

**Rechtmäßigkeit der standardmäßigen Einleitung eines steuerstrafrechtlichen
Ermittlungsverfahrens nach erfolgter Selbstanzeige?
von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden**

In vielen Fällen leitet das Finanzamt ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren nach der Abgabe einer Selbstanzeige ein. Dies ist kein besonderer Grund für eine Besorgnis, wenn die Selbstanzeige im übrigen rechtzeitig, fristgemäß und vollständig erfolgte.

Ob diese Einleitungen durch die Bußgeld- und Strafsachenstellen allerdings im Sinne des Gesetzgebers sind, erscheint höchst fraglich, da damit nach dem Willen des Finanzamtes die Wirksamkeit weiterer Selbstanzeigen gesperrt werden soll, andererseits aber der Gesetzgeber mit der Schaffung der Selbstanzeigemöglichkeit in § 371 AO gerade die Selbstanzeigen steuerunehrlicher Bürger fördern wollte. Ist nun mit der beim Finanzamt abgegebenen Selbstanzeige der gesamte Sachverhalt offengelegt und die Steuerart, die Veranlagungszeiträume sowie der hinterzogene Betrag (gegebenenfalls im Schätzungswege inklusive eines ausreichenden Sicherheitszuschlages) zutreffend genannt, ist die Einleitung durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes für den Steuerpflichtigen unproblematisch. Hat dieser jedoch bei der Selbstanzeige zu niedrig geschätzt oder gar ein Depot oder andere Vermögenswerte oder Erträge vergessen, bereitet die durch die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens resultierende Sperrwirkung Probleme. Denn dann können nicht gefahrlos weitere Nachmeldungen erfolgen. Denn Straffreiheit ist insoweit nicht zu erlangen. Denn eine Teil-Selbstanzeige, in der die steuerlich erheblichen Tatsachen nicht in vollem Umfang zutreffend offenbart werden, bewirkt Straffreiheit nur in dem mitgeteilten Umfang (Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO- und FGO-Kommentar, § 371 AO RN 126; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 371 RN 75). Diese ergibt sich aus dem Wort „insoweit“ (Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RN 66, 66.1). Die Rechtsprechung hatte hier einmal einen Fall zu entscheiden, bei dem 6 % mehr zu versteuern waren, als in der Selbstanzeige angegeben waren (OLG Frankfurt, Urteil vom 18.10.1961 – 1 Ss 854/61 -, NJW 1962, 974 mit ablehnender Anmerkung Leise: unmaßgeblich war nach Auffassung des OLG Frankfurt eine Umsatzdifferenz von nicht ganz 6 %; a. A. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 215). Diese Bandbreite hielt das Gericht für unschädlich und ging von einer wirksamen Selbstanzeige auch insoweit aus (OLG Frankfurt, Urteil vom 18.10.1961 – 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974). Denn aus der Selbstanzeige der Steuerpflichtigen hat sich nach Auffassung des Gerichts klar ergeben, daß dieser den vollständigen

Sachverhalt und die vollständigen Erträge und Salden offenbaren wollte. Daß der Steuerpflichtige in diesem Fall (nur knapp) zu niedrig schätzte, hielt das Gericht für unproblematisch. Auch der Umstand, daß in einem anderen Fall ein Steuerpflichtiger bei einer Schätzung seine Lohnsteuerschuld um 600,00 DM niedriger schätzte als er tatsächlich zu zahlen hatte, war bei einem gesamten Nachzahlungsbetrag von 18.600,00 DM nach Auffassung des OLG Köln unschädlich (OLG Köln, Urteil vom 28.08.1980, - 1 Ss 574-575/79 -, StBgr 1981, 197). In der Literatur wird hier eine Bandbreite von bis zu 10 % als unschädlich erachtet (Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RN 66.2 a. E.; a. A. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 215, der zu Unrecht die Grenze exakt bei der Höhe der Nacherklärung der Steuerpflichtigen zieht und dies wohl aus dem Argument „insoweit“ folgert, ohne zu bedenken, daß der Steuerpflichtige berichten will und, sofern dies deutlich aus seiner Selbstanzeige hervorgeht, der nicht erfaßte Teil also relativ gering ist im Verhältnis zu dem was er nacherklärt hat und z. B. auch aus der Ankündigung, die entsprechenden Unterlagen noch nachzureichen zu ersehen ist, daß er nicht Teile verschweigen will, sondern sich lediglich schlicht verschätzte, ihm nach dem Sinn und Zweck der Selbstanzeige auf Straffreiheit einen gewissen darüber hinaus liegenden Teil zu gewähren ist. Ob die Grenze tatsächlich bei 10 % zu ziehen ist oder aber nicht wie man seine Erklärung auszulegen ist und zu prüfen, ob sein vollständiger Selbstanzeigewille sich daraus dokumentieren läßt, erscheint fraglich). Was ist jedoch, wenn ein ganzes Depot mit Salden und Erträgen vergessen wird und dies 20 % oder 30 % oder gar mehr der bislang nacherklärten Beträge ausmacht? Im Hinblick darauf, daß der Gesetzgeber mit der Selbstanzeigemöglichkeit im Sinne des § 371 AO die Steuerehrlichkeit fördern wollte und die steuerunehrlichen Steuerpflichtigen dazu veranlassen wollte, über die „goldene Brücke“ zurück auf den Weg der Steuerehrlichkeit zu finden, erscheinen solche Einleitungsverfügungen mehr als problematisch und von dem Weg über die „goldene Brücke“ eher abzuschrecken. Denn der Steuerpflichtige, der sich zu einer Selbstanzeige entschlossen hat und hier möglicherweise zu niedrig schätzt oder tatsächlich in der Aufregung und in der Angst einer möglicherweise drohenden Tatentdeckung z. B. Erträge oder Salden zu niedrig schätzt oder gar ein Depot vergißt nachzuerklären, wird durch die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens an der möglicherweise von ihm von Anfang an beabsichtigten vollständigen Offenlegung und Erklärung aller nicht erklärten Erträge und Salden dann gehindert. Denn für diesen Steuerpflichtigen stellt sich dann das Problem, daß er bereits einen Teil der hinterzogenen Steuern über die Selbstanzeige angezeigt hat, im Nachhinein aber feststellt, daß er noch nicht alles berichtet hat, was er berichten wollte und hätte berichten müssen und die aufgrund der Selbstanzeige erfolgte Einleitungsverfügung und die damit verbundene Sperrwirkung ihm dann den Weg zur vollständigen Straffreiheit versperrt. In der

Praxis sind diese Fälle nicht selten, in denen der Steuerpflichtige tatsächlich und glaubwürdig versichert, alles berichtigen zu wollen, jedoch einfach Salden und Erträge zu niedrig schätzte bzw. eine Bankverbindung nicht mehr in Erinnerung hatte und von daher seine Schätzungsgrundlagen zu niedrig sind. Auch wenn hier mit Sicherheitszuschlägen durch den Fachmann viel abgefangen werden kann, gibt es dennoch Fälle, in denen trotz eines gehörigen Sicherheitszuschlages die im ersten Schritt der Selbstanzeige genannten Zahlen zu niedrig sein können. Dieser Steuerpflichtige muß sich dann fragen, ob er auf die standardmäßige Einleitung des Strafverfahrens durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle nun alles erklärt oder aber lieber nur einen Teil erklärt. Die Frage stellt sich daher, ob dieser Steuerpflichtige durch die Einleitungsverfügung der Bußgeld- und Strafsachenstelle quasi zu einer Teilselbstanzeige gezwungen wird und aus Angst vor einer Strafbarkeit dann nicht alles erklärt, sondern z. B. das tatsächlich vergessene Depot dann vorsätzlich außen vor läßt. Sofern auch die Finanzverwaltung kein Kontrollmaterial z. B. über dieses Depot hat und bei der Schlüssigkeitsverprobung in der Selbstanzeige dieses Depot nicht auffällt, wird das Ermittlungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen nach Zahlung der vollständigen Steuerschulden, die aus der Selbstanzeige resultieren, endgültig straffrei werden und das Strafverfahren gegen ihn gemäß § 170 Abs. 2 StPO eingestellt werden. Nach Einstellung des Verfahrens hat dieser Steuerpflichtige dann die Möglichkeit, das nicht erklärte Depot dann erneut zu erklären. Denn dann lebt die Selbstanzeigemöglichkeit wieder auf (Wiederaufleben der Selbstanzeige, vgl. hierzu Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 202 ff.). Ob dieser Steuerpflichtige dann allerdings noch den Motivationsdruck aufgrund der befürchteten Entdeckungsgefahr hat, dieses Depot nachzuerklären, erscheint äußerst fraglich.

Die Praxis der Finanzverwaltung, auf eine Berichtigungserklärung standardmäßig eine Einleitungsverfügung an den Steuerpflichtigen zu versenden, erscheint also unter diesem Aspekt unklug. Sie ist aber vor allem nicht im Sinne des Gesetzgebers. Denn dieser wollte mit § 371 AO eine „goldene Brücke“ schaffen. Wenn nun aber der Steuerpflichtige bloß eine fehlerhafte Ankündigung einer Selbstanzeige statt einer wirksamen Selbstanzeige schreibt oder aber die Zahlen zu niedrig schätzt oder tatsächlich ein Depot oder andere einkommensteuerpflichtige Erträge vergißt bzw. Vermögenssalden oder andere Vermögenswerte hinsichtlich der nachzuerklärenden Vermögensteuer vergißt, wird er insoweit strafbar und ein weiteres Nachschieben bzw. Erhöhen der Erträge und Salden ist nach erfolgter Einleitungsverfügung durch die Finanzverwaltung nicht mehr strafbefreiende Wirkung möglich (Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RN 66.2). Hier verkennt die Finanzverwaltung bei ihrer Praxis, daß es Wille des Gesetzgebers ist, die Selbstanzeigen zu fördern und den Steuerpflichtigen den Weg zur Steuerehrlichkeit zu erleichtern. Das Gegenteil macht

jedoch die Finanzverwaltung in der Praxis. Auf jede Selbstanzeige leitet z. B. das Finanzamt Frankfurt am Main standardmäßig ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren ein, um ein Nachschieben weiterer Selbstanzeigen zu verhindern. Die „goldene Brücke“ wird damit gefährlich für den Steuerpflichtigen: Bei Fehlern in der Selbstanzeige oder zu niedrigen Schätzungen schlummern in den Weg über die „goldene Brücke“ einige für den Steuerpflichtigen, die Risiken dann zu einer teilweisen Strafbarkeit, nämlich hinsichtlich der Beträge, die zu niedrig oder bis dahin gar nicht erklärt wurden, führen. Der in Rechtsprechung und Literatur als „goldene Brücke“ beschriebene Weg der Selbstanzeige wird damit zu einem löchrigen, hölzernen Steg, wobei man dem Steuerpflichtigen nur raten kann, sich von einem auf Selbstanzeigen spezialisierten Fachmann bei der Abgabe einer Selbstanzeige stets beraten zu lassen und niemals die Selbstanzeige etwa selbst zu fertigen oder gar zum Finanzamt zu gehen und den Sachverhalt mit dem Veranlagungsbeamten schlicht zu besprechen. Zwar können auch solche Wege ausnahmsweise einmal zum Erfolg führen. Ein sicherer Weg ist dies eher nicht, sondern wohl eher eine brandgefährliche Gratwanderung über ein dünnes Seil über einen reißenenden Abgrund. Denn wenn der Veranlagungsbeamte dem Steuerpflichtigen erklärt, er sei gar nicht zuständig und ihn zur Steuerfahndungsstelle bringt, statt seine mündliche Selbstanzeige aufzunehmen und die Steuerfahndungsstelle sogleich ein Strafverfahren einleitet, ist die grundsätzlich auch mündlich mögliche Selbstanzeigemöglichkeit dahin.

Praxisempfehlung:

Daraus ergibt sich für den Steuerpflichtigen die Empfehlung, die Selbstanzeige stets nur über einen auf Selbstanzeigen spezialisierten Fachmann abzugeben.

Weiter ergibt sich für die Finanzverwaltung die Empfehlung, ihre Einleitungspraxis bei Selbstanzeigen zu überdenken. Es wäre sicher eher im Sinne des Gesetzes, die Präzisierung der Selbstanzeige abzuwarten und gegebenenfalls den Steuerpflichtigen anzuschreiben und zu fragen, ob er aus seiner Sicht alles berichtet hat, was in den noch nicht festsetzungsverjährten Jahren (bei der Steuerhinterziehung 10 Jahre zuzüglich Anlaufhemmung, § 169 Abs. 2 Satz 2 AO i. V. m. § 170 AO) und bei der leichtfertigen Steuerverkürzung 5 Jahre zuzüglich Anlaufhemmung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO i. V. m. § 170 AO) berichtigen wollte bzw. zu berichtigen hatte. Sollte darüber hinaus das Finanzamt dann Kontrollmitteilungen haben, die belegen oder zumindest einen Anfangsverdacht ergeben, daß der Steuerpflichtige nicht alles erklärt hat, so bliebe nach einer entsprechenden

schriftlichen Erklärung des Steuerpflichtigen genügend Zeit, ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen diesen einzuleiten.

Fazit:

Ob also die standardmäßigen Einleitungen von Ermittlungsverfahren nach erfolgten Selbstanzeigen durch die Verwaltung im Sinne des § 371 AO sind, ist mehr als zweifelhaft. Dennoch ist dieses Vorgehen eine weit verbreitete Unsitte bzw. Praxis. Diejenigen Steuerpflichtigen, die mit ihrer Selbstanzeige (gegebenenfalls im Schätzungswege mit den dort genannten Zahlen hoch genug liegen und im übrigen die Selbstanzeige sachlich vollständig gefertigt haben, braucht dies nicht zu stören, da sie mit der Selbstanzeige eine sog. Anwartschaft auf Straffreiheit erlangt haben, die ihnen nicht mehr genommen werden kann, wenn die Selbstanzeige rechtzeitig und vollständig war, die Präzisierung zeitnah (binnen etwa eines halben Jahres) erfolgt und die entsprechenden Steuerschulden von diesem Steuerpflichtigen auch nach Erlaß der geänderten oder erstmaligen Steuerbescheide gezahlt werden.