

1 Dr. Burkhard Binnewies,
2 Rechtsanwalt und Fachanwalt für
3 Steuerrecht, Köln*

4
5 **GmbH-Geschäftsführer in**
6 **Bedrängnis?**
7 **Die Einschränkung der**
8 **Selbstanzeige**

9
10 Die im Anschluss an den Kauf
11 gestohlener Bankdaten ausgelöste
12 Welle von Nacherklärungen sowie
13 die Entscheidung des BGH vom
14 20.5.2010 -- 1 StR 577/09, DStR
15 2010, 1133 (hierzu *Wulf*, wistra
16 2010 ff.; *Kamps*, DB 2010, 1488 ff.)
17 haben eine rechtspolitische
18 Diskussion über die Zukunft der
19 Selbstanzeige entfacht. Berater und
20 Finanzverwaltung schätzen die
21 Möglichkeit der Nacherklärung
22 gemäß § 371 AO als höchst
23 effektives Mittel zur Lösung
24 steuer(straf)rechtlicher
25 Problemstellungen. BGH-
26 Rechtsprechung und Politik
27 hingegen wollen den
28 Anwendungsbereich einschränken.
29 Die Entscheidung des BGH vom
30 20.5.2010 sowie die im Rahmen des
31 *Jahressteuergesetzes 2010* derzeit
32 diskutierten gesetzlichen
33 Maßnahmen haben gravierende
34 Auswirkungen auf GmbH-
35 Geschäftsführer. Abschließend
36 durchdacht sind weder die
37 Konsequenzen der BGH-
38 Entscheidung vom 20.5.2010 noch
39 die Reformbemühungen der Politik.

40
41 **I. Zum Ausschluss der sog.**
42 **„Teilselbstanzeige“**

43 Nach bisherigem Verständnis wird
44 nach § 371 AO auch derjenige
45 straffrei, der eine nur unvollständige
46 Nacherklärung abgibt. Das Gesetz
47 ordnet an, dass auch ein solcher
48 Steuerpflichtiger „insoweit“ straffrei
49 wird, wie er seine vorangegangenen
50 Angaben berichtigt oder nachholt
51 (bislang einheitliche Auffassung,
52 vgl. nur BGH v. 13.10.1998 -- 5 StR
53 392/98, wistra 1999, 27 [28],
54 m.w.N., sowie *Jäger* in Klein, AO,
55 10. Aufl. 2009, § 371 Rz. 20). Der
56 Gesetzgeber will dies im Anschluss
57 an die BGH-Entscheidung ändern.

58 Der BGH verlangt in der
59 Entscheidung vom 20.5.2010, der
60 Steuerpflichtige müsse „reinen Tisch
61 machen“, um durch § 371 AO
62 geschützt zu sein. Wer seine
63 unrichtigen Angaben nur teilweise
64 korrigiert, erlangt nach Auffassung
65 des BGH insgesamt keine
66 Straffreiheit. Der Gesetzgeber will
67 dies noch dahin ausdehnen, dass für
68 einen Veranlagungszeitraum und
69 eine Erklärung nur einmal eine
70 Korrektur mit strafbefreiender
71 Wirkung abgegeben werden kann
72 (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO-E i.d.F. der
73 Bundesrats-Empfehlung).

74 Welche dramatischen Konsequenzen
75 eine solche Regelung hätte, lässt
76 sich besonders anschaulich am
77 Beispiel der Steueranmeldungen
78 zeigen, die eine GmbH monatlich
79 für die Zwecke der Umsatzsteuer
80 abzugeben hat. In GmbH, die eine
81 Vielzahl von verschiedenen
82 Umsatzsteuertatbeständen
83 verwirklichen und vielleicht noch
84 Trägerinnen einer
85 umsatzsteuerlichen Organschaft
86 sind, ist es an der Tagesordnung,
87 dass die einmal abgegebene
88 Erklärung für einen USt.-
89 Voranmeldungszeitraum mehrfach
90 korrigiert werden muss. Dies ist
91 Folge der Komplexität der
92 Erklärung. Nehmen wir an, die
93 Umsatzsteuervoranmeldung eines
94 Zeitraums würde um nur einen Tag
95 verspätet -- mithin noch in der
96 Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO --
97 beim zuständigen Finanzamt
98 eingehen. Müsste die Voranmeldung
99 richtigerweise eine Zahlungslast
100 ausweisen, so erfüllt dies den
101 Tatbestand der vollendeten
102 Steuerhinterziehung (vgl. § 370
103 Abs. 4 S. 1 i.V.m. § 168 S. 1 AO).
104 Über den Vorsatz braucht man nicht
105 groß nachzudenken -- schließlich
106 dürfte der für die Steuern des
107 Unternehmens zuständige
108 Geschäftsführer die gesetzlichen
109 Abgabefristen kennen und er dürfte
110 wissen oder es zumindest für
111 möglich halten, dass aus der
112 Anmeldung eine Zahlungspflicht
113 resultiert. Bislang war dies
114 irrelevant. Die verspätet
115 eingegangene Steueranmeldung
116 stellte (jedenfalls) auch eine
117 Nacherklärung i.S.d. § 371 Abs. 1
118 AO dar. Anders wäre dies, wenn der

119 Gesetzgeber die vom BGH
120 angeregte Rechtsänderung
121 verwirklichte: Erweist sich die
122 abgegebene USt.-Vor Anmeldung im
123 weiteren Verlauf als unvollständig,
124 weil später noch weiterer
125 Korrekturbedarf auftaucht, stellt die
126 verspätete Vor Anmeldung nur eine
127 „Teilselbstanzeige“ in der
128 Terminologie des BGH dar. Die
129 Verantwortlichen haben nicht
130 „reinen Tisch gemacht“. Ihre
131 Nacherklärung wäre insgesamt
132 unwirksam.

133 Gegen diese möglicherweise
134 unerwünschte Rechtsfolge könnte
135 man zur Verteidigung des BGH
136 einwenden, der Senat habe nur der
137 „dolosen“, also der absichtlich
138 unvollständigen Nacherklärung die
139 Wirksamkeit versagen wollen. Dies
140 war wohl die eigentliche Intention
141 des Senats -- der BGH hat es in
142 seinem Beschluss aber leider
143 versäumt, dies klarzustellen,
144 weshalb auch der Gesetzgeber unter
145 Berufung auf die
146 Senatsentscheidung jede Form der
147 Teilnacherklärung für unwirksam
148 erklären will. Allerdings bliebe eine
149 Abgrenzung nach subjektiven
150 Kriterien nicht nur im Beispielfall
151 höchst problematisch. Denn der
152 Geschäftsführer der GmbH weiß
153 selbstverständlich, dass die
154 Voranmeldungen der Vergangenheit
155 nach ihrer erstmaligen Abgabe stets
156 noch mehrfach korrigiert wurden.
157 Anders ausgedrückt: Der
158 Geschäftsführer hat im Zeitpunkt der
159 ersten oder zweiten Berichtigung
160 sicheres Wissen darüber, dass diese
161 Erklärung noch nicht dem
162 endgültigen Stand entspricht. Eine
163 Abgrenzung zwischen absichtlich-
164 dolosen und „nur“ wissentlich-
165 unvollständigen Nacherklärungen
166 macht aber strafrechtlich
167 offensichtlich keinen Sinn -- sie lässt
168 sich weder dogmatisch begründen
169 noch in der Praxis beweissicher
170 feststellen.

171 Gelingt es, bereits wenige Tage nach
172 der ersten Korrektur eine zweite
173 korrigierte und korrekte
174 Voranmeldung einzureichen, so
175 zwingt dies das Finanzamt nach der
176 vorgeschlagenen Neufassung zur
177 Einleitung des Steuerstrafverfahrens.
178 Die Nacherklärung ist eine perfekte
179 Ermittlungsgrundlage für die

180 Steuerfahndung. Strafbefreiende
181 Wirkung entfaltet sie nach der
182 geplanten Gesetzesänderung nicht.
183 Ob diese Neufassung der Intention
184 des 1. Strafsenats des BGH
185 entspricht oder nicht, d.h. ob der
186 Senat nicht richtigerweise zumindest
187 in der vervollständigenden
188 Zweiterklärung eine wirksame
189 Selbstanzeige sehen würde, ist
190 unklar. Denn der Beschluss des
191 1. Senats trifft auch zu dieser
192 wichtigen Frage keinerlei Aussagen.

193 Im Ergebnis werfen die
194 Entscheidung des BGH vom
195 20.5.2010 und die nachfolgende
196 Aktivität des Gesetzgebers eine
197 Fülle von Problemen auf, die bislang
198 nicht ansatzweise zur Kenntnis
199 genommen wurden. Die Bedeutung,
200 welche § 371 AO im
201 Zusammenhang mit der Korrektur
202 von Steuererklärungen im weiteren
203 Sinne zukommt, wird völlig
204 ausgeblendet. Dies trifft vor allem
205 die Steuerpflichtigen, die aufgrund
206 der Komplexität ihrer steuerlichen
207 Verhältnisse regelmäßig mit
208 Korrekturerklärungen arbeiten
209 müssen. Wenn der BGH das Ziel
210 verfolgte, mit seinen Ausführungen
211 zur Teilselbstanzeige eine
212 „Klarstellung“ herbeizuführen, dann
213 ist es nicht gelungen. Die Praxis ist
214 in hohem Maß verunsichert.

215

216 **II. Ausschluss der Selbstanzeige** 217 **bei Anschluss-Betriebsprüfung**

218 Die vom Bundesrat im Anschluss an
219 die BGH-Entscheidung formulierte
220 Beschlussempfehlung hält allerdings
221 über den Bereich der
222 „Teilselbstanzeige“ hinaus noch
223 weitere Überraschungen bereit. Die
224 Empfehlung sieht vor, die
225 Sperrwirkung der Ausschlussgründe
226 nach § 371 Abs. 2 AO erheblich zu
227 erweitern. Im vorliegenden
228 Zusammenhang bedeutsam sind vor
229 allem die Vorschläge zu § 371
230 Abs. 2 Nr. 1a und Nr. 1b AO-E.
231 Danach soll die Selbstanzeige
232 bereits ausgeschlossen sein, wenn
233 eine Außenprüfung stattfinden soll
234 und die entsprechende
235 Prüfungsanordnung abgesendet
236 wurde (Nr. 1a) und sie soll für alle
237 Fälle ausgeschlossen sein, in denen
238 eine solche Außenprüfung bereits
239 abgeschlossen wurde (Nr. 1b). D.h.

240 im Klartext: Unternehmen, die der
241 Anschlussprüfung unterliegen,
242 werden von der Möglichkeit zur
243 Selbstanzeige weitestgehend
244 ausgeschlossen. Alle
245 Veranlagungszeiträume, für die
246 bereits eine Prüfung stattgefunden
247 hat oder für die vielleicht bereits
248 eine Prüfungsanordnung versandt
249 wurde -- ohne dass sie dem
250 Unternehmen zugegangen ist --, sind
251 für die strafbefreiende Selbstanzeige
252 gesperrt. Nach einer sachlichen
253 Begründung sucht man vergebens.
254 In der Begründung wird lediglich
255 auf die vermeintlichen
256 „Problemfälle“ der Prüfung an
257 Amtsstelle, der Prüfung beim
258 Steuerberater und der vorherigen
259 Versendung der für den Prüfer
260 bestimmten Daten-CD verwiesen,
261 allerdings sind die beiden letzten
262 Konstellationen auf Grundlage des
263 geltenden Rechts klar zu
264 beantworten und zum Beginn der
265 Sperrwirkung bei Prüfung liegt eine
266 klarstellende BFH-Entscheidung
267 vor, so dass diese Erwägungen
268 vorgeschoben sind. Bisläng war die
269 Selbstanzeige von dem Moment an
270 nicht mehr möglich, zu dem der
271 Prüfer „erschieden“ war. D.h. im
272 Zeitraum zwischen der Bekanntgabe
273 der Prüfungsanordnung und dem
274 eigentlichen Prüfungsbeginn bestand
275 Gelegenheit für den
276 Steuerpflichtigen und seinen
277 Berater, die Unterlagen
278 aufzuarbeiten und für dabei
279 entdeckte Problemkonstellationen
280 durch Abgabe einer Nacherklärung
281 die Schutzwirkungen des § 371 AO
282 in Anspruch zu nehmen. Wird die
283 beabsichtigte Rechtsänderung
284 Gesetz, so tritt die unsinnige
285 Situation ein, dass der
286 Steuerpflichtige durch das Gesetz
287 gezwungen wird, vor
288 Prüfungsbeginn entdeckte Fehler der
289 Vergangenheit nach Möglichkeit zu
290 vertuschen, um das strafrechtliche
291 Risiko zu minimieren, wenn nicht
292 ganz eindeutig ist, dass es sich um
293 allenfalls fahrlässig begangene
294 Fehler handelte. Ein neuer
295 Geschäftsführer, welcher in der
296 Prüfungsvorbereitung von Fehlern
297 seines Vorgängers aus der
298 Vergangenheit erfährt, wird in die
299 Steuerhinterziehung durch
300 Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2
301 AO i.V.m. § 153 AO gezwungen,

302 wenn er seinen Vorgänger nicht ins
303 Messer laufen lassen will. Denn
304 auch die für diese Konfliktsituation
305 geschaffene Vorschrift des § 371
306 Abs. 4 AO soll nach den
307 Vorstellungen des Bundesrats
308 gestrichen werden.

309

310 **III. Ergebnis**

311 Die vorgeschlagenen Änderungen
312 zur Einschränkung von § 371 AO
313 sind nicht durchdacht. Die
314 Bedeutung der
315 Selbstanzeigeregeln erschöpft
316 sich nicht in der Möglichkeit,
317 vorsätzlich verschwiegene
318 ausländische Zinserträge
319 nachzuerklären. § 371 AO hat weit
320 darüber hinausgehende Bedeutung
321 für die Erfüllung der dem
322 Steuerbürger in einem komplexen
323 Besteuerungssystem aufgebürdeten
324 Erklärungs- und
325 Mitwirkungspflichten. Die
326 strafbefreiende Selbstanzeige ist ein
327 wichtiges Element, um den
328 Steuerpflichtigen risikofrei die
329 Berichtigung und Nachholung von
330 Angaben zu ermöglichen, welche im
331 schwierig abzustufenden
332 Grenzbereich zwischen bedingt
333 vorsätzlichem Fehlverhalten und
334 unverschuldetem Rechtsirrtum
335 zunächst unzutreffend oder
336 unvollständig mitgeteilt wurden.
337 Betroffen von der Rechtsänderung
338 wären insbesondere auch
339 Unternehmen, die bislang in der
340 Praxis vielfältig von den
341 bestehenden Korrekturmöglichkeiten
342 Gebrauch machen. Der Gesetzgeber
343 sollte die Teilselbstanzeige nicht
344 abschaffen, sondern in Anbetracht
345 der unglücklichen BGH-
346 Entscheidung gerade sicherstellen,
347 dass die Schutzwirkungen des § 371
348 AO für die vorliegend beschriebenen
349 Konstellationen bestehen bleiben.

350

351

352

353 * Sozietät Streck Mack Schwedhelm.

354