

Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren

Praxis • Beratung • Gestaltung

von
RA, FASt Jürgen R. Müller

2. Auflage

Dr. Otto Schmidt Köln 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 504 16564 2

Aufsatz zu



Müller

Die Selbstanzeige im Strafverfahren

Praxis - Beratung - Gestaltung

2. Auflage, 2015, ca. 400 Seiten, broschiert, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber

ISBN 978-3-504-16564-2

Verfügbarkeit: März 2015

ca.

50,00 €

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

Bereits durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 hat der Gesetzgeber die Regelungen für eine Selbstanzeige, deren Ziel die strafbefreiende Wirkung bzw. das Absehen von einer Strafverfolgung ist, deutlich verschärft. In Folge zahlreicher prominenter Fälle der Steuerhinterziehung von Kapitaleinkünften entfachte eine politische Debatte um eine erneute Änderung der Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige. Mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (BT-Drucks. 18/3018 v. 3.11.2014; BT-Drucks.

18/3161; der Finanzausschuss hat am 3.12.2014 empfohlen, den Gesetzesentwurf unverändert anzunehmen, BT-Drucks. 18/3439) sind die strafbefreiende Selbstanzeige sowie die Möglichkeit des Absehens von Verfolgung in besonderen Fällen dem Grunde nach erhalten geblieben. Allerdings wurden die Hürden für ein wirksame Selbstanzeige nach § 371 AO sowie für das Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO deutlich angehoben. Der Beitrag setzt sich kritisch mit den maßgeblichen Änderungen auseinander.

I. Verlängerung der Anlaufhemmung und Übergangsregelung

1. Neuregelung

Nachdem der Gesetzgeber durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz bereits in 2011 die Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige verschärfte,¹ hat er nun im Rahmen der steuerlichen Festsetzungsverjährungsvorschriften für nicht deklarierte ausländische Kapitalerträge aus Drittländern eine gesonderte Regelung der Anlaufhemmung bestimmt. In § 170 Abs. 6 AO ist normiert, dass für die Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt, die aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind, und die nicht nach Verträgen i.S.d. § 2 Abs. 1 AO oder hierauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden, die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem diese Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

Kapitalerträge in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und der Europäischen Freihandelsassoziation sind von der Verlängerung der Anlaufhemmung ausgenommen, soweit die Kapitalerträge nach Verträgen i.S.d. § 2 Abs. 1 AO oder hierauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden. Betroffen von der Neuregelung sind Kapitalerträge u.a. aus den Ländern Schweiz, Liechtenstein und Österreich.

2. Begründung des Gesetzgebers

In der Begründung zum Gesetz führt der Gesetzgeber u.a. an, dass der neue § 170 Abs. 6 AO als Lex specialis dem § 170 Abs. 1 und 2 AO vorgeht. Dieser regelt allgemein den Beginn der steuerlichen Festsetzungsfrist. Der neue § 170 Abs. 6 AO soll gewährleisten, dass für bestimmte ausländische Kapitalerträge, die den deutschen Finanzbehörden nicht durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, diese zukünftig zutreffend besteuert werden können.

In Anlehnung an die Fälle Alice Schwarzer und Uli Hoeneß, auf welche die politische Debatte zurückgeht, begründet der Gesetzgeber die Änderung von § 170 Abs. 6 AO weiterhin damit, dass die Finanzbehörden gegenwärtig häufig nur zufällig über ausländische Kapitalerträge Kenntnis erlangen (z.B. im Rahmen der Auswertung einer Daten-CD). Diese ausländischen Kapitalerträge wurden häufig jahrelang den Finanzbehörden gegenüber verschwiegen, obwohl sie hätten erklärt werden müssen. Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung kann weder die Steuer auf diese Kapitalerträge festgesetzt werden, noch kommt eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung in Betracht. Durch die Neuregelung soll für einen längeren Zeitraum die Durchsetzung des Steueranspruchs ermöglicht werden.

Der Gesetzgeber führt zur Argumentation auch zwingende Gründe des Allgemeininteresses und die Gewährleistung der Wirksamkeit und Sicherung der Besteuerung an.

3. Kritische Anmerkungen

Die vom Gesetzgeber getroffene Regelung der Verlängerung der Festsetzungsfrist kann in der Praxis nicht sachgerecht umgesetzt werden.

Im Hinblick auf den Erfüllungs- und Ermittlungsaufwand ist zu bedenken, dass unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO die Verjährung von Kapitalerträgen, die aus einer derartigen Quelle stammen, dreiundzwanzig Jahre betragen kann. Sachverhalte, die einen solchen Zeitraum überdauern, sind nur schwer nachzuvollziehen. Regelmäßig beträgt die Aufbewahrungspflicht von Bankunterlagen nicht länger als zehn Jahre, in Österreich sogar nur sieben Jahre. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Sachverhalt für den über die Aufbewahrungspflicht hinausgehenden Zeitraum im Wege der Schätzung nach § 162 AO ermittelt werden muss. Im Rahmen der Selbstanzeige ist grundsätzlich der Steuerpflichtige, der Steuern hinterzogen hat, in der Pflicht, den Sachverhalt aufzuklären, wenn er eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben oder ein Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen auslösen will. Mittelbar be-

¹ J. R. Müller, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, Köln 2012, Rz. 340 ff. mit einem Überblick über die Ände-

rungen der Selbstanzeige nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz.

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

troffen ist damit aber auch der Ermittlungsaufwand der Finanzverwaltung. Die Verlängerung der Festsetzungsverjährung steht damit im Widerspruch zu der Begründung, mit der Neuregelung den Ermittlungsaufwand der Verwaltung zu reduzieren.

Die Neuregelung der Anlaufhemmung bringt Auslegungs- und Verständnisschwierigkeiten mit sich. In § 170 Abs. 6 Nr. 1 AO wird auf Kapitalerträge abgestellt, die „aus Staaten und Territorien stammen, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind“. Unklar ist, ob die Anlage, aus dem die Kapitalerträge zufließen, einem dritten Staat steuerlich dergestalt zuzuordnen sein muss, dass beispielsweise die Dividenden ausschüttende Kapitalgesellschaft ihren Sitz in einem solchen dritten Staat hat, oder die konto- bzw. depotführende Bank ihren Sitz in einem dritten Staat hat, oder dass eine Gesellschaft, die lediglich das ausländische Vermögen ummanteln soll, wie dies häufig mit Off-Shore-Gesellschaften praktiziert wurde, in einem dritten Staat sitzt.

Weiterhin muss die Frage aufgeworfen werden, ob die Verlängerung der Anlaufhemmung mit dem Grundgedanken der Verjährung in Einklang steht. Wohlwissend dass der Gesetzgeber die Anlaufhemmung und nicht die Verjährung verlängert hat, drängt sich der Gedanke auf, dass hier eine erhebliche Diskrepanz zu dem Grundgedanken der Verjährung entsteht. Verjährungsvorschriften verfolgen den Grundgedanken, dass nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne der Rechtsfrieden automatisch wiederhergestellt werden soll, indem eventuell bestehende Ansprüche als beseitigt angesehen werden. Das Ziel ist es, dass der Berechtigte seine Ansprüche möglichst rasch geltend macht, weil die gegebenenfalls erforderliche Beweisbarkeit in der Regel mit fortschreitender Zeit schwierig oder gar unmöglich wird und damit zu langwierigen Justizverfahren führt. Die Verlängerung der Anlaufhemmung unterläuft diesen Grundgedanken.

II. Änderung zum Umfang einer Berichtigungserklärung in § 371 Abs. 1 AO

1. Neuregelung

Korrespondierend zur Änderung der Anlaufhemmung für Kapitalerträge in § 170 Abs. 6 AO hat der Gesetzgeber in § 371 Abs. 1 AO einen Satz 2 eingefügt. Demnach müssen die Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Gegenüber der Neuregelung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahre 2011 müssen sich die Angaben nicht nur auf alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang erstrecken, sondern zumindest auf einen Zeitraum von zehn Jahren.

2. Begründung des Gesetzgebers/Kritische Anmerkungen

Zur Begründung der Gesetzesänderung verweist der Gesetzgeber auf die unterschiedlich lange Dauer der strafrechtlichen und steuerlichen Verjährung. Nach der Gesetzesbegründung hätte die Finanzverwaltung in Fällen einfacher Steuerhinterziehung für die steuer-

lich noch offenen Altjahre ggf. schätzen müssen. Nunmehr erhalte die Finanzbehörde die Angaben des Steuerpflichtigen auch für die Jahre, die sie bislang schätzen musste.

Die Begründung des Gesetzgebers überzeugt nicht und geht an der Praxis vorbei.

Die steuerliche Festsetzungsfrist beträgt für den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO sowohl für die besonders schwere Steuerhinterziehung als auch bei einfacher Steuerhinterziehung zehn Jahre. Es trifft zu, dass der Steuerpflichtige bislang nach § 371 Abs. 1 AO zur Erlangung von Straffreiheit nur die strafrechtlich noch nicht verjährten Taten berichten musste, also für den Fall der einfachen Steuerhinterziehung die Selbstanzeige auf den strafrechtlich nicht verjährten Zeitraum von fünf Jahren erstrecken musste.

Allerdings trifft den Steuerpflichtigen bei Auslandsachverhalten nach § 90 Abs. 3 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat den betreffenden Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Es reicht nicht aus, die Beweismittel zu benennen; vielmehr müssen die Beteiligten die Finanzbehörde in die Lage versetzen, sich der Beweismittel zu bedienen.

Die Verletzung der den Steuerpflichtigen treffenden Mitwirkungspflichten hat je nach den Umständen des Einzelfalls unterschiedliche Konsequenzen. Nach § 162 Abs. 2 AO ist die Finanzbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt und verpflichtet, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag.

Dies trifft für die vom Gesetzgeber ins Auge gefassten Fälle jedoch nur für die Berichtigung bislang nicht erklärter Kapitaleinkünfte aus Österreich zu. Gemäß § 132 BAO besteht eine Aufbewahrungspflicht von sieben Jahren. Nur in Fällen, bei denen die Bank die Unterlagen nicht für einen Zeitraum von zehn Jahren zur Verfügung stellen konnte, musste auf eine Schätzung nach § 162 AO zurückgegriffen werden. Allerdings war der Aufwand der Schätzung regelmäßig geringer als die Auswertung der ausländischen Bankunterlagen, die nicht nach dem deutschen Steuerrecht erstellt wurden. Entweder hat die Finanzbehörde auf die Kapitalerträge der vorgelegten Bankunterlagen zurückgegriffen und einen Durchschnittswert angesetzt oder bei erfolgter Begründung Zu- bzw. Abschläge vorgenommen.

In der Praxis haben nur die Fälle Probleme bereitet, bei denen die Ermittlungsbehörde nach Auswertung einer Daten-CD das Strafverfahren eingeleitet hat. Hat der Steuerhinterzieher von seinem Recht auf Schweigen Gebrauch gemacht, musste die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen. Auf Grund von OFD-Verfügungen wurde hierbei regelmäßig in rechtswidriger Art und Weise der Kapitalertrag mit sechs Prozent bewusst hoch geschätzt. Damit verbunden sind entsprechend hohe Steuereinnahmen des Staates, die den geringen Aufwand der Finanzverwaltung mehr als entschädigten.

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung**III. Erweiterung der Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO**

Mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung hat der Gesetzgeber auch die Ausschlussgründe in § 371 Abs. 2 AO erweitert.

1. Zeitlicher Umfang der Selbstanzeige, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a AO

a) Gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO in der Fassung nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 trat Straffreiheit tritt nicht ein, wenn bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist. Der Gesetzgeber hat die Regelung nunmehr in dreifacher Hinsicht geändert. Nach der neuen Fassung von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten i.S.d. § 370 Abs. 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung.

b) Die neue Fassung von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO erstreckt die Sperrwirkung der Selbstanzeige vom Täter auf die Teilnehmer nach §§ 26 und 27 StGB, mithin auch auf Anstifter und Gehilfen. In der Praxis bedeutet dies, dass nunmehr der Anstifter zu der Steuerhinterziehung oder der Gehilfe nicht mehr eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung abgeben können, wenn einem Täter einer Steuerhinterziehung die Prüfungsanordnung nach § 196 AO für eine steuerliche Außenprüfung bekannt gegeben worden ist. Die Bevorzugung des Anstifters und des Gehilfen in der Vergangenheit war nicht nachvollziehbar, die Erweiterung der Sperrwirkung auf die weiteren an der Beteiligten ist konsequent.

c) Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.4.2011 schied die Sperrwirkung gegenüber freien oder externen Mitarbeitern (z.B. Beratern) eines Unternehmens aus.² Die Sperrwirkung konnte nur hinsichtlich tatsächlich in die betriebliche Organisation eingegliedeter Personen eintreten. Die Selbstanzeige war mithin für ausgeschiedene Mitarbeiter nicht gesperrt, da diese außenstehenden Dritten gleichgestellt wurden. Mit der Aufnahme des Begriffs des „Begünstigten“ i.S.d. § 370 Abs. 1 AO wurde eine Regelungslücke geschlossen. Nunmehr ist gesetzlich festgelegt, dass die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO auch für den an der Tat Beteiligten, also auch für den Mitarbeiter gilt, der nicht selbst Adressat der Prüfungsanordnung ist. Die Sperrwirkung erstreckt sich auch auf einen ausgeschiedenen Mitarbeiter erstrecken.

d) Für den zeitlichen Umfang der Sperrwirkung bei Erscheinen eines Prüfers wurde bis zum Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.4.2011 die Ansicht vertreten, dass nur für die in der Prüfungsanordnung bezeichneten Besteuerungszeiträume Sperrwirkung eintritt. Da die Selbstanzeige nur für den strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum, der sich nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB bzw. § 376 Abs. 1 AO bestimmt und für die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO 5 Jahre und für die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 – 5 AO 10 Jahre beträgt, Sinn macht, konnte bis zum Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes in 2011 für die unverjährten und nicht in der Prüfungsanordnung angeführten Besteuerungszeiträume eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden.³

Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz hat der Gesetzgeber in § 371 Abs. 1 AO normiert, dass nur wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die Selbstanzeige erstattet, wegen dieser Steuerstraftaten nicht bestraft wird. Mit dem Ausschluss der sog. Teilselbstanzeige, welche sich explizit auf alle unverjährten Steuerstraftaten erstreckt, führte die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung in Verbindung mit dem Ausschluss der Teilselbstanzeige zur Sperrwirkung für alle strafrechtlich nicht verjährten Besteuerungszeiträume (Infektionstheorie). Zu diesem Ergebnis gelangte man auch mit dem geänderten Einleitungssatz des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO. Demnach tritt Straffreiheit „bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten“ bei Vorliegen eines der drei angeführten Sperrgründe nicht ein. Umfasst der Prüfungszeitraum wie regelmäßig drei Jahre, so führt der Ausschluss der Teilselbstanzeige dazu, dass die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung die Selbstanzeige für die zu prüfenden Sachverhalte für den gesamten noch nicht strafrechtlich verjährten Zeitraum sperrt. Da eine Selbstanzeige, welche sich auf die unverjährten und nicht in der Prüfungsanordnung angeführten Besteuerungszeiträume erstreckte, eine Teilselbstanzeige darstellt, führte diese nicht länger zur Strafbefreiung.⁴

Mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung hat der Gesetzgeber in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO die bislang umfassende Sperrwirkung einer Prüfungsanordnung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung eingeschränkt. Zusammen mit der Einführung des § 371 Abs. 2 Satz 2 AO wird durch diese Änderung gewährleistet, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige für Zeiträume, die nicht von der angekündigten Außenprüfung umfasst sind, grundsätzlich möglich bleibt.

Mit dieser Änderung hat der Gesetzgeber ein Spannungsverhältnis gelöst, welches die Unternehmen betrifft, gegen die eine Prüfungsanordnung ergangen ist. Solche Unternehmen sind nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht länger genötigt, Sachverhalte zu

2 Vgl. J. R. Müller, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, Rz. 733 ff., insb. 741.

3 Vgl. J. R. Müller, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, Rz. 759.

4 Vgl. Schauf in Kohlmann, § 371 AO, Rz. 119.3; J. R. Müller, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, Rz. 760 ff.; FM NRW v. 5.5.2011 – S 0702 - 8 - V A 1; a.A. Adick, PStR 2011, 199.

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

verschleiern, um dem Entdeckungsrisiko zu entgehen. Die Unternehmen können nunmehr nicht von der Prüfungsanordnung erfasste Sachverhalte offenlegen. Konkret bedeutet dies, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für Zeiträume berichtigt werden können, die dem prüfungsrelevanten Zeitraum folgen.

2. Sperrwirkung durch Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens gegenüber dem Täter, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO

Nach der neuen Fassung von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftat vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist. Durch das Ersetzen des bisherigen Begriffs des „Täters“ durch den Begriff des „an der Tat Beteiligten“ erstreckt sich nunmehr die Sperrwirkung der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens auch auf Anstifter und Gehilfen. Nach dem Wortlaut der bisherigen Vorschrift galt die Sperrwirkung bislang nur für den Täter oder seinen Vertreter.

Soweit in der Gesetzesbegründung angeführt wird, dass zukünftig ein Gehilfe der Steuerhinterziehung keine Selbstanzeige mehr abgeben kann, wenn die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens dem Täter bekannt gegeben worden ist, bestehen Zweifel, ob dies vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt ist. Der persönliche Umfang der Sperrwirkung beschränkt sich nach wie vor auf diejenigen Personen, denen die Einleitung des Straf- und Bußgeldverfahrens mitgeteilt worden ist. Weiterhin wird die Selbstanzeige nur für Personen gesperrt, die in die Bekanntgabe einbezogen sind, d.h. die Teilnahmehandlung muss bereits in der Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens umschrieben sein. Generell wird gefordert, dass die individuelle Schuld konkretisiert ist.

Im Übrigen sieht § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO anders als § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) und c) AO eine Beschränkung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang nicht vor.

3. Sperrwirkung durch Erscheinen eines Amtsträgers zur Außenprüfung, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 c) AO

Mit der geänderten Fassung von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 c) AO beschränkt der Gesetzgeber zum einen den Umfang der Sperrwirkung des Erscheinens eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung. Diese Änderung ist im Hinblick auf die Änderung in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO konsequent. Straffreiheit tritt mithin nicht ein, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftat vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung. Zusammen mit der Einführung des neuen Satzes 2 in § 371 Abs. 2 AO wird durch diese Änderung gewährleistet, dass eine strafbefreiende

Selbstanzeige für Zeiträume, die nicht von der Außenprüfung umfasst sind, grundsätzlich möglich bleibt.

Weiterhin hat der Gesetzgeber eine redaktionelle Änderung im Zusammenhang mit der Einführung des § 371 Abs. 2 Satz 2 AO vorgenommen. Der bisherige Sperrgrund in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 c) AO des Erscheinens eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Ordnungswidrigkeit wird in den neuen § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 d) AO verschoben.

4. Sperrwirkung durch Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 d) AO

Die ursprünglich in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 c) AO normierte Sperrwirkung, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftat vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist, wurde in den neu eingebrachten § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 d) AO verschoben. Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung im Zusammenhang mit der Einführung des § 371 Abs. 2 S. 2 AO. Nach der Neufassung von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 d) AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftat vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Eine Beschränkung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang sieht § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 d) AO anders als § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) und c) AO nicht vor. Dies ist mit Blick auf die Änderung in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO konsequent.

5. Sperrwirkung durch Erscheinen eines Amtsträgers zur Nachschau, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 e) AO

Die Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO werden um einen neuen Buchstaben e) erweitert. Straffreiheit tritt demnach nicht ein, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftat vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat.

Der Gesetzgeber schließt eine Regelungslücke, die aus § 371 Abs. 2 Nr. 1 c) AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes resultiert. Die Sperrwirkung erstreckt sich nach der dieser Norm auf Außenprüfungen i.S.d. § 196 AO. Die Einordnung insb. der Umsatzsteuer-Nachschau als steuerliche Prüfung waren umstritten.⁵ Es wird nunmehr gesetzlich festgelegt, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige in der Zeit nicht möglich ist, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist.

Dieser Sperrgrund greift jedoch nur ein, wenn der Amtsträger der Finanzbehörde sich auch als solcher

⁵ Vgl. J. R. Müller, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, Rz. 643; Schauf in Kohlmann, § 371 AO, Rz. 157.

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

ausgewiesen hat, da andernfalls der betroffene Steuerpflichtige nicht wissen könnte, ob eine Nachschau stattfindet oder nicht.

Führt die Nachschau zu keinen Ergebnissen, entfällt der Sperrgrund, sobald die Nachschau beendet ist (z.B. Verlassen des Ladenlokals oder der Geschäftsräume). Sofern die Nachschau jedoch zu Erkenntnissen oder Ergebnissen führt, die Anlass zu weiteren Maßnahmen bieten, dürfte im Regelfall ein anderer Sperrgrund greifen (z.B. bei Tatentdeckung § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO oder bei Übergang zur Außenprüfung § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO).

6. Sperrwirkung durch Entdeckung der Tat, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO

Die Regelung des Ausschlusses der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige in § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO für den Fall, wenn die Steuerstraftat vor 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, bleibt unverändert.

7. Sperrwirkung bei Steuerverkürzung ab 25.000 € je Tat, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO

Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde erstmals eine Betragsgrenze gesetzlich geregelt, die festlegt, bis zu welchem Hinterziehungsbetrag je Tat Straffreiheit eintritt. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.4.2011 begründete einen Strafausschließungsgrund für den Fall, dass der Hinterziehungsbetrag je Tat einen Betrag von 50.000 € übersteigt.⁶ Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 wollte der Gesetzgeber, dass nur besonders schwerwiegende Fälle der Steuerhinterziehung aus dem Anwendungsbereich der Selbstanzeige herausgenommen werden sollten. Für diese Fälle wurde der § 398a AO eingeführt. Nunmehr ist die Bundesregierung mit den Ländern übereingekommen, nicht nur besonders schwerwiegende Fälle der Steuerhinterziehung dem Anwendungsbereich des § 398a AO zu unterwerfen, sondern alle Fälle mit einem Hinterziehungsvolumen ab 25.000 €. Nach der Neuregelung tritt Straffreiheit nicht ein, wenn die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000 € je Tat übersteigt. Gleichzeitig führt der Gesetzgeber in § 398a AO bei gleichzeitiger Anhebung des Zuschlagsatzes eine Staffelung der Zuschläge für die Fälle ein, bei denen von der Verfolgung der Tat abgesehen wird.

8. Sperrwirkung bei Vorliegen von Regelbeispielen eines besonders schweren Falles, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO

Nach der neuen Nr. 4 in § 371 Abs. 2 S. 1 AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn ein vom Gesetzgeber als Regelbeispiele für das Vorliegen eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung bewerteter und in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 bis 5 AO genannter besonders schwe-

rer Fall vorliegt. Der Gesetzgeber hat in § 398a Abs. 1 AO zugleich neu geregelt, dass aufgrund der besonderen Strafwürdigkeit dieser Fälle nur noch ein Absehen von Verfolgung möglich sein soll, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, entrichtet und einen Geldbetrag zugunsten der Staatskasse zahlt.

IV. Selbstanzeige für die Fälle der Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung, § 371 Abs. 2a AO

1. Neuregelung

Von besonderer Bedeutung bei Selbstanzeigen in Unternehmen ist die Einfügung von Abs. 2a in § 371 AO. Mit der Neuregelung nach dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung tritt, soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, Straffreiheit abweichend von den Abs. 1 und 2 Nr. 3 AO bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Der Ausschluss der Selbstanzeige in Folge einer Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die vorgenannten Regeln in den Sätzen 1 und 2 von Abs. 2a gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.

2. Anmerkungen zum Hintergrund

Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 führte zu erheblichen Einschränkungen der nachträglichen Berichtigung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen. So konnte eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung, die eine wirksame Selbstanzeige darstellte, nicht noch einmal durch Abgabe einer weiteren Voranmeldung oder durch Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung als wirksame Selbstanzeige gewertet werden. Begründet wurde dieses Ergebnis über den Sperrgrund der Tatentdeckung als auch über das Gebot der Vollständigkeit in § 371 Abs. 1 AO.

Um Rechtssicherheit für die Praxis zu schaffen, ist für die Umsatzsteuervoranmeldung, soweit es sich nicht um eine Jahresanmeldung handelt, und die Lohnsteueranmeldung, eine Regelung vorgesehen, die eine

⁶ Vgl. *Schaufl* in Kohlmann, § 371 AO, Rz. 249.3; *J. R. Müller*, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, Rz. 1042 ff.

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 371 AO und der Tatentdeckung vorsieht. Damit wird der Rechtszustand vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes für den Bereich der Umsatzsteuervoranmeldung und der Lohnsteueranmeldung wieder hergestellt. D.h. eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung gilt zukünftig wieder als wirksame Teilselbstanzeige. Als weitere Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot ist vorgesehen, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des laufenden Jahres umfassen muss.

Eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung kann darüber hinaus als wirksame Selbstanzeige auch abgegeben werden, wenn eine Außenprüfung durch Prüfungsanordnung für zurückliegende Besteuerungszeiträume angekündigt wurde bzw. ein Amtsträger zur Außenprüfung für zurückliegende Besteuerungszeiträume erschienen ist (vgl. § 371 Abs. 2 Satz 2 AO).

V. Nachzahlung von Zinsen als Voraussetzung zur Straffreierlangung, § 371 Abs. 3 AO

1. Neuregelung

Bisher machte § 371 Abs. 3 AO die Straffreiheit durch Selbstanzeige für den Fall, dass Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, von der Nachzahlung der zugunsten des Beteiligten hinterzogenen Steuer innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist abhängig. Mit der Neuregelung von § 371 Abs. 3 AO erstreckt der Gesetzgeber die Nachzahlungspflicht zur Straffreierlangung auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden.

Für die Fälle der Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung des neuen § 371 Abs. 2a AO soll die Straffreiheit allerdings nicht davon abhängen, dass auch die Zinsen zugleich mit der hinterzogenen Steuer entrichtet werden, weshalb in § 371 Abs. 3 AO folgender Satz angefügt wurde: „In den Fällen des Abs. 2a Satz 1 gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass die fristgerechte Entrichtung von Zinsen nach § 233a oder § 235 unerheblich ist.“

2. Kritik

Die Einbeziehung der Zahlung der Zinsen zur Straffreierlangung ist ebenso wie die Erstreckung der Selbstanzeige auf einen Zeitraum von zehn Jahren (§ 371 Abs. 1 S. 2 AO) gesetzssystematisch nicht nachvollziehbar. Ziel der Selbstanzeige ist die Erlangung von Straffreiheit. § 370 AO stellt die Hinterziehung der Steuer unter Strafe. Die Zahlung der Zinsen ist eine Nebenfolge der Steuerhinterziehung. Soweit der Gesetzgeber durch die Einbeziehung der Zahlung der Zinsen eine sachwidrige Begünstigung der Fälle, in denen Nachzahlungszinsen nach § 233a AO anfallen, gegenüber den Fällen, in denen die hinterzogene Steuer aus welchen Gründen auch immer nicht der Verzinsung nach § 233a AO unterliegt, verhindern will, erschließt sich die Bedeutung in der Praxis nicht. In den Fällen, die der Gesetzgeber mit der Neuregelung ins

Auge fasst, wurden in der Vergangenheit regelmäßig auch die Zinsen nach §§ 233a und 235 AO festgesetzt und bezahlt. Man darf an dieser Stelle nicht übersehen, dass die Vollstreckung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sich gem. § 37 AO auch auf Ansprüche aus steuerlichen Nebenleistungen, also Zinsen erstreckt.

Bei Umsatzsteuervoranmeldungen, mit Ausnahme der Umsatzsteuerjahreserklärung, und Lohnsteueranmeldungen (§ 371 Abs. 2a Satz 1 AO) soll die Straffreiheit allerdings nicht davon abhängen, dass auch die Zinsen zugleich mit der hinterzogenen Steuer entrichtet werden. Hier soll weiterhin die bisherige Rechtslage gelten. Diese Ungleichbehandlung ist ebenfalls nicht nachvollziehbar.

VI. Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378 Abs. 3 AO

Soweit der Gesetzgeber mit der Neuregelung von § 371 Abs. 3 AO die Nachzahlungspflicht auf die Zinsen nach §§ 233a und 235 AO erstreckt, ist aus dogmatischen Gründen eine Änderung von § 378 Abs. 3 AO erforderlich. Die §§ 233a und 235 AO erstrecken den Anwendungsbereich auf hinterzogene Steuern, mithin auf hinterzogene Steuern i.S.v. § 370 AO, nicht aber auf leichtfertig verkürzte Steuern i.S.v. § 378 AO. Daher ist die Anpassung der Verweisung in § 378 Abs. 3 AO erforderlich. In § 378 Abs. 3 AO wird nach Satz 1 zunächst folgender Satz eingefügt: „Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, wenn der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten verkürzten Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.“ In Folge der angepassten Verweisung in Satz 2 wird die analoge Anwendung von § 371 Abs. 4 AO in dem neuen Satz 3 eingefügt.

VII. Erweiterung und Verschärfung des Zuschlags gem. § 398a AO

1. Überblick über die Neuregelung

§ 398a AO erfährt durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung gleich vier Änderungen:

a) Korrespondierend zur Herabsetzung der bisherigen Schwelle, bis zu der eine Steuerhinterziehung ohne Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrages bei einer Selbstanzeige straffrei bleibt, von bisher 50.000 € pro Steuerart und Veranlagungszeitraum auf nunmehr 25.000 € (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO) führt der Gesetzgeber bei gleichzeitiger Anhebung des Zuschlagsatzes in § 398a AO eine Staffelung der Zuschläge ein. Die Staffelung der Zuschläge nach § 398a AO steht in Abhängigkeit zu den hinterzogenen Steuern und beträgt 10 Prozent bei einer Hinterziehung von über 25.000 € bis 100.000 € pro Veranlagungszeitraum und Steuerart, ab 100.000 bis 1 Mio. € beträgt der Zuschlag dann 15 % und über eine Mio. € hinterzogenen Steuern pro Veranlagungszeitraum und Steuerart 20 % um das Verfolgungshindernis zu erlangen.

b) Durch die neue Nr. 4 in § 371 Abs. 2 S. 1 AO wird für diejenigen Fälle, die vom Gesetzgeber als Regelbeispiele für das Vorliegen eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung bewertet werden (§ 370

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 AO), ein weiterer Sperrgrund geschaffen. Straffreiheit tritt nicht ein, wenn ein in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 AO genannter besonders schwerer Fall vorliegt. Nach § 398a Abs. 1 AO soll in diesen Fällen nur noch ein Absehen von Verfolgung möglich sein, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, entrichtet und einen Geldbetrag zugunsten der Staatskasse zahlt.

c) Weiterhin wird eine Wiederaufnahmemöglichkeit in § 398a Abs. 3 AO für den Fall geregelt, dass das Finanzamt erkennt, dass nach dem Absehen von der Strafverfolgung wegen fristgerechter Zuschlagserfüllung die Selbstanzeige unvollständig bzw. unrichtig war.

d) Eine Erstattung des gezahlten Zuschlags ist dann auch bei Aufhebung der Nichtverfolgungszusage nicht möglich, allerdings fakultativ eine Anrechnung (ganz oder teilweise) durch das Gericht.

2. Auslegung, Kritik, Hinweise

a) § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO

Um eine grundsätzlich redaktionelle Anpassung handelt es sich, soweit in § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO auf die Änderung in § 371 Abs. 3 AO Bezug genommen wird. Nach § 371 Abs. 3 AO müssen neben dem bisherigen Erfordernis, die hinterzogenen Steuern innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist zu entrichten, nunmehr auch die Zinsen (Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und Zinsen nach § 233a AO, soweit sie nach § 235 Abs. 4 AO auf die festgesetzten Hinterziehungszinsen angerechnet werden) innerhalb dieser Frist entrichtet werden. Nur bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen kann von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen werden; daher ist es nunmehr nicht nur nach § 371 Abs. 3 AO erforderlich, dass auch diese Zinsen fristgemäß entrichtet werden.

b) § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO

Zur Anhebung der Zuschläge in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO führt der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung aus, dass der Geldbetrag sich auf die jeweilige noch nicht verjährte Straftat (Steuerart und Besteuerungszeitraum) bezieht. Nach § 376 Abs. 1 AO beträgt die Strafverfolgungsverjährung für besonders schwere Fälle einer Steuerhinterziehung zehn Jahre, in allen anderen Fällen von Steuerhinterziehung tritt die Strafverfolgungsverjährung nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB fünf Jahre nach der Tatbeendigung ein. Der Gesetzgeber führt sodann weiterhin aus, dass die Höhe des Hinterziehungsbetrages einen wesentlichen Umstand für die Bemessung der Schuld des Straftäters darstellt, weshalb die Anforderungen, die erfüllt werden müssen, um einer Strafverfolgung zu entgehen, sich an der Höhe des Hinterziehungsbetrages orientieren sollen. Daher wurde eine Staffelung des zu zahlenden Geldbetrags eingeführt.

c) Kritik zu § 398a Abs. 1 AO

aa) Auch nach der Neufassung von § 398a AO ist weiterhin ungeklärt, wie der Strafzuschlag rechtlich zu qualifizieren ist.

bb) Weiterhin ungeklärt ist im Zusammenhang mit § 398a AO, ob bei diesem Eingriff in Art. 14 GG der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und damit das Übermaßverbot eingehalten ist. Der Anwendungsbereich der §§ 371, 398a AO betrifft in der Zukunft der Anwendungsbereich des Unternehmers, der im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit steuerliche Fehler erkennt, weniger den steuerehrlichen Auslandsanleger.

cc) Nach der aktuellen Fassung des Gesetzes ist weiterhin nicht erreicht, dass dem Fiskus nur einmalig der Strafzuschlag zukommt. Der Zuschlag sollte grundsätzlich von dem Täter/Beteiligten, zu dessen Gunsten die Steuern hinterzogen waren, bzw. von den gesetzlichen Vertretern, bei mehreren gesetzlichen Vertretern jeweils anteilig erfolgen.

Soweit in der Literatur die Ansicht vertreten wird, dass bei § 398a AO ein verfahrensrechtlicher Täterbegriff vorliege und mithin jeder Täter und jeder Teilnehmer den Strafzuschlag in vollem Umfang entrichten müsse, hätte der Gesetzgeber aus Gründen einer praktikablen Rechtspraxis zumindest den Teilnehmer einer Steuerhinterziehung aus dem Anwendungsbereich der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3 und 4, 398a AO entpflichten sollen.

d) § 398a Abs. 2 AO

Soweit bei der Einführung der betragsmäßigen Grenze, bis zu der Straffreiheit erlangt werden kann, unstritten war, wie der Hinterziehungsbetrag bestimmt wird und ob das Kompensationsverbot zur Anwendung gelangt, wird nun in § 398a Abs. 2 AO klargestellt, dass sich die Bemessung des Hinterziehungsbetrages nach den Grundsätzen in § 370 Abs. 4 AO richtet. Diese Bestimmung dient damit auch zur Klarstellung, dass insb. auch das sog. Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO zu beachten ist. Damit ist es auch für die Bemessung des Hinterziehungsbetrages im Rahmen des § 398a AO unerheblich, ob die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

Bei der Begründung des Gesetzgebers zum Kompensationsverbot wäre jedoch eine weitergehende Klarstellung wünschenswert gewesen. Nach der Begründung des Gesetzgebers sind bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer unterlassene Abzüge von Vorsteuerbeträgen nicht zu berücksichtigen, da kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesen steuermindernden und steuererhöhenden Umständen gegeben sei. Der DAV führt in seiner Stellungnahme Nr. 43/2014 wie folgt aus: „Die Begründung des Referentenentwurfs zum Kompensationsverbot (§ 398a Abs. 2 AO-E i.V.m. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO) ist ebenfalls missverständlich, da unstreitig in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende verschwiegene steuererhöhende Umstände und verschwiegene steuermindernde Umstände eben nicht unter das Kompensationsverbot fallen (BGH, Urt. v. 5.2.2004, 5 StR 420/03, NSiZ 2004, 579, Leitsatz). Dies gilt beispielsweise für nicht ange-

Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige für Steuerhinterziehung

meldete Vorsteuer für erworbene Waren, bei deren Verkauf keine Umsatzsteuer abgeführt wurde, ferner für anrechenbare EU-Quellensteuer bzw. Kapitalertragsteuer bei nicht erklärten Kapitaleinkünften. Die Gesetzesbegründung bietet damit weiterhin Anlass zur Diskussion über die Anwendung des Kompensationsverbotes.

e) § 398a Abs. 3 AO

In § 398a Abs. 3 AO hat der Gesetzgeber erstmalig eine Wiederaufnahmemöglichkeit für den Fall geregelt, dass das Finanzamt erkennt, dass nach dem Absehen von der Strafverfolgung wegen fristgerechter Zuschlagserfüllung die Selbstanzeige unvollständig bzw. unrichtig war. Die Neuregelung soll Gestaltungen bei der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige im Rahmen des § 398a AO vorbeugen. Der Gesetzgeber sieht die Gefahr, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, wenn der betroffene Steuerpflichtige keine vollständige und richtige Selbstanzeige abgegeben hätte, dies jedoch erst nach Einstellung des Verfahrens bekannt würde.

Das vom Gesetzgeber angeführte Beispiel in der Gesetzesbegründung erscheint nicht sonderlich realistisch, soweit er wie folgt ausführt: *Wenn z.B. der Steuerpflichtige im Rahmen einer Erklärung nach den §§ 371, 398a AO nur 30.000 € nacherklärt und das Verfahren nach § 398a AO eingestellt wird, sich später jedoch herausstellt, dass 300.000 € hinterzogen wurden, wird mit der vorgesehenen Regelung sichergestellt, dass das Strafverfahren wieder aufgenommen werden kann.*

Der DAV führt in seiner Stellungnahme Nr. 43/2014 zu Recht wie folgt aus: *„Der nun in den Entwurf des § 398a AO neu aufgenommene Abs. 3 führt expressis verbis dazu, dass bei unvollständiger Selbstanzeige kein Strafklageverbrauch eintritt. Dass diese Ergänzung nach Auffassung des Gesetzgebers konstitutive und keine deklaratorische Wirkung entfaltet, ergibt sich aus der Gesetzesbegründung. Damit sei der Rückschluss erlaubt, dass die Anwendung des § 398a AO in seiner jetzigen Fassung zum Strafklageverbrauch führt. Es stellt sich die Frage, ob die Wirkung des § 398a AO-E tatsächlich weiterhin nicht zum Strafklageverbrauch führen sollte, während die dem § 398a AO ähnelnde Vorschrift des § 153a StPO bei Vergehen einen solchen Strafklageverbrauch bewirkt. Erfüllt der Beschuldigte die ihm im Rahmen des § 153a StPO auferlegten Auflagen und Weisungen, so kann die Tat nicht mehr als Vergehen verfolgt werden (§ 153a Abs. 1 Satz 5 StPO). Auch Steuerhinterziehungen in einem besonders schweren Fall sind Vergehen und keine Verbrechen, so dass hier die Frage nach einer Anpassung im Raume steht.“*

Die Bundessteuerberaterkammer arbeitet in ihrer Stellungnahme vom 10.9.2014 einen weiteren Klärungsbedarf heraus: *„Bei Überschreiten der Betragsgrenze muss der Täter die zu seinen Gunsten hinterzogene Steuer nebst Zinsen und einen der Höhe nach gestaffelten Zuschlag entrichten. Um bei der Bemessung des Zuschlags Unsicherheiten zu vermeiden, sollte klar gestellt werden, dass Bemessungsgrundlage in § 398a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO immer die hinterzogene Steuer ist. Abzustellen ist also auf den Steuerschaden und nicht auf den Nominalbetrag der verkürzten Steuer. Bei § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO ergibt sich dies aus dem Vergleich mit § 371 Abs. 3 AO, hier steht der Gedanke des Schadensausgleichs im Vordergrund. Dann kann aber bei § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO der ebenfalls von der „hinterzogenen Steuer“ spricht nichts anderes gemeint sein. Für die Praxis wäre eine Klarstellung hilfreich.“*

f) § 398a Abs. 4 AO

Mit § 398 Abs. 4 AO stellt der Gesetzgeber sicher, dass in Fällen, in denen das Strafverfahren trotz Zahlung des Zuschlages nicht eingestellt wird oder es zu einer Wiederaufnahme des Strafverfahrens kommt, das mit einer Verurteilung endet, der gezahlte Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO vom Gericht auf eine Geldstrafe angerechnet werden kann. Eine Erstattung des Zuschlages erfolgt nicht. Entrichtet der Steuerpflichtige den zu zahlenden Geldbetrag, z.B. 75.000 € nicht in voller Höhe, sondern nur i.H.v. 60.000 €, tritt die Wirkung des § 398a AO nicht ein. Es kommt zur Anklage. Sollte das Verfahren mit der Verhängung einer Geldstrafe enden, kann das Gericht nach Ermessen die bereits entrichteten 60.000 € auf diese Geldstrafe anrechnen. Damit nimmt der Gesetzgeber eine Regelung in Anlehnung an § 56f Abs. 3 StGB auf, die auch vom DAV in dessen Stellungnahme Nr. 43/2014 begrüßt wird.

VIII. Schlussbetrachtung

Die Neuregelung der Selbstanzeige lässt deutlich einen verkürzten Blick auf die Vielzahl von Selbstanzeigen zu nicht erklärten Kapitaleinkünften in den vergangenen Jahren erkennen. Die Einbeziehung der Zinszahlung in den Tatbestand der Selbstanzeige sowie die Erstreckung der Selbstanzeige auf einen Zeitraum von zehn Jahren und die Einführung einer Anlaufhemmung für Drittstaaten bekundet, dass ein rein fiskalisches Interesse bei der Neuausrichtung der Selbstanzeige im Vordergrund gestanden hat. Auch hat der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren die vielfach ausgesprochene Kritik an dem Strafzuschlag nach § 398a AO nicht aufgegriffen. Zu begrüßen sind die Änderungen der Erstattung von Selbstanzeigen für Unternehmen.