

2
3 **Die Verschärfung der Selbstanzeige durch**
4 **das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz**

5
6 Die Selbstanzeigemöglichkeit wird
7 durch das geplante Schwarzgeldbe-
8 kämpfungsgesetz deutlich erschwert.
9 In Zeiten von Steuer-CDs und ver-
10 besserter Rechtshilfe ist das Entde-
11 ckungsrisiko für Steuerhinterzieher
12 gestiegen. Die Selbstanzeige hat da-
13 her einen wahren Boom erlebt. Al-
14 lein in den Jahren 2008 bis 2010
15 wurden ca. 28.000 Selbstanzeigen
16 abgegeben (vgl.
17 [http://www.haufe.de/stuern/newsD](http://www.haufe.de/stuern/newsDetails?newsID=1291878102.57)
18 [etails?newsID=1291878102.57](http://www.haufe.de/stuern/newsDetails?newsID=1291878102.57)).
19 Dies spülte Millionen in die Staats-
20 kassen, rief aber auch Kritiker auf
21 den Plan. Zum Teil wurde die Ab-
22 schaffung der Selbstanzeige gefor-
23 dert (z.B. Antrag der SPD Fraktion:
24 BT-Drucks. 17/1411 v. 20.4.2010),
25 da man in ihr eine Privilegierung
26 reicher Krimineller sah. Unterstüt-
27 zung erhielten die Kritiker vom
28 BGH, der am 20.5.2010 die bisheri-
29 ge Rechtsprechung zu § 371 AO
30 verschärfte. Für die Zukunft sollten
31 sog. Teilselbstanzeigen nicht mehr
32 anerkannt werden und die Sperr-
33 gründe nach § 371 Abs. 2 AO re-
34 striktiver als bislang ausgelegt wer-
35 den (BGH v. 20.5.2010 -- 1 StR
36 577/09, DStR 2010, 1133). Der Ge-
37 setzgeber folgte. Im Rahmen des
38 sog. Schwarzgeldbekämpfungsges-
39 setzes (BT-Drucks. 17/4182) wurde
40 ein Änderungsvorschlag für § 371
41 AO vorgestellt, der Grundlage des
42 nunmehr vorliegenden Bundestags-
43 beschlusses (BT-Drucks. 17/5067
44 [neu] v. 16.3.2011) ist. Am
45 15.4.2011 hat das Gesetz den Bun-
46 desrat passiert.

47
48 **I. Neue Grundregelung und Aus-**
49 **schluss der Teilselbstanzeige**

50 Der neue Grundtatbestand in § 371
51 Abs. 1 AO lautet:

52 „Wer gegenüber der Finanzbehörde zu
53 allen unverjährten Steuerstraftaten ei-
54 ner Steuerart in vollem Umfang die
55 unrichtigen Angaben berichtet, die
56 unvollständigen Angaben ergänzt oder
57 die unterlassenen Angaben nachholt,

58 wird wegen dieser Steuerstraftaten
59 nicht nach § 370 bestraft.“

60 Nach dem Willen des Gesetzgebers
61 soll mit der angeblich häufig vor-
62 kommenden „Salamitaktik“ bei der
63 Abgabe von Selbstanzeigen Schluss
64 sein. Teilselbstanzeigen sind nicht
65 mehr zulässig. So liegt in Zukunft
66 keine wirksame Selbstanzeige vor,
67 wenn der Steuerpflichtige ein Konto
68 bei der Bank A erklärt und das Kon-
69 to bei der Bank B weiterhin ver-
70 schweigt, z.B. weil von Bank A eine
71 Daten-CD angekauft wurde und so-
72 mit das Entdeckungsrisiko steigt.

73 Dem Taktieren mit der Selbstanzei-
74 ge wollte auch schon der BGH
75 (BGH, aaO) einen Riegel vorschie-
76 ben. Die Ausführungen des BGH
77 bezogen sich hierbei auf den mate-
78 riellen Tatbegriff (vgl. *Wegner*,
79 PStR 2010, 310 ff.). Die „Tat“ in
80 diesem Sinne bezieht sich auf Steu-
81 erart und Veranlagungszeitraum
82 (*Schmitz/Wulf* in
83 Münch.Komm.StBG, 2010, § 370
84 AO Rz. 474). Eine unzulässige Teil-
85 selbstanzeige nach Diktion des BGH
86 lag nur vor, wenn für einen be-
87 stimmten Veranlagungszeitraum
88 nicht sämtliche Angaben gemacht
89 wurden.

90 Der neue § 371 Abs. 1 AO geht
91 hierüber hinaus. Es werden vollum-
92 fänglich richtige Angaben zu allen
93 unverjährten Steuerstraftaten einer
94 Steuerart gefordert. Die Erweiterung
95 gegenüber der BGH-Rechtsprechung
96 bezieht sich aber nur auf die zeitli-
97 che Dimension, der Bezugspunkt der
98 Steuerart ist geblieben. Erklärt der
99 Steuerpflichtige alle Einkünfte aus
100 2008, nicht aber aus 2007, liegt jetzt
101 eine unwirksame Teilselbstanzeige
102 vor. Eine Selbstanzeige mit Bezug
103 auf die Einkommensteuer sperrt aber
104 eine spätere Selbstanzeige im Hin-
105 blick auf die Umsatzsteuer nicht.

106

107 **II. Erweiterung der Sperrgründe**

108 Auch die Sperrgründe nach § 371
109 Abs. 2 AO a.F. wurden verändert.

110

111 **1. Zugang der Prüfungsanord-** 112 **nung**

113 Neu ist der Sperrgrund des Zugangs
114 der Prüfungsanordnung. In § 371
115 Abs. 2 Nr. 1 a) AO heißt es:

116 „Straffreiheit tritt nicht ein, wenn
117 1. bei einer der zur Selbstanzeige ge-
118 brachten unverjährten Steuerstraftaten
119 vor der Berichtigung, Ergänzung oder
120 Nachholung
121 a) dem Täter oder seinem Vertreter ei-
122 ne Prüfungsanordnung nach § 196 be-
123 kannt gegeben worden ist oder ...“

124 Hierdurch wird die Sperrwirkung
125 zeitlich nach vorne verlagert. Bis-
126 lang war eine Selbstanzeige bis zum
127 Erscheinen des Prüfers möglich.

128 Nach noch geltender Rechtslage be-
129 steht die Möglichkeit, zwischen der
130 Prüfungsanordnung und dem Er-
131 scheinen des Prüfers Unterlagen
132 aufzuarbeiten und für hierbei ent-
133 deckte problematische Konstellatio-
134 nen die Abgabe einer Nacherklärung
135 zu erwägen. Nun ist der Steuer-
136 pflichtige dazu gezwungen, für bei
137 der Aufarbeitung erkannte Problem-
138 fälle entweder das Risiko einer un-
139 wirksamen Selbstanzeige einzuge-
140 hen oder Problembereiche möglichst
141 zu vertuschen, um das strafrechtliche
142 Risiko zu minimieren.

143 Probleme dürfte das Kriterium der
144 „Bekanntgabe“ bereiten. Wenn die
145 Zustellung der Prüfungsanordnung
146 wie bislang per einfachem Brief er-
147 folgt, gilt diese am dritten Tag nach
148 Aufgabe zur Post als bekannt gege-
149 ben (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Je
150 nach Postlauf blieben also noch ein
151 bis zwei Tage Zeit für eine „Sofort-
152 selbstanzeige“. Schwierig wird es
153 auch, wenn der Steuerpflichtige be-
154 streitet, den Brief erhalten zu haben.
155 Die Finanzverwaltung ist beweispflichtig für den Zugang der Anordnung. Diese Probleme können nur durch eine förmliche Zustellung verhindert werden, die mit höheren Kosten des Staates verbunden ist. Denkbar ist, dass die Finanzverwaltung auch in Zukunft die Prüfungsanordnung telefonisch ankündigt, wie dies schon heute die Regel ist. Das hieße, dem Steuerpflichtigen die Chance zur Selbstanzeige zu geben und den Sperrgrund nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO praktisch leerlaufen zu lassen.

169
170

171	2. Tatentdeckung
172	Der Sperrgrund der „Tatentdeckung“
173	ist durch § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO
174	deutlich erweitert worden:
175	„Straffreiheit tritt nicht ein, wenn
176	2. eine der Steuerstraftaten im Zeit-
177	punkt der Berichtigung, Ergänzung
178	oder Nachholung ganz oder zum Teil
179	bereits entdeckt war und der Täter dies
180	wusste oder bei verständiger Würdi-
181	gung der Sachlage damit rechnen
182	musste oder ...“
183	Bezog sich in der alten Fassung die
184	Entdeckung auf die Tat im materiel-
185	len Sinne (also Veranlagungszeit-
186	raum + Steuerart), ist es nun ausrei-
187	chend, wenn eine der strafrechtlich
188	unverjährten Taten bereits (teilwei-
189	se) entdeckt ist.
190	Finden sich z.B. auf einer angekauften
191	Steuer-CD Erträgnisaufstellungen
192	eines nicht deklarierten Kontos
193	für das Jahr 2008 und kann der Steu-
194	erpflichtige mit dieser Entdeckung
195	rechnen, so sind alle strafrechtlich
196	noch verfolgbaren Zeiträume für ei-
197	ne Selbstanzeige im Bezug auf die
198	Einkommensteuer gesperrt. Der
199	Steuerpflichtige kann nun weder
200	seine Erträge auf anderen Auslands-
201	konten, noch sonstige einkommens-
202	steuerlich relevanten Sachverhalte
203	offenlegen und auf Straffreiheit hof-
204	fen.
205	
206	3. Zinsauflage für große Hinter-
207	ziehungssummen
208	Neu ist der Sperrgrund des § 370
209	Abs. 2 Nr. 3 AO für Steuerhinterzie-
210	hungen von mehr als 50.000 € Dort
211	heißt es:
212	„Straffreiheit tritt nicht ein, wenn
213	3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte
214	Steuer oder der für sich oder einen an-
215	deren erlangte nicht gerechtfertigte
216	Steuervorteil einen Betrag von 50 000
217	Euro je Tat übersteigt.“
218	Die Regelung muss im Zusammen-
219	hang mit dem neuen § 398a AO ge-
220	lesen werden:
221	„In Fällen, in denen Straffreiheit nur
222	deswegen nicht eintritt, weil der Hin-
223	terziehungsbetrag 50 000 Euro über-
224	steigt (§ 371 Absatz 2 Nummer 3)
225	wird von der Verfolgung einer Steuer-
226	strafat abgesehen, wenn der Täter in-
227	nerhalb einer ihm bestimmten ange-
228	messenen Frist

229 1. die aus der Tat zu seinen Gunsten
230 hinterzogenen Steuern entrichtet und

231 2. einen Geldbetrag in Höhe von fünf
232 Prozent der hinterzogenen Steuer zu-
233 gunsten der Staatskasse zahlt.“

234 In solchen Fällen kann der Steuer-
235 pflichtige zwar keine Straffreiheit im
236 eigentlichen Sinne mehr erreichen,
237 er hat es aber in der Hand, die Ver-
238 folgung der Tat zu verhindern. Zahlt
239 der Steuerpflichtige die Steuerschuld
240 plus 5 % Zinsen auf die hinterzoge-
241 ne Summe, kann die Tat nicht mehr
242 verfolgt werden. Der Zins ähnelt ei-
243 ner Auflage nach § 153a StPO.

244 Das Verfolgungshindernis bei gro-
245 ßen Hinterziehungen bezieht sich
246 nur auf die einzelne materielle Tat.
247 Das bedeutet, dass der Steuerhinter-
248 zieher mehr als 50.000 € pro Veran-
249 lagungszeitraum und Steuerart hin-
250 terziehen muss, um die Zinsauflage
251 auszulösen.

252

253 **III. Leichtfertige Steuerverkür-** 254 **zung**

255 Auch die Selbstanzeige bei leichtfer-
256 tiger Steuerverkürzung wird geän-
257 dert. § 378 Abs. 3 AO lautet:

258 „(3) Eine Geldbuße wird nicht festge-
259 setzt, soweit der Täter gegenüber der
260 Finanzbehörde die unrichtigen Anga-
261 ben berichtigt, die unvollständigen
262 Angaben ergänzt oder die unterlasse-
263 nen Angaben nachholt, bevor ihm oder
264 seinem Vertreter die Einleitung eines
265 Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen
266 der Tat bekannt gegeben worden ist.
267 § 371 Absatz 3 und Absatz 4 gilt ent-
268 sprechend.“

269 Einziger Sperrgrund ist die Be-
270 kanntgabe der Einleitung des Straf-
271 oder Bußgeldverfahrens. Ein Gleich-
272 lauf mit den Sperrgründen des § 371
273 Abs. 2 AO besteht nicht. Insbeson-
274 dere gilt auch die Zinsregelung des
275 § 398a AO für die leichtfertige Steu-
276 erverkürzung nicht.

277 Die Teilselbstanzeige ist bei § 378
278 AO von Gesetzes wegen nicht aus-
279 geschlossen. Auch die Erwägungen
280 des BGH (BGH, aaO) lassen sich
281 nicht ohne Weiteres auf § 378 AO
282 übertragen. Bei der leichtfertigen
283 Steuerverkürzung liegt kein krimi-
284 nelles Unrecht vor, welches beseitigt
285 werden muss.

286

287
288
289
290
291
292
293
294
295
296
297
298
299
300
301
302
303
304
305
306
307
308
309
310
311
312
313
314
315
316
317
318
319
320
321
322
323
324
325
326
327
328
329
330
331
332
333
334
335
336
337
338
339

IV. Übergangsregelung

Das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz regelt auch, ab wann die neue Selbstanzeige gelten soll.

§ 24 EGAO sieht Vertrauensschutz vor. Erst ab der Verkündung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes greift der neue große Teilselbstanzeigenausschluss im Bezug auf alle strafrechtlich noch nicht verjährten Taten. Bis zum – abweichenden – Datum des Änderungsgesetzes bleibt es bei der alten Rechtslage, ohne Berücksichtigung der Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH (BGH, aaO).

V. Fazit

Die Selbstanzeigemöglichkeit ist deutlich eingeschränkt. Die Teilselbstanzeige ist zukünftig unzulässig. Dies bezieht sich auf alle strafrechtlich nicht verjährten Taten und geht damit weiter als die Rechtsprechung des BGH (BGH, aaO). Die Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO a.F. sind ausgeweitet und zum Teil neu gefasst worden. Für Taten, bei denen über 50.000 € Steuern pro Veranlagungszeitraum und Steuerart hinterzogen wurden, ist ein Zins von 5 % auf die Hinterziehungssumme zu zahlen. Die Selbstanzeige bei der leichtfertigen Steuerverkürzung ist an wesentlich geringere Hürden gebunden. Die Teilselbstanzeige ist im Rahmen von § 378 AO weiterhin zulässig. Die erweiterten und neuen Sperrgründe gelten hier nicht. Die neuen Regelungen gelten ab Verkündung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes.

* *Dr. Rainer Spatscheck* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Strafrecht sowie Partner, *Christian Höll* ist Rechtsanwalt sowie Mitarbeiter der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München, Köln Berlin.