

Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung nach Schwarzgeldbekämpfungsgesetz - Checkliste

RA Benedikt Kröger, Sendenhorst
www.kroeger-ra.de

A. Einführung

I.

Steuerstraftaten (Zollstraftaten) sind gemäß § 369 AO:

- Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind,
- der Bannbruch,
- die Wertzeichenfälschung und deren Vorbereitung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft,
- die Begünstigung einer Person, die eine Tat nach den Nr. 1-3 begangen hat.

Enthalten die Steuergesetze keine abweichenden Spezialregelungen, gilt das allgemeine materielle Strafrecht.

Steuerhinterziehung (§ 370 AO):

- ist ein Vergehen (§ 12 Abs. 2 StGB); der Versuch ist strafbar (§ 370 Abs. 2 AO).
- Vom Taterfolg werden unterschieden
 - Steuerverkürzung (§ 370 Abs. 1, 1. Alt. AO),
 - Steuervorteilserschleichung (§ 370 Abs. 1, 2. Alt. AO).
- Tathandlung kann sein:
 - Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben,
 - pflichtwidriges in Unkenntnis lassen,
 - pflichtwidriges Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen/-stemplern.
- Der Täter muss vorsätzlich handeln.

II.

Steuerordnungswidrigkeiten (Zoll-OWi)

- sind Zuwiderhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können (§ 377 AO);

Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)

- Ist eine Ordnungswidrigkeit.
- Der objektive Tatbestand entspricht dem der Steuerhinterziehung in § 370 AO.
- Subjektiv ist Leichtfertigkeit (nicht Vorsatz) vorausgesetzt. Leichtfertigkeit ist ein gesteigerter Grad von Fahrlässigkeit, die in etwa der groben Fahrlässigkeit im Zivilrecht entspricht. Leichtfertigkeit liegt vor, wenn der Täter grob achtlos handelt und nicht beachtet, was sich unter den Voraussetzungen seiner Erkenntnisse und Fähigkeiten aufdrängen muss.

B. Neuregelung

Die Neuregelung der Selbstanzeige ist am 03.05.2011 in Kraft getreten.

Es war Absicht des Gesetzgebers, die Nutzung der Selbstanzeige im Rahmen einer Hinterziehungsstrategie einzudämmen (BT-Drucks. 17/5067, 20). Die Möglichkeit des "Taktierens" in dem Sinne, dass nur einzelne Einkunftsquellen offengelegt werden, soll nicht mehr bestehen.

Gesetzestext

§ 371 AO (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung)

- (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) 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 Steuerordnungswidrigkeit 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 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000 Euro je Tat übersteigt.
- (3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.
- (4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

§ 378 AO (Leichtfertige Steuerverkürzung)

- (1) ...
- (2) ...
- (3) Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. § 371 Abs. 3 und 4 gilt entsprechend.

§ 398 a AO (Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen)

In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro übersteigt (§ 371 Absatz 2 Nummer 3) wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und
2. einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt.

§ 24 EG AO (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung)

Bei Selbstanzeigen nach § 371 der Abgabenordnung, die bis zum 28. April 2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, ist § 371 der Abgabenordnung in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung mit der Maßgabe anzuwenden, dass im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholtten Angaben Straffreiheit eintritt. Das Gleiche gilt im Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung für die Anwendung des § 378 Absatz 3 der Abgabenordnung.

C. Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

I. Voraussetzungen

1. Fall der vorsätzlichen Steuerhinterziehung nach § 370 AO
2. Kein Sperrgrund nach § 371 Abs. 2 AO

Nr. 1:

- a. Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO gegenüber dem Täter oder seinem Vertreter;
 - Die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 1 AO (Bekanntgabe am 3. Tag nach Aufgabe zur Post) gilt nicht;
 - Unklar ist, die Reichweite einer durch Prüfungsanordnung entfalteten Sperrwirkung in persönlicher, zeitlicher und sachlicher Hinsicht.
- b. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens gegenüber dem Täter oder seinem Vertreter
- c. Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat (unklar ist, ob Tat im materiellen Sinne gemeint ist oder ein zeitlich und sachlicher Zusammenhang mit dem Ermittlungswillen der Steuerfahndung ausreicht) oder einer Steuer-OWi

Nr. 2:

Objektiv: bereits vorliegende Entdeckung einer der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung und

Subjektiv: Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis des Täters von der Entdeckung.

Nr. 3:

Die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil überschreitet den Betrag von 50.000,00 EUR je Tat (im materiellen Sinne).

3. Nacherklärung i.S.d. § 371 Abs. 1 AO

Erforderlich ist, dass gegenüber der Finanzbehörde

- für alle unverjährten Steuerstraftaten
- einer Steuerart
- vollständige Angaben gemacht werden (Gebot der Vollständigkeit).

a. "unverjährte Steuerstraftaten":

- maßgeblich ist die strafrechtliche Verjährung (nicht die steuerliche Festsetzungsverjährung).
- Verjährungsfrist:
 - grundsätzlich 5 Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB);
 - in den in § 370 Abs. 3 S. 2 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung 10 Jahre (§ 376 Abs. 1 AO).

Die Verjährungsfrist beginnt mit dem Zeitpunkt der Beendigung der Steuerhinterziehung (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78 a StGB)

- Tat im materiell-rechtlichen Sinne: wird bestimmt durch die Steuerart, den Besteuerungszeitraum und den Steuerpflichtigen.
- b. "eine Steuerart"
- Die Korrekturen müssen sich auf alle! (nicht mehr nur einzelne) Steuerstraftaten einer Steuerart erstrecken.
- c. "vollständig"
- Geringfügige Abweichungen schlossen nach bisherigem Recht eine Strafbefreiung nicht aus, wenn die nacherklärten Besteuerungsgrundlagen bis zu 6 bis 10 % von den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen abweichen. Eine Änderung war insoweit vom Gesetzgeber mit der Neuregelung nicht beabsichtigt.
 - Unklar ist, ob hinsichtlich der Geringfügigkeit der Abweichung abzustellen ist auf die Summe der Bemessungsgrundlagen aller unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart oder auf die einzelnen Bemessungsgrundlagen der jeweiligen unverjährten Steuerstraftaten.
 - Unklar ist weiter, ob Straffreiheit eintritt, wenn der Täter nicht vorsätzlich eine Teilselbstanzeige abgibt.
4. Steuernachzahlung (§ 371 Abs. 3 AO)
- Nach dem Wortlaut ist die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern erforderlich, nicht auch die Nachzahlung der Zinsen (so aber BT-Finanzausschuss, BT-Drucks. 17/5067, 24).

II. Rechtsfolgen

1. Straffreiheit des Täters nach § 370 AO (persönlicher Strafaufhebungsgrund)
2. Absehen von der Verfolgung einer Steuerstraftat (§ 398 a AO), wenn
 - a. Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000,00 EUR je Tat übersteigt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO),
 - b. der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und
 - c. der Täter einen Geldbetrag i.H.v. 5 % der hinterzogenen Steuern zugunsten der Staatskasse zahlt,
 - d. die Zahlungen gemäß b. und c. binnen einer ihm bestimmten angemessenen Frist geleistet werden.

Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO gilt nach seinem Wortlaut sowohl für den Täter als auch für den Teilnehmer. § 398 a AO gibt jedoch nur dem Täter die Möglichkeit, für sich und den Teilnehmer das Verfolgungshindernis eintreten zu lassen. Dies führt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Täter und Teilnehmer. Es bleibt abzuwarten, wie die Rechtsprechung das Problem löst. Es kann nicht von der Entschließung des Täters abhängen, ob der Teilnehmer in den Genuss der Straffreiheit kommt.

3. Verfolgungshindernis (§ 371 Abs. 4 AO): Im Fall der sog. Dritt-(Fremd)anzeige wird ein Dritter, der die in § 153 AO bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt.

D. Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung § 378 AO

I. Voraussetzungen

1. Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO
2. Kein Sperrgrund nach § 378 Abs. 3 AO:
 - Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat an Täter oder Vertreter
Die Sperrgründe der Selbstanzeige nach § 371 AO wurden durch dessen Neuregelung erweitert um § 371 Nr. 1 a AO „Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nach § 196 AO“.
Die Sperrgründe der Selbstanzeige nach § 378 AO blieben durch die Neuregelung unberührt.
Nach Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung ist also eine Selbstanzeige nur noch wegen leichtfertiger Steuerverkürzung möglich. Der Strafverteidiger wird schon aus diesem Grund künftig auf die Differenzierung § 371 AO - § 378 AO besonderes Augenmerk legen müssen.
3. Nacherklärung i.S. § 378 Abs. 3 S. 1 AO
4. Steuernachzahlung

II. Rechtsfolgen

1. Bußgeldfreiheit, soweit der Täter nacherklärt; anders als im Fall des § 371 AO ist daher auch eine Teilselbstanzeige möglich.

E. Erläuterungen zur Übergangsregelung § 24 EG AO

Die Wirkung einer Selbstanzeige, ist abhängig vom Zeitpunkt ihres Eingangs bei der Finanzbehörde:

1. Eingang bis zum 28.04.2011: es gilt die alte Rechtslage; die Teilselbstanzeige ist selbst in Fällen der vorsätzlichen Steuerhinterziehung wirksam
2. Eingang nach dem 28.04.2011 und vor dem 03.05.2011: Nach Ansicht des BMF soll der Beschluss des BGH vom 20.05.2010 (1 StR 577/09) maßgeblich sein. Hiernach führt eine Teilselbstanzeige nicht zur Straffreiheit
3. Nach dem 02.05.2011: es gilt die Neuregelung

Stand: 05/2011

© RA-Kanzlei B. Kröger