

Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Birger Schütte, Essen

OLG Hamm, Beschluss vom 27.10.2015 – 5 RVs 119/15

Gegenstand der Besprechung ist ein Beschluss des Oberlandesgerichts Hamm vom 27.10.2015, der eine (Sprung-) Revision gegen ein erstinstanzliches Urteil des Amtsgerichts Essen enthält. Inhaltlich behandelt der Beschluss die Frage der Wirksamkeit einer straffbefreienden Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO sowie die Reichweite des Sperrgrundes der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.

I. Sachverhalt

Mit Urteil des Amtsgerichts – Schöffengericht – Essen ist der Angeklagte und jetzige Revisionsführer wegen Steuerhinterziehung in zwölf Fällen, wobei es in zwei Fällen beim Versuch geblieben ist, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten verurteilt worden. Die Vollstreckung wurde zur Bewährung ausgesetzt.

Nach den Feststellungen des Amtsgerichts Essen hat der Angeklagte seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2009 bis 2012 unvollständig erklärt und dadurch Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer hinterzogen. Eine vom Angeklagten abgegebene Selbstanzeige ist nach der Auffassung des Amtsgerichts Essen unwirksam, da die Voraussetzungen eines Sperrgrundes im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO erfüllt sind. Der genaue Inhalt der Selbstanzeige wird im Urteil nicht mitgeteilt. Das Amtsgericht stützt seine Auffassung darauf, dass zuvor ein Steuerstraßverfahren wegen des Verdachts der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung für die Jahre 2009 bis 2011 eingeleitet worden und daher zum Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige die Tat zumindest teilweise bereits entdeckt gewesen sei. Mit der Tatentdeckung habe der Angeklagte, so das Amtsgericht weiter, auch rechnen müssen, da die für den Betrieb des Angeklagten zuständige Betriebsprüferin in einem Telefonat mit dem Steuerberater des Angeklagten einen Termin für die Durchführung einer Betriebsprüfung abgestimmt habe.

Gegen das Urteil des Amtsgerichts Essen hat der Angeklagte Sprungrevision eingelegt und die Verletzung materiellen Rechts gerügt.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist nach den Feststellungen des Oberlandesgerichts Hamm zulässig und hat mit der Sachrüge – zumindest vorläufig – Erfolg, da die Urteilsfeststellungen des Amtsgerichts Essen keine tragfähige Grundlage für eine Verurteilung des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung bieten. Neben weiteren Mängeln verzichte das Urteil insbesondere auf notwendige Feststellungen zum Vorliegen einer Selbstanzeige sowie zu den Voraussetzungen eines Sperrgrundes nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO. Nach den Ausführungen des Oberlandesgerichts Hamm stellt bereits die Nichtmitteilung des genauen Inhalts der Selbstanzeige einen sachlich-rechtlichen Mangel dar, da nicht geprüft werden könne, ob die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO erfüllt seien. Entsprechende Feststellungen zum Inhalt einer Selbstanzeige seien nur dann entbehrlich, wenn die Selbstanzeige aufgrund des Vorliegens eines Sperrgrundes im Sinne des § 371 Abs. 2 AO in jedem Fall nicht wirksam sei. Die Voraussetzungen eines Sperrgrundes im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sind nach Ansicht des Oberlandesgerichts jedoch ebenfalls nicht im ausreichenden Maße festgestellt worden. Insbesondere sei nicht erkennbar, wie der Angeklagte vom Inhalt des Telefonats zwischen dem Steuerberater und der Betriebsprüferin erfahren habe. Das Urteil sei daher aufzuheben.

Für die neue Verhandlung weist das Oberlandesgericht Hamm hinsichtlich der Voraussetzungen des Sperrgrundes der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des BGH (Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09) darauf hin, dass angesichts der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten und der stärkeren Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit heute keine hohen Anforderungen an die Annahme des Rechnenmüssens im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO mehr gestellt werden könnten.¹ Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO werde vielmehr maßgeblich durch die objektiven Voraussetzungen der Tatentdeckung bestimmt. Der Steuerhinterzieher müsse im Einzelfall mit der Tatentdeckung auch dann rechnen, wenn er noch nicht sicher auf die erfolgte Tatentdeckung schließen könne. Es genüge, wenn der Steuerhinterzieher aufgrund der ihm bekannten Tatsachen konkrete Anhaltspunkte dafür habe, dass seine Steuerhinterziehung entdeckt sein könne.

Diese am Wortlaut orientierte Auslegung werde auch durch die Systematik des § 371 Abs. 2 AO gestützt. In § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO habe der Gesetzgeber festgelegt, dass schon die Bekanntgabe einer (verdachtsunabhängigen) Prüfungsanordnung die Straffreiheit durch eine Selbstanzeige ausschließe. Soweit jedoch im Fall der Steuerprüfung – losgelöst vom Vorliegen eines Tatverdachts – schon die bloße Ankündigung einer Steuerprüfung ausreiche, liegt es nach der Auffassung des Oberlandesgerichts Hamm² nahe, es „bei einer tatsächlichen gegebenen Tatentdeckung durch die Steuerbehörden für die Versagung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ausreichen zu lassen, wenn der Täter die Entdeckung der Steuerhinterziehung nach seinem Kenntnisstand nur befürchten musste.“

III. Anmerkungen

Die in diesem Hinweis geäußerte Rechtsauffassung des Oberlandesgerichts Hamm überzeugt nicht. Die (Unrichtigkeit der) Argumentation des Oberlandesgerichts erschließt sich bereits vor dem Hintergrund der allgemeinen Voraussetzungen des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.

1. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO bestimmt, dass trotz der Abgabe einer Selbstanzeige keine Straffreiheit eintreten soll, wenn die angezeigte Tat zum Zeitpunkt der Berichtigung bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ist folglich zweistufig aufgebaut. Zunächst muss eine Tatentdeckung im Sinne der Norm vorliegen. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der Täter bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste. Nur wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind, kommt einer Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zu.

¹ Zu den Voraussetzungen des Rechnenmüssens sofort.

² Unter Hinweis auf die Entscheidung Amtsgericht Kiel, Urteil vom 27. November 2014 – 48 Ls 1/14, 48 Ls 545 Js46477/13 (1/14) –, juris.

a) Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO liegt nach der Rechtsprechung des BGH vor, wenn „bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist“.³ Ein Anfangsverdacht im Sinne des § 152 Abs. 2 StPO reicht ebenso wie eine bloße Entdeckungsgefahr nicht aus.⁴ Die Einleitung eines Strafverfahrens ist daher für die Annahme einer Tatentdeckung für sich genommen nicht ausreichend. Erforderlich ist vielmehr, dass – ähnlich den Voraussetzungen eines hinreichenden Tatverdachts im Sinne des §§ 170 Abs. 1, 203 StPO – eine gewisse Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen einer Steuerstraftat gegeben ist.⁵ In der Praxis wird durch die Ermittlungsbehörden und Gerichte jedoch regelmäßig mit Einleitung des Strafverfahrens von einer Tatentdeckung ausgegangen.⁶

b) Rechnen müssen mit der Tatentdeckung

Eine Selbstanzeige ist jedoch, selbst wenn die Steuerhinterziehung bereits entdeckt ist, nur unwirksam, wenn der Täter von der Entdeckung Kenntnis hatte oder mit der Tatentdeckung zumindest rechnen musste. Mit dem Begriff des Rechnenmüssens wird die Nachweispflicht der Behörden und Gerichte hinsichtlich der Kenntnis des Täters von der Entdeckung der Tat aufgelockert. Ein Täter muss danach bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen, wenn ihm nachweislich konkrete Tatsachen bekannt geworden sind, aus denen er den Schluss hätte ziehen müssen, dass eine Behörde von der Tatbegehung Kenntnis erlangt hat. Für die Annahme eines Sperrgrundes im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ist demnach ausreichend, wenn einzelne, bestimmte, zwingende Begleitumstände vorliegen, aus denen sich dem Täter die Tatentdeckung hätte aufdrängen müssen.⁷ Während der Begriff des ‚Rechnenmüssens mit der Tatentdeckung‘ zunächst sehr restriktiv gehandhabt wurde, ist der Anwendungsbereich spätestens seit dem Beschluss des BGH vom 20.05.2010⁸ erheblich ausgeweitet worden. In seinem Beschluss führt der BGH zum Regelungsgehalt des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO aus, dass „angesichts der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten im Hinblick auf Steuerstraftaten und auch der stärkeren Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit [...] jedenfalls heute keine hohen Anforderungen an die Annahme des ‚Kennenmüssens‘ der Tatentdeckung mehr gestellt werden“ können. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO werde vielmehr maßgeblich durch die objektive Voraussetzung der Tatentdeckung bestimmt, die subjektive Komponente des Rechnenmüssens verliere insoweit an Gewicht.⁹

Diese Argumentation wird in dem Urteil des Amtsgerichts Kiel vom 27.11.2014¹⁰ aufgegriffen. In dem Urteil erachtet das Amtsgericht Kiel bereits die unspezifische Kenntnis eines Steuerpflichtigen über den Ankauf sog. „Steuer-CDs“ aus der Schweiz als ausreichend an, um anzunehmen, dass der Steuerpflichtige mit einer Entdeckung der von ihm begangenen Steuerhinterziehung habe rechnen müssten. Dies führt dazu, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 AO bereits ab dem Moment nicht mehr möglich sein soll, in dem der Steuerpflichtige von dem Ankauf von „Steuer-CDs“ abstrakt Kenntnis erlangt hat.¹¹

2. Die Entscheidung des Oberlandesgerichts Hamm

Das Oberlandesgericht Hamm greift die Argumentation des BGH zu den Voraussetzungen des Rechnenmüssens mit der Tatentdeckung unter ausdrücklichen Hinweis auf die Entscheidung des Amtsgerichts Kiel vom 27.11.2014 auf und führt aus, dass es nach seiner Auffassung bei einer tatsächlich gegebenen Tatentdeckung bereits ausreichen soll, „wenn der

³ BGH 2010, 2146, Rn. 24.

⁴ Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 52. Lfg. August 2015, § 371 Rn. 635; Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 Rn. 302.

⁵ BGH NJW 2010, 2146, Rn. 24 ff.

⁶ so auch in der hier besprochenen Entscheidung des OLG Hamm, Beschluss vom 27.10.2015 – 5 RVs 119/15, juris, Rn. 15.

⁷ OLG Hamm, Beschluss vom 27.10.2015 – 5 RVs 119/15, juris, Rn. 16.

⁸ BGH NJW 2010, 2146.

⁹ BGH NJW 2010, 2146, Rn. 34.

¹⁰ AG Kiel DStR 2015, 897.

¹¹ kritisch: Wegner, SteuK 2015, 175; Dann, DStR 2015, 897

*Täter die Entdeckung nach seinem Kenntnisstand nur befürchten musste.*¹² Dies soll nach dem Urteil der ersten Instanz bereits der Fall sein, wenn die Betriebsprüferin des für den Täter zuständigen Finanzamts mit dem Steuerberater des Täters einen Termin für die Durchführung einer Außenprüfung abgestimmt hat. Setzt man die Entscheidung des Amtsgerichts Essen mit den Ausführungen des Oberlandesgerichts Hamm in Verbindung, scheint das Oberlandesgericht mehr als geneigt zu sein, die Auffassung der ersten Instanz zu teilen. Die vorgebrachten rechtlichen Argumente überzeugen jedoch nicht.

a) Terminabsprache mit dem Betriebsprüfer kein Anhaltspunkte für Rechnenmüssen mit der Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

Voraussetzung des „Rechnenmüssens“ mit der Tatentdeckung ist, wie das Oberlandesgericht Hamm selbst festhält,¹³ das Vorliegen einzelner, bestimmter, zwingender Anhaltspunkte dafür, dass die Tat bereits entdeckt wurde. Der Anruf eines Betriebsprüfers zwecks Terminierung einer Betriebsprüfung stellt keinen solchen zwingenden Anhaltspunkt für eine entsprechende Annahme dar, denn die Terminierung einer Betriebsprüfung ist strafrechtlich gesehen ein neutraler Vorgang. Betriebsprüfungen können anlasslos durchgeführt werden (vgl. § 193 Abs. 1 AO)¹⁴ und sind im Gegensatz zu Ermittlungen der Steuerfahndung grundsätzlich kein Mittel zur Aufklärung von Steuerstraftaten¹⁵. Der Betriebsprüfer ist vielmehr beim Verdacht einer Steuerstraftat gem. § 10 BpO 2000¹⁶ verpflichtet, dem Steuerpflichtigen vor der Durchführung von Ermittlungen die Einleitung des Strafverfahrens mitzuteilen. Auch können betriebsprüfungsspezifischen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Sinne des § 200 AO nach der Einleitung eines Strafverfahrens nicht mehr erzwungen werden, § 393 Abs. 1 S. 2 AO.¹⁷ Die Terminierungsanfrage eines Betriebsprüfers bietet daher keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass eine Steuerstraftat bereits entdeckt worden sein könnte. Vielmehr erschöpft sich der Aussagegehalt einer Terminierungsanfrage eines Betriebsprüfers allein darin, dass eine Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung in absehbarer Zeit bevorsteht.

b) Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit nicht vom Sperrgrund erfasst

Die Absprache zur Terminierung einer Betriebsprüfung kann daher höchstens dazu führen, dass sich aus der Sicht des Täters die Entdeckungswahrscheinlichkeit hinsichtlich der begangenen Steuerhinterziehung erhöht. Diesen Umstand hat auch der Gesetzgeber erkannt und sich vor diesem Hintergrund bewusst dazu entschieden, mit dem Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO eine Regelung aufzunehmen, nach der eine straffbefreiende Selbstanzeige nach der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung im Sinne des § 196 AO zumindest für die von der Betriebsprüfung betroffenen Veranlagungszeiträume nicht mehr möglich sein soll. Anknüpfungspunkt für eine Sperrwirkung ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO ist danach jedoch ausschließlich die förmliche Ankündigung der Betriebsprüfung im Sinne des § 196 AO. Eine der Ankündigung vorhergehende Terminierungsabsprache ist vom Regelungsgehalt des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO ausdrücklich nicht erfasst. Diese bewusste gesetzgeberische Entscheidung wird durch die Rechtsauffassung des Oberlandesgerichts Hamm über den Umweg des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO unterlaufen, wenn bereits eine Anfrage zur Terminierung einer Betriebsprüfung eine Sperrwirkung entfalten soll.

Auch die Begründung des Oberlandesgerichts Hamm überzeugt in diesem Zusammenhang nicht. Das Oberlandesgericht Hamm legt dar, dass, wenn bereits bei einer (verdachtsunabhängigen) Prüfungsanordnung die Straffreiheit gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO ausgeschlossen sei, es im Falle einer tatsächlich gegebenen Tatentdeckung ausreichen müsse, *„wenn der Täter die Entdeckung der Steuerhinterziehung nach seinem Kenntnisstand nur befürchten musste“*.¹⁸ Durch diese Argumentation vermischt das Oberlandesgericht Hamm den Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO, dessen Sperrwirkung mit der erhöhten Ent-

¹² OLG Hamm, Beschluss vom 27.10.2015 – 5 RVs 119/15, juris, Rn. 16.

¹³ OLG Hamm, Beschluss vom 27.10.2015 – 5 RVs 119/15, juris, Rn. 16.

¹⁴ Vgl. Rüsken, DStJG 31 [2008], 243, 245.

¹⁵ Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 134. Lfg. Oktober 2013, § 193 Tz. 6.

¹⁶ Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung - Betriebsprüfungsordnung - (BpO 2000)

¹⁷ Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 134. Lfg. Oktober 2013, § 193 Tz. 6.

¹⁸ Vgl. OLG Hamm, Beschluss vom 27.10.2015 – 5 RVs 119/15, juris, Rn. 18.

deckungsgefahr nach Bekanntgabe einer Betriebsprüfung begründet wird,¹⁹ mit dem Sperrgrund der bereits eingetretenen Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO. Dieses Zusammenziehen der Sperrgründe ist weder mit dem Gesetzeswortlaut noch mit dem Sinn und Zweck des jeweiligen Sperrgrundes vereinbar. Anknüpfungspunkt des Rechnenmüssens im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO ist nach dem Wortlaut der Norm ausschließlich die zurückliegende, bereits erfolgte Tatentdeckung („eine der Steuerstraftaten [...] bereits entdeckt war und der Täter [...] damit rechnen musste“). Zweck der Regelung ist, dass dem Täter das Privileg der strafbefreienden Wirkung einer wirksamen Selbstanzeige verwehrt werden soll, wenn er aufgrund konkreter Anhaltspunkte davon ausgehen musste, dass seine Tat bereits entdeckt war, da die Selbstanzeige in diesem Fall nicht mehr auf einer autonomen Entscheidung des Täters für eine Rückkehr in die Steuerehrlichkeit beruht und überdies für den Staat keinen Grund mehr besteht, Straffreiheit zu gewähren, da die nicht erklärte Steuerquelle bereits entdeckt ist. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO stellt demgegenüber darauf ab, dass eine Selbstanzeige beim Vorliegen einer Prüfungsanordnung aufgrund des erhöhten Risikos einer Tatentdeckung nicht mehr freiwillig erfolgt und die Offenlegung durch den Täter aufgrund dieser Risikoerhöhung nicht mehr belohnenswert sein soll. Die Sperrgründe der Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 verfolgen mithin unterschiedliche Zwecke und sind streng voneinander abzugrenzen. Gerade diese Abgrenzung hebt das Oberlandesgericht Hamm auf, wenn es die Voraussetzungen des Sperrgrundes der Tatentdeckung durch die formlose Absprache eines Prüfungstermins für eine anstehende Betriebsprüfung als erfüllt ansieht. Soweit der Gesetzgeber gewollt hätte, dass bereits die (unspezifische) Terminabsprache mit einem Außenprüfer dazu führt, dass die Möglichkeit der Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige suspendiert ist, hätte er dies in den Regelungsgehalt des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO mit aufnehmen können. Terminabsprachen sind eine seit Jahren gelebte Praxis zwischen Außenprüfern und Steuerberatern. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber sich vor diesem Hintergrund bewusst gegen eine Ausdehnung des Sperrgrundes auf diese Fälle entschieden hat, kann durch das Oberlandesgericht Hamm nicht durch eine extensive Anwendung des Sperrgrundes der Tatentdeckung umgangen werden. Die Rechtsauffassung des Oberlandesgerichts Hamm überzeugt daher selbst unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BGH zur extensiven Auslegung der Sperrgründe des § 371 AO nicht.

IV. Ausblick

Aus der Entscheidung des Oberlandesgerichts Hamm wird ersichtlich, dass es in der Rechtsprechung spätestens seit dem Beschluss des BGH vom 20.05.2010 erhebliche Tendenzen gibt, die Regelung des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sehr großzügig anzuwenden. Dem ist aus den beschriebenen dogmatischen Gründen zu widersprechen. Der Mandant muss allerdings im Rahmen der Selbstanzeigeberatung über die sich ergebenden Rechtsunsicherheiten aufgeklärt werden.

¹⁹ Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 Rn. 205.