuerpflichtige die aus der Tat **zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern** und die in dieser Vorschrift aufgeführten Zinsen innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

Zugunsten des Täters ist eine Steuer hinterzogen, wenn ihm aus der Tat **unmittelbare wirtschaftliche Vorteile** zugeflossen sind. Zweifel können bezüglich der Frage entstehen, ob und inwieweit die Straffreiheit von der Entrichtung fremder Steuern abhängig ist. Der **Gesellschafter/Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH** erlangt einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil durch Hinterziehung der Steuern, welche die GmbH schuldet, weil bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermögen der GmbH dem Gesellschafter zusteht. Einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt auch der ungetreue Angestellte, der für seinen Arbeitgeber unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt und den hinterzogenen Betrag unterschlägt. Dagegen erlangt ein Angestellter oder GmbH-Geschäftsführer, dessen Stellung sich nicht von eines sonstigen abhängigen Angestellten unterscheidet, keinen unmittelbaren Vorteil, wenn er die Hinterziehung zugunsten seines Arbeitgebers begeht. Ein Steuerberater, der mit Hilfe einer Steuerhinterziehung zugunsten eines

Mandanten lediglich sein Mandat sichern will, erlangt ebenfalls keinen unmittelbaren Vorteil. Anders ist dies, wenn er sich zum Beispiel Steuererstattungen auf sein eigenes Konto überweisen lässt.

Rechtsprechung des BGH zur Bagatellabweichung:

Der Bundesgerichtshof hat in einer Entscheidung vom 25.07.2011 - 1 StR 631/10 - eine Grundsatzentscheidung zu der Frage getroffen, ab welcher Abweichung der Selbstanzeige von den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen kann.

Der BGH hat in der genannten Entscheidung ausgeführt, dass eine **Abweichung von mehr als 5% vom Verkürzungsbetrag** nicht mehr geringfügig ist und zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen kann. Allerdings soll nicht jede Abweichung unterhalb dieser relativen Grenze stets zur Annahme einer unschädlichen „geringfügigen Differenz“ führen. Vielmehr ist **zusätzlich eine Bewertung** vorzunehmen, ob die inhaltlichen Abweichungen vom gesetzlich vorausgesetzten Inhalt einer vollständigen Selbstanzeige noch als „geringfügig“ einzustufen sind. Diese wertende Betrachtung kann auf der Grundlage einer **Gesamtwürdigung der Umstände** bei Abgabe der Selbstanzeige auch unterhalb der Abweichungsgrenze von 5% die Versagung der Strafbefreiung rechtfertigen. Bei dieser Bewertung spielen neben der relativen Größe der Abweichungen im Hinblick auf den Verkürzungsumfang insbesondere auch die Umstände eine Rolle, die zu den Abweichungen geführt haben. Namentlich ist in die Würdigung mit einzubeziehen, ob es sich um bewusste Abweichungen handelt oder ob – wie etwa bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – in der Selbstanzeige trotz der vorhandenen Abweichungen noch die **Rückkehr zur Steuerehrlichkeit** gesehen werden kann, denn gerade diese soll durch die Strafaufhebung gemäß § 371 AO honoriert werden. Bewusst vorgenommene Abweichungen dürfen schon deshalb, weil sie nicht vom Willen zur vollständigen Rückkehr zur Steuerehrlichkeit getragen sind, in der Regel nicht als geringfügig anzusehen sein.