

Tagungsbericht

Dipl. Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Dipl. Jurist Dirk Schäfers, beide Wissenschaftliche Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden vom 09. Dezember 2011

Podiumsdiskussion in Kooperation mit der Wirtschaftsstrafrechtlichen Vereinigung e.V., WisteV zur Neuregelung der strafbefreienden Selbstanzeige (§§ 371, 378, 398a AO)

1) Einleitung

Einleitend erläutert *Herr Prof. Seer* die Gründe für die Themenwahl der Veranstaltung. Er sehe das Steuerstrafrecht zwar nicht als eine Kernkompetenz des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an, jedoch als wichtigen Teil des Steuervollzuges. Daher habe er die Zusammenarbeit mit der WisteV gesucht. Im Folgenden solle zunächst anhand von Impulsreferaten eine Einleitung in die Problemstellung des Themas gegeben und im Rahmen der Podiumsdiskussion mit fachkundigen Teilnehmern insb. aus den Bereichen Justiz, Finanzverwaltung, Beraterschaft und Anwaltschaft anschließend vertieft werden. *Herr Dr. Szesny* ergänzt, dass die WisteV, eine für alle Berufsgruppen offenstehende Gruppe sei und damit ihrer Aufgabe – der disziplinübergreifenden Zusammenarbeit – nachkomme.

2) Impulsreferat: Rolletschke – Neuregelung der strafbefreienden Selbstanzeige

Herr Rolletschke nennt die Selbstanzeige ein Risikofeld und verweist auf die Karikatur aus der FAZ vom 6.7.10, räumt aber ein, dass es „so schlimm nicht“ sei. Die Wurzeln des neuen Selbstanzeigerechts sehe er zum einen im Beschluss des BGH vom 20.5.10 (BGHSt 55, 180), hauptsächlich aber in der Neuregelung im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.11 (BGBl. I 2011, 676). Der BGH habe dort deutlich gemacht, dass neben der Erschließung neuer Steuerquellen vor allem die Rückkehr des Steuerhinterziehers zur Steuerehrlichkeit Rechtfertigungsgrund für die strafbefreiende Selbstanzeige sei. Damit habe der Honorierungsgedanke eine Renaissance erfahren. Als Ausnahmetatbestand müssten – so der BGH – die positiven Wirksamkeitsvoraussetzungen (Abs. 1) des § 371 AO eng, die negativen (Abs. 2) weit ausgelegt werden. Im Folgenden erläutert *Herr Rolletschke* synoptisch die Neuregelung. Neu eingefügt sei, dass der Stpfl. eine sog. Steuerspartenbeichte ablegen müsse, um straffrei zu werden. Die im Gesetzgebungsverfahren diskutierte vollkommene Lebensbeichte, also Berichtigung sämtlicher Steuern (auch Bagatellsteuern wie Hunde- oder Zweitwohnungsteuer), sei nach der Expertenanhörung im Finanzausschuss wieder verworfen worden. Auch sei durch das Streichen des Wortes „insoweit“ eine Teilselbstanzeige nicht mehr möglich. Eine gesamte Steuersparte würde durch eine nicht berichtigte falsche Angabe eines Teilaspektes komplett infiziert. Neu sei der Ausschlussgrund von § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO, wodurch der Sperrtatbestand zeitlich weiter nach vorne verlagert werden solle. Ebenfalls neu sei die Nr. 3, die laut Gesetzesbegründung auf die Rechtsprechung des BGH vom 2.12.2008 zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung zurückgehe.

Zur Abschaffung der Teilselbstanzeige führt *Herr Rolletschke* aus, dass nun Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang berichtet werden müssten. Der Begriff der Verjährung sei hier im strafrechtlichen Sinne als Strafverfolgungsverjährung zu verstehen und nicht als steuerrechtliche Festsetzungsverjährung. Problematisch sei, was unter einer „Steuerart“ zu verstehen sei, da eine Legaldefinition fehle und auch aus der Gesetzesbegründung keine Definition zu entnehmen sei. Jedenfalls sei dieselbe Steuerart betroffen, sofern es sich um Steuern desselben Gesetzes (EStG, KStG) handle. Strittig sei dies bei verschiedenen Erhebungsformen, wenn z.B. ein Arbeitgeber bei seiner eigenen Einkommensteuer und der Lohnsteuer für seine Arbeitnehmer falsche Angaben mache. Ebenso werde dies im Verhältnis von Feststellungsbescheiden zum Einkommensteuerbescheid und von Täterschaft zur Teilnahme diskutiert. Die Selbstanzeige müsse vollumfänglich die Falschangaben berichtigen. Teilselbstanzeigen würden seit dem Urteil des BGH v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249, bei einer maximalen Toleranz von 5 % auf die hinterzogene Steuer noch als vollständig gelten, sofern die Teilselbstanzeige auf undolosem Verhalten

des Täters beruhe. Wegen des Honorierungsgedankens der Selbstanzeige dürfe es nicht zu einer „Ein-/Abpreisung“ führen. Dabei bleibe es bis jetzt offen, ob sich die Toleranzgrenze auf die einzelne Tat oder eine „Steuersparte“ beziehe. Ausgehend vom Motiv der Rückkehr des Täters zur Steuerehrlichkeit müsse sich die Korrektur eben auf diese Falschangabe in der Steuererklärung beziehen, weswegen *Herr Rolletschke* im Sinne einer engen Auslegung auf die Tat abstellen wolle. Auch undolose Teilselbstanzeigen seien unwirksam. Ebenso führe eine zweite Teilselbstanzeige nicht zur vollumfänglichen Strafaufhebung, jedoch sei das Verhalten strafmildernd oder im Wege des § 153a StPO zu berücksichtigen.

Als weiteres Problemfeld benennt *Herr Rolletschke* den neuen Sperrtatbestand der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung. Zum einen sei strittig, wann hinsichtlich des Adressaten noch von der Personenidentität zwischen Täter und Steuerpflichtigen i.S.d. Norm gesprochen werden könne. So verhindere eine Bekanntgabe an einen gesetzliche Vertreter, z.B. der Geschäftsführer einer GmbH, dass der Stpfl. eine Selbstanzeige abgeben könne. Ein Prokurist einer GmbH sei mit letzterer nicht personenidentisch, so dass eine Selbstanzeige noch erfolgen könne. Zum anderen sei strittig, ob die Bekanntgabefiktion im Bereich des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO gelte. Gegen die Geltung spreche, dass das Steuer- und das Strafverfahren voneinander zu trennen seien. *Herr Rolletschke* befürwortet aber eine Anwendung mit dem Argument, dass es eine Akzessorietät zum Verwaltungsverfahren geben müsse. Denn zur Wirksamkeit des Verwaltungsaktes Prüfungsanordnung bedürfe es seiner Bekanntgabe nach Maßgabe des Verwaltungsrechts. Er weist darauf hin, dass diese Auslegung dem Stpfl. aber auch zum Vorteil gereichen kann, wenn im Tatsächlichen der Zugang des Verwaltungsaktes vor dem fiktiven Zugang liege. Dann greife der Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO noch nicht und der Steuerpflichtige könne trotz Kenntnis von der Prüfungsanordnung noch strafbefreiend eine Selbstanzeige abgeben.

Auf die Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung komme es hingegen nicht an. Die Sperrwirkung der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung beziehe sich wegen der Infizierungstheorie nach Ansicht von *Herrn Rolletschke* auf alle Veranlagungszeiträume der in die Anordnung einbezogenen Steuersparte, was allerdings umstritten sei. Nach Abschluss des Prüfungsverfahrens, also spätestens mit Erhalt des Steuerbescheides, lebe die Selbstanzeigmöglichkeit wieder auf.

Herr Rolletschke erläutert, dass der neue Sperrtatbestand der Nr. 3 (großer Umfang) auf der Rechtsprechung des BGH beruhe. Aus dem Wortlaut der Vorschrift ergebe sich, dass sich die genannte 50.000 €-Grenze auf die jeweilige Tat (also Abgabe der Steuererklärung) beziehe und nicht auf die Steuersparte. Probleme werfe die Regelung in Fällen des Kompensationsverbotes nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO auf, da tatbestandlich für einen Veranlagungszeitraum eine Steuerverkürzung vorliege, auch wenn es überperiodisch sogar zu einer Erstattung für den Stpfl. komme. Zudem sei strittig, wie Steuerverkürzungen auf Zeit zu bewerten seien, ob sich dabei die 50.000 €-Grenze auf den Verzugschaden oder den Nominalbetrag beziehe (vgl. dazu unten die Diskussion). Der Umfang des Sperrtatbestandes der Nr. 3 beschränke sich auf die jeweilige Tat.

Die Aussage, dass es keine Teilselbstanzeige gebe, relativiert *Herr Rolletschke* am Beispiel von § 371 Abs. 3 AO. Danach trete bei Teilnachentrichtung die Strafaufhebung für die jeweilige Tat ein, für die die Nachentrichtung reiche. Zur zeitlichen Anwendung von § 371 AO weist *Herr Rolletschke* auf Art. 97 § 24 EGAO hin, nach dem es für Teilselbstanzeigen, die bis zum 28.4.2011 eingegangen seien, eine Teilamnestie gebe. Dies sei auch durch das Urteil des BGH v. 25.7.2011, NJW 2011, 3249 bestätigt worden.

3) Impulsreferat: Dr. Hunsmann – § 398 a AO – Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen – Auslegung und Verfahrenspraxis

Herr Dr. Hunsmann behandelt in seinem Referat den mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz eingefügten § 398a AO. Er stellt die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit vor, die noch während des Gesetzgebungsverfahrens existiert hätten. Kritisiert werde der Strafcharakter der Norm vor dem Hintergrund des Richtervorbehalts und dem Grundsatz schuldangemessener Strafe. Im Ergebnis verneint er aber eine Verfassungswidrigkeit.

Herr Dr. Hunsmann zeigt die Anlehnung des § 398a AO an § 153a StPO auf, insb. den Charakter als „Geldauflage“ und „aliud zur Strafe“. Ebenfalls sei die Norm vergleichbar mit den §§ 152, 162 Abs. 4 AO, 32 ZollVG. Eine Verfassungswidrigkeit wegen eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verneint er im Ergebnis. Zwar müsse der Selbstanzeigende neben den Hinterziehungszinsen noch den 5 %-igen Zuschlag zahlen und werde somit ungleich zum entdeckten Steuerhinterzieher behandelt. Letzterem drohe jedoch anders als dem Selbstanzeigenden eine Bestrafung, weswegen die Fälle ungleich gelagert seien. Es fehle daher an der notwendigen Vergleichbarkeit.

Auch ein Verstoß gegen Art. 6 EMRK (Recht auf faires Verfahren) wird von *Herrn Dr. Hunsmann* mit Hinweis auf den Aufsatz von *Seer/Krumm*, *StuW* 2006, 346 abgelehnt. Nach Ansicht des EGMR sei nicht einmal der Kernbereich des Strafrechts tangiert, solange die Zuschläge keine erdrosselnde Wirkung hätten.

Im Folgenden stellt *Herr Dr. Hunsmann* die Tatbestandsvoraussetzungen des § 398a AO vor. Er weist insbesondere darauf hin, dass es sich bei der 50.000 €-Grenze in § 398a Abs. 2 Nr. 3 AO um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handle. Schwierigkeiten ergäben sich insb. für die Kompensationsfälle bei der Frage, ob für die Grenze der Taterfolg i.S.d. § 370 Abs. 1 AO oder der strafzumessungsrechtliche Schaden maßgeblich sei. Er plädiert für letzteres, da § 398a AO der Kompensation des Steuerschadens diene. Die Rechtsfolge des § 398a sehe kein Ermessen der Behörde vor. Konkurrenzdelikte blieben aber von der Folge unberührt, ebenso disziplinar- und steuerrechtliche Folgen. Auch beschränke sich bei Mittäterschaft die Wirkung auf den Selbstanzeigenden.

Die Einstellung sei auch im Zwischenverfahren (§ 206a StPO) durch Beschluss und im Hauptverfahren (§ 260 III StPO) durch Prozessurteil möglich. Adressat der Nachentrichtung sei nach Ansicht von *Herrn Dr. Hunsmann* der oder die Täter, was umstritten sei. Eine Ausweitung auf alle Tatbeteiligten scheide wegen des eindeutigen Wortlauts und im Vergleich zu § 371 Abs. 3 AO, der vom „Tatbeteiligten“ spricht, aus.

Nach überwiegender Ansicht trete kein Strafklageverbrauch ein, da eine dem § 153a Abs. 1 S. 5 StPO entsprechende Regelung fehle. Im Verhältnis zu §§ 153 ff. StPO sei § 398a AO nicht spezieller, sondern nebeneinander anwendbar. Beim Rechtsschutz im Ermittlungsverfahren differenziert *Herr Dr. Hunsmann*: Gegen die Verfahrenseinstellung gebe es keinen Rechtsschutz, da keine Beschwer vorliege; gegen die Einordnung als „schwere“ Steuerhinterziehung sei der Antrag nach § 98 Abs. 2 S. 2 StPO analog anwendbar. Gegen die Fristsetzung gebe es keinen Rechtsschutz.

Der Zuschlag sei steuerlich nach überwiegender Meinung nicht abzugsfähig. Wenn auch kein spezielles Abzugsverbot greife ergebe sich dies aus der Anlehnung der Vorschrift an § 153a StPO. Nach BFH BStBl. II 2009, 151 seien Auflagen nicht abziehbar, die nicht lediglich der Wiedergutmachung dienen würden, wobei § 398a Nr. 2 über die reine Gutmachung hinausgehe.

4) Impulsreferat: Armbruster – Kompass für die Selbstanzeige? Der Umgang der Finanzverwaltung mit der gesetzlichen Vorgabe

Einleitend weist *Herr Armbruster* darauf hin, dass er bemüht sei, die Verwaltungsmeinung darzustellen. Aufgrund der geänderten Gesetzeslage sei vieles im Fluss und die Praxis aufgrund unterschiedlicher Zuständigkeiten (Staatsanwaltschaft, Gerichte) regional verschieden. Allein in Nordrhein-Westfalen gebe es zehn Funktionsämter, sog. StraFaFÄ. Er zeigt auf, in welchem Spannungsverhältnis die Finanzverwaltung die Selbstanzeige sehe, insb. zwischen BGH-Rechtsprechung, Neuregelung der §§ 371, 398a AO, Berichtigungspflicht gem. § 153 AO, etc..

Im Folgenden stellt er dar, dass „der Selbstanzeiger“ als „Steuerhinterzieher“ und „Straftäter“ von dem „Anzeigeerstatter“ i.S.d. § 153 AO zu unterscheiden sei. Dahingegen habe sich der Steuerhinterzieher bewusst entschieden, sich vom System zu verabschieden. Für die Umkehr zurück zum System müsse daher „das Gleiche“ gelten. Die OFD und das FinMin NRW würden daher eine restriktive Auslegung des § 371 AO praktizieren und damit eine bewusste und vollständige Rückkehr ins System erwarten. Er geht auf die vom BGH am 20.05.2010 genannten Voraussetzungen einer straffbefreienden Selbstanzeige ein. Im Folgenden stellt

er die Reformüberlegungen des Gesetzgebers und die Diskussion um die komplette Abschaffung der Selbstanzeige dar. Er persönlich spreche sich für den Erhalt der Selbstanzeige aus, auch aus fiskalischen Gründen. Denn beispielsweise im Zusammenhang mit dem „Ankauf von Steuerdaten“ sei aufgrund von Selbstanzeigen ein Steuermehrergebnis von ca. 2 Mrd. € erzielt worden, was er aus fiskalisch geprägter Sicht nicht missen wolle. Das Ergebnis des Gesetzgebungsverfahrens halte er persönlich jedoch für nicht gelungen.

Er stellt sodann den neu geregelten Inhalt von Selbstanzeigen dar. Eingehend erläutert er, was der Ausschluss von Teil- und Stufenselbstanzeigen bedeute. Zur Thematik des „Selbstanzeigeverbundes“ und der sog. „Infektionswirkung“ führt er beispielhaft aus, in welchen Fällen unvollständige Selbstanzeigen unwirksam würden. Dabei gelte die Infektionswirkung nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann, wenn ein „Zusammenhang“ bestehe. Die sei beispielsweise der Fall, wenn nur die Einkommensteuer berichtet werde, obwohl ein Zusammenhang mit der Umsatzsteuer bestehe. Dann halte die Finanzverwaltung die Selbstanzeige für insgesamt unwirksam.

Zur Thematik der Geringfügigkeitsgrenze für Abweichungen bei der Selbstanzeige weist Herr Armbruster auf die Wichtigkeit der Gesamtwürdigung hin. So könne insb. wegen gebotener restriktiver Auslegung bei bewusst vorgenommenen Abweichungen („Herumtaktieren“) auch bei Abweichungen unter 5 % keine Geringfügigkeit angenommen werden. Zu dem Problemfeld des § 398a AO führt er aus, dass die Finanzverwaltung die Zahlung der 5 % als persönlichen Schuldausgleich von jedem Beteiligten verlange, es also beispielsweise bei fünf Beteiligten zu einer Summierung auf 25 % kommen könne. Er weist darauf hin, dass Teilnehmer nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht unter den § 398a AO fallen würden und der Rechtsweg bei § 398a AO „nur“ über die Hauptverhandlung führe. In der Praxis informiere die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen mit einem sog. „informativischen Anschreiben“ ohne Verwaltungsaktqualität über dessen Wahl zwischen Anwendung des § 398a AO und dem Weg in die Hauptverhandlung. Für die Form dieser Anschreiben hätten in der Praxis zunächst Formulierungshilfen etc. gefehlt, was die Finanzbehörden vor praktische Probleme gestellt habe.

Herr Armbruster zeigt einige Problemfelder der Selbstanzeige auf. U.a. geht er dabei auf die Frage ein, ob bei der Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen die Bekanntgabefiktion mit der Folge gelte, dass ggf. zwischen tatsächlicher früheren Bekanntgabe und Ablauf der Dreitagesfrist eine Selbstanzeige ohne Sperrwirkung möglich sei. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei dies möglich. Die Alternative der Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen per PZU stelle aus Kostengründen ein Problem dar. Zur Frage des Wiederauflebens der Selbstanzeigemöglichkeit gibt er zu bedenken, dass dies aufgrund der restriktiven Auslegung eigentlich nicht möglich sei. Daraus ergebe sich jedoch das Problem, dass z.B. im Falle der Anschlussprüfungen faktisch keine Selbstanzeige mehr möglich sei. Dass § 398a AO nur den Fall der hinterzogenen Steuer, nicht jedoch den der „Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils“ regle und damit nicht den Fall eines unrichtigen Feststellungsbescheides, stelle nach Ansicht von Herrn Armbruster eine planwidrige Gesetzeslücke dar.

5) Diskussion

a) Zur Neuregelung des § 371 AO

Herr Prof. Seer beginnt die Diskussion mit einer eigenen Einschätzung der Gesetzeslage. Als er selbst im damaligen Gesetzgebungsverfahren im Finanzausschuss als Sachverständiger geladen war, habe er versucht, klar zu machen, dass der damalige § 371 AO sich bewährt habe und eine Änderung seiner Meinung nach keinen Sinn mache. Die neue Fassung des § 371 AO berge Rechtsunsicherheit im Hinblick darauf, wann und wann nicht eine Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung entfalte. Dies bedeute einen Verlust an Rechtsstaatlichkeit. Daher kritisiere er als neutraler Wissenschaftler, der weder im Lager der Finanzverwaltung noch in dem der Beraterschaft stehe, den neugefassten § 371 AO. Er weist darauf hin, dass Herr Herrmann aus der Finanzverwaltung Koblenz, und er sich im Finanzausschuss insoweit einig gewesen seien. Überhaupt seien die Stimmen, die den § 371 AO haben verschärfen wollen, nicht aus der Finanzverwaltung, sondern aus der Politik gekommen. Der neugefasste § 371 AO sei damit aus purem politischen Raum in die AO gekommen. Mit der neuen Ge-

setzeslage müsse man jedoch nun zurechtkommen. Unter Hinweis auf die zuvor dargelegten Probleme dieser Gesetzeslage fragt er *Herrn Dr. Adick*, wie damit nun in der Beratungspraxis umgegangen würde und wie dieser betroffene Steuerpflichtige berate.

Herr Dr. Adick stimmt in vielen Punkten den Referaten von *Herrn Hunsmann* und *Herrn Armbruster* zu. Viele im Gesetzgebungsverfahren noch strittige Punkte, seien inzwischen weitgehend in Literatur und Praxis geklärt, z.B. dass die Teilselbstanzeige wohl nicht mehr möglich sei. Im Allgemeinen erkenne *Herr Dr. Adick* jedoch eine Verschärfung des Klimas seit dem Beschluss des BGH aus Dezember 2008 zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen. Er bemängelt, dass die Diskussion nicht sachlich geführt werde, sondern moralisierend und mit fast religiösen Tönen, wenn von „Steuersündern“ oder dem „Ablasshandel“ gesprochen werde. Es gebe nicht den Straftäter, nicht den Steuerhinterzieher per se. Die moralischen Aspekte würden nicht in die Reformdiskussion gehören. Es müsse von Seiten des Stpfl. nicht erwartet werden „alles“ zu tun, um in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Denn er hege Zweifel an der Freiwilligkeit und Wahlmöglichkeit i.R.v. § 398a AO, wenn dem Stpfl. das Risiko der Eröffnung der Hauptverhandlung drohe. Dieses öffentliche Verfahren sei für viele Steuerpflichtige keine Option und dies stelle für die Beratung ein Problem dar.

Herr Prof. Seer richtet sich nun an *Herrn Armbruster*. Dieser habe zu Beginn seines Referats eine Einteilung in zwei Gruppen von Steuerpflichtigen anhand des Kriteriums des Vorsatzes vorgenommen. Dabei habe *Herr Armbruster* richtigerweise festgestellt, dass in der vorsatzlosen Gruppe lediglich eine berichtigte Steuererklärung nach § 153 AO angenommen werde und kein Fall der Selbstanzeige vorliege. *Herr Prof. Seer* kritisiere jedoch, dass die Finanzverwaltung sich in der Vergangenheit in der Praxis mit dem Vorliegen eines Vorsatzes und der Abgrenzungsproblematik zwischen bewusster Fahrlässigkeit und dolus eventualis zu wenig beschäftigt habe.

Er fragt nun *Herrn Armbruster*, inwieweit in der Praxis eine exakte Abgrenzung erfolge und ob der Vorsatz von der Finanzverwaltung geprüft werde. *Herr Armbruster* gibt zu, dass es zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen der berichtigenden Steuererklärung nach § 153 AO und der Selbstanzeige (§ 371 AO) kommen könne und erkenne die Probleme auf Seiten der Beraterschaft an. Er skizziert die Entwicklung. Früher seien Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine Steuererklärung nachträglich geändert habe, ohne Annahme einer Selbstanzeige weitgehend vom Veranlagungsbezirk in den Finanzämtern ohne Einschaltung der StraBu-Stellen erledigt worden. Heute würden die Veranlagungsstellen aber hinsichtlich der Thematik „Selbstanzeige“ sensibilisiert, sodass bei Verdacht einer Steuerverkürzung schneller die StraBu-Stellen eingeschaltet würden.

Herr Prof. Seer fragt daraufhin *Herrn Dr. Adick*, ob die Darlegung, dass kein Vorsatz vorliege, in der Beratungspraxis nicht ein möglicher Weg wäre, der Selbstanzeigeproblematik zu entgegen. *Herr Dr. Adick* antwortet, dass es für den Mandanten nur der zweitbeste Weg sei, die Verteidigung auf das Fehlen des subjektiven Tatbestandes aufzubauen. Eine Verteidigungsstrategie über den objektiven Tatbestand, dass schon gar keine Hinterziehung oder leichtfertige Verkürzung vorliege, sei der bessere Weg. Um sich abzusichern, empfiehlt er, die berichtigende Steuererklärung so zu verfassen, dass sie den Voraussetzungen einer Selbstanzeige genüge. Er berichtet aus der Praxis, dass vor allem im Bereich der Umsatzsteuer die Berichtigungen von den Finanzämtern als Selbstanzeigen behandelt würden, auch wenn objektiv kein Interesse des Steuerpflichtigen an einer Steuerverkürzung vorliegen könne. Der Vorwurf einer leichtfertigen Steuerverkürzung wegen des Organisationsverschuldens stehe dann schnell im Raum.

b) Zu § 398a AO

Herr Prof. Seer selbst verfolge bzgl. der 50.000 €-Grenze des § 398a AO eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Der Betrag solle den Schaden abbilden. Dieser bestehe jedoch nur im Vollzugsschaden. Er möchte von *Herrn Dr. Hunsmann* wissen, wie dieser als Richter die im Rahmen der Impulsreferate aufgeworfenen Problematik der Steuerverkürzung auf Zeit (Zinsschaden) im Zusammenhang mit der betragsmäßigen Grenze des § 398a AO beurteile. *Herr Dr. Hunsmann* antwortet, dass die Justiz eine Lösung über die Strafzumessung vornehme. Der tatbestandsmäßige Erfolg liege nicht im Zinsschaden, sondern sei durch § 370 AO

determiniert. Eine Lösung erfolge entweder über die Strafzumessung oder den „Rettungsanker“ des § 153a StPO, der gleichwertig neben dem § 398a AO stehe.

Herr Dr. Adick bemerkt, dass § 153a StPO und § 398a AO sich in den Rechtsfolgen unterscheiden würden, weil bei § 153a StPO ein beschränkter Strafklageverbrauch eintrete, was bei § 398a AO nicht der Fall sei, und kritisiert den Gesetzgeber für diese Entscheidung. *Herr Rolletschke* gibt zu bedenken, ob nicht eine Überinterpretation der Parallelität der Vorschriften vorliege. Vorbild des § 398a AO seien zwar die §§ 153 ff. StPO gewesen. Das Verfahren sei bei § 398a AO vom Gesetzgeber bewusst nicht geregelt worden, um die Zustimmungsbefähigung im Bundesrat zu umgehen. Damit scheide auch eine analoge Anwendung des Strafklageverbrauchs aus.

Herr Dr. Hunsmann weist darauf hin, dass mit § 398a AO eine Anlehnung an § 153a StPO gewollt gewesen sei. Kritisch sehe er es aber, wenn Regelungen des § 153a StPO teilweise nicht in den § 398a AO übernommen worden seien. Dann habe der Gesetzgeber die Parallele zu § 153a StPO gesehen, aber von einer gleichen Regelung bei § 398a AO abgesehen. Es bestehe damit keine planwidrige Lücke, die etwa durch eine entsprechende Anwendung des § 153a StPO geschlossen werden könnte. Dazu führt er als Beispiel die Rückerstattung auf § 153a Abs. 1 Satz 6 StPO, die bei teilweise erbrachter Leistung keine Rückerstattung im Falle der Nichterfüllung der Auflage vor. Da § 398a AO eine entsprechende Regelung nicht enthalte, müsse mangels entsprechender Anwendbarkeit des § 153a StPO eine Erstattung erfolgen. Die Nichtzulassung der Analogie habe daher mal Vor-, mal Nachteile für den Steuerpflichtigen.

Herr Prof. Seer sieht es kritisch, dem Gesetzgeber eine solche Genauigkeit zu unterstellen und erhält dafür Beifall aus dem Publikum. Zudem hinterfragt er kritisch, ob im Falle der Entdeckung von mit dolus eventualis vorgenommenen Warenfehlbewertungen der § 398a AO Anwendung finde, da es wegen überperiodischer Kompensation bloß zu Scheinmehrergebnissen komme. Er appelliert dafür, bei der Anwendung des § 398a AO mehr Kreativität zu entwickeln, insbesondere für den erwähnten Zinsfall bei der Steuerverkürzung auf Zeit. So spreche § 398a AO zwar von „Hinterziehungsbetrag“, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO n.F. allerdings auch von erlangtem „Steuervorteil“. *Herr Prof. Seer* fragt daher, ob im Fall der Steuerverkürzung auf Zeit (Steuer über 50.000 €) nicht eher nur der Zins (unter 50.000 €) einen Steuervorteil darstelle und § 398a AO dann nicht anwendbar sei.

Herr Rolletschke zeigt die Historie des Gesetzes auf. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO lehne sich an die Formulierungen des § 376 Abs. 1 AO a.F. (verlängerte Verjährungsfristen) an. Gesetzestexte seien die Regelbeispiele der Strafzumessung zu echten Tatbestandsmerkmalen aufgewertet worden. Vor diesem Hintergrund dürfe man jetzt aber nicht auf den Nominalwert abstellen, sondern lediglich auf den Verzugsschaden. Denn auch vorher sei kein besonders schwerer Fall angenommen worden, wenn der Steuerschaden nur bei 0,5 % pro angefangenem Monat des Verzugs lag. Dieser Gedanke solle auch für den neuen § 371 AO Geltung haben. *Herr Prof. Seer* empfindet dies als überzeugend und fragt, was die Justiz davon halte.

Herr Dr. Hunsmann hält es für konsequent, die Anwendbarkeit des § 398a AO hinsichtlich der Fälle der Steuerverkürzung auf Zeit gleich den Kompensationsfällen zu behandeln. Er betont, dass die Justiz an die Rechtsprechung des BGH gebunden sei, aber für o.g. Problemfälle den „Rettungsanker“ des § 153a StPO anwenden könne.

Herr Rolletschke schildert den Fall, dass 50.001 € an Steuern wegen einer falschen Voranmeldung zu spät festgesetzt werden und fragt, wie der weitere Verfahrensablauf aussehen müsste. Die Staatsanwaltschaft könne nur über § 153 StPO einstellen, der Weg über § 398a sei wegen Überschreitung der 50.000 €-Grenze (Nominalbetrag) verwehrt. Wenn ein Strafbefehl beantragt würde, müsste der Richter bei der Strafzumessung aber wegen des vergleichsweise geringwertigen Verzugsschadens eine Bagatelldelikt aussprechen (z.B. mind. 5 Tagessätze). *Herr Prof. Seer* stimmt dem zu.

Herr Dr. Hunsmann fühlt sich gebunden, das Verfahren dann in die Hauptverhandlung zu bringen. *Herr Prof. Seer* fragt kritisch, ob dies nicht eine Absurdität aufzeige und für Betroffene schwer zu verstehen sei. Er fragt *Herrn Dr. Adick*, wie in der Beratung damit umgegangen werde. *Herr Dr. Adick* antwortet, dass dieses Wertungsgefälle dem Mandanten kaum zu vermitteln sei und die Entscheidung erschwere, ob man es bis zur Hauptverhandlung kommen

lasse. Es gebe zudem keine verlässliche bundeseinheitliche Praxis der Strafverfolgungsbehörden. § 153a StPO sei aber meist die billigere Lösung, bei verständigen Verfahrensbeteiligten. Innerhalb des § 153a StPO gebe es auch Verwerfungen. Er bezweifelt, dass das öffentliche Interesse i.S.d. Norm mit der Höhe des Steuerschadens gleichzusetzen sei.

Herr Dr. Hunsmann weist darauf hin, dass die Anwendung des § 398a AO den sichereren, wenn auch nicht den billigeren Weg darstelle, da dieser zwingend zu einer Nichtverfolgung führe, während die Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO der Staatsanwaltschaft obliege. *Herr Dr. Adick* stimmt *Herrn Dr. Hunsmann* insoweit zu, als dass es sich bei § 398a AO um eine gebundene Entscheidung handele. Er merkt aber an, dass bei solchen Fällen nicht nur Sanktionen wegen einer Steuerhinterziehung drohen würden, sondern zugleich auch z.B. wegen Kreditbetruges oder Subventionsbetruges. Somit sei ein Vorgehen über § 153a StPO häufig sinnvoller.

c) Rechtsschutz im Fall des § 398a AO

Herr Prof. Seer richtet sich an *Herrn Armbruster* und zeigt zwar Verständnis für die praktischen Anwendungsprobleme der Finanzverwaltung bzgl. des § 398a AO, insb. hinsichtlich des „Informatorischen Anschreibens“. Ihm gefalle jedoch die Problemlösung der Finanzverwaltung nicht. Es bestehe ein faktischer Zwang sich der Strafverfolgung auszusetzen um Rechtsschutz zu erlangen. *Herr Prof. Seer* schlägt vor, eine Hinterlegung der 5 %-igen Zuschlagszahlung für den Fall zuzulassen, in dem eine Klärung der Frage notwendig sei, ob z.B. der Zinsfall überhaupt unter § 398a AO falle. Er zweifle an, ob insoweit de lege lata das BVerfG die Rechtsstaatlichkeit des Verfahrens i.S.d. Art. 19 Abs. 4 GG bejahen würde. Ob ein Fall des § 398a AO vorliege, müsse im Einzelfall – in einem dem AdV-Verfahren vergleichbaren Rahmen – gerichtlich überprüfbar sein.

Herr Dr. Hunsmann stimmt hinsichtlich des Bestehens einer Rechtsschutzproblematik zu. Um überprüfen zu lassen, ob die 50.000 €-Grenze überschritten und damit § 398a AO anwendbar sei, sei eine „Flucht ins Hauptverfahren“ nicht zielführend (vgl. dazu auch Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, Heft 08, 281 – 289). Ein Rechtsschutz müsse aber, z.B. analog § 98 Abs. 2 S. 2 StPO, möglich sein. Denn gegen die Einstellung nach § 398a AO sei dies mangels Beschwer nicht möglich. Zu dieser Thematik sei ein Beitrag in Heft 3/2011 der neu erscheinenden „NZWiSt“ (Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht) nachzulesen.

Herr Prof. Seer nimmt unter Anerkennung der Rechtsschutzmöglichkeit analog § 98 Abs. 2 S. 2 StPO seine Kritik zurück. Er gibt die Diskussion für das Publikum frei.

d) Wortbeiträge aus dem Publikum

Herr von Wedelstädt fragt nach der zwischen dem 28.4.11 und dem 3.5.11 geltenden Rechtslage. Seiner Ansicht nach gelte in dieser Zwischenzeit nur das vom BGH Entschiedene. Er kritisiert den Gesetzgeber für die Schaffung dieses zeitlichen Nullums. *Herr Armbruster* merkt an, dass aus diesem Zeitraum keine Selbstanzeigen bekannt seien. Es gehe also eher um ein theoretisches Problem. *Herr Dr. Hunsmann* weist darauf hin, dass dieses Problem unter dem Stichwort „Sandwich-Lösung“ im Gesetzgebungsverfahren diskutiert worden sei auch Gegenstand einer kleinen Anfrage (DIE LINKE) gewesen sei.

Aus dem Publikum wird der Fall eines Großunternehmens mit einem ertragsteuerlichen Organkreis aufgezeigt. Bei der Vielzahl von Buchungen bestehe immer eine Unsicherheit, ob alle Steuererklärungen richtig seien. Dies führe in der Praxis zur Korrekturnotwendigkeit. Er nehme an, dass von etwa 100 falschen Steuererklärungen zwei dolosen Charakter hätten. Er wirft zum einen die Frage auf, wer im Konzern bei doloser Fehlbuchung der Täter der Steuerhinterziehung sei. Dies sei in der Praxis schwer feststellbar. Zum anderen fragt er nach der Wirksamkeit einer zweiten Selbstanzeige durch einen zweiten Täter, wenn zuvor im Organkreis bereits eine andere Selbstanzeige durch einen ersten Täter abgegeben worden sei. Schließlich hege er Zweifel an der Richtigkeit der Ansicht, dass die Möglichkeit der Selbstanzeige mit Abschluss einer Außenprüfung wieder auflebe, während der Prüfung eine Selbstanzeige jedoch ausgeschlossen sei.

Herr Prof. Seer weist darauf hin, dass der Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO ein vertypstes Merkmal der Unfreiwilligkeit darstelle, die sich aus dem Observationsdruck aufgrund der Betriebsprüfung ergebe. Solange die Betriebsprüfung andauere und das Entdeckungsrisiko hoch sei, solle nicht von einer freiwilligen Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ausgegangen werden dürfen. Er fragt, ob im Rahmen von Betriebsprüfungen auch das Organisationsverschulden ein Thema sei und gibt dies zur Diskussion frei.

Als Vorbemerkung schildert *Herr Armbruster*, dass der interne Druck durch die Landesrechnungshöfe auf die einzelnen Prüfer gestiegen sei und der Blick für strafrechtliche relevante Sachverhalte geschärft worden sei. Er gibt der Ansicht aus dem Publikum Recht, dass Konzernsachverhalte besonders problematisch seien, da dort wegen der Anschlussprüfungen kein Raum für Selbstanzeigen bleibe. Für den Betriebsprüfer stelle die Prüfung des Vorsatzes vor allem ein Problem dar.

e) Organisationsverschulden und Compliance-Strukturen

Herr Prof. Seer wendet sich mit der Frage an die *Herren Dr. Szesny* und *Dr. Adick*, ob es dem Vorstand helfen könne, wenn er nachweise, dass Compliance-Strukturen im Unternehmen existieren. *Herr Dr. Adick* ist der Ansicht, dass der Nachweis von Compliance-Strukturen die Bemühungen des Unternehmens dokumentiere, Fälle von Steuerverfehlungen zu vermeiden. Dennoch bleibe die Abgrenzung zwischen grober Fahrlässigkeit und bedingtem Vorsatz schwierig. Denn gerade im Konzern nehme man vielleicht sogar billigend in Kauf oder halte es für möglich, dass die Steuererklärungen für die Organgesellschaften nicht richtig seien. Je dichter aber die interne Kontrolle sei, umso eher komme es nicht zum strafrechtlichen Verdacht. Taktisch gebe man lieber berichtigte Steuererklärungen ab als Selbstanzeigen.

Herr Dr. Szesny fügt hinzu, dass er aus der Finanzverwaltung ein großes Verständnis für die komplexen Strukturen im Konzern erfahre. Gleichwohl reiche das Bemühen um Schaffung von Compliance-Strukturen zur Vermeidung von Steuerstraftaten nicht aus um ein Organisationsverschulden zu verneinen. Es könne sich vielmehr auch nachteilhaft auswirken, indem schneller ein Organisationsverschulden angenommen werden könne, wenn dennoch etwas schief laufe. *Herr Dr. Szesny* weist darauf hin, dass sich beispielsweise im Kartellrecht Bemühungen um Compliance-Strukturen nicht sanktionsmindernd auswirken dürften. Ein schlichtes Bemühen reiche nicht aus, wenn die Compliance-Strukturen tatsächlich nicht funktionieren würden. *Herr Dr. Szesny* wendet sich mit der Frage an *Herrn Armbruster*, woraus sich die Infektionswirkung „im Zusammenhang“ stehender Steuerarten nach Ansicht der Finanzverwaltung ergebe. Gemeint sei damit die Aussage von *Herrn Armbruster*, dass eine bzgl. einer Steuerart vollständige Selbstanzeige nach Ansicht der Finanzverwaltung unwirksam werde, weil die Selbstanzeige bzgl. einer mit dieser „im Zusammenhang“ stehenden Steuerart unvollständig gewesen sei. Dies sei nach Ansicht von *Herrn Dr. Szesny* nicht im Gesetzeswortlaut zu finden.

Herr Armbruster erwidert, dass das Merkmal des „Zusammenhangs“ sich aus der Auslegung der Norm ergebe. Wolle sich ein Steuerpflichtiger durch eine Selbstanzeige wieder auf den rechten Weg bringen, so müsse die Selbstanzeige nicht nur die Einkommensteuer umfassen, sondern z.B. auch die mit den dort genannten Umsätzen *zusammenhängende* Umsatzsteuer.

Herr Dr. Hunsmann stimmt *Herrn Dr. Szesny* insoweit zu, als auch er diesen „Zusammenhang“ nicht aus dem Gesetzeswortlaut erkennen könne.

Herr Rolletschke betont, dass das Gesetz auf der Rechtsprechung des 1. Senats des BGH beruhe. Er warnt vor Beratungsfehlern, wenn auch andere Einkunftsarten von der Selbstanzeige umfasst seien müssten, diese aber übersehen würden.

Herr Dr. Szesny empfiehlt für die Praxis eine „größzügigste Schätzung“ zuungunsten des Stpfl., wenn er eine Unwirksamkeit der Selbstanzeige vermeiden wolle. Damit stelle im Tatsächlichen auch die Selbstanzeige eine Strafe für den Stpfl. dar. *Herr Dr. Szesny* will dabei den Begriff „Strafe“ nicht als das verstanden wissen, was der Gesetzgeber als Strafe nennt, sondern aus der Sicht des betroffenen Rechtssubjektes. Eine Strafe liege damit seiner Meinung

nach vor, wenn eine Maßnahme vom betroffenen Rechtssubjekt als Strafe empfunden werde.

Herr Prof. Seer bedankt sich abschließend für die gelungene Veranstaltung und plädiert für eine Wiederholung der Veranstaltung zu gleichem Thema und in gleicher personeller Besetzung in zwei Jahren, um dann die zwischenzeitlichen Entwicklungen der Selbstanzeigeproblematik zu reflektieren.