

## Wirksamkeiten von sogenannten Teil-Selbstanzeigen

von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Der BGH hat mit Urteil vom 13.10.1998 (5 RSt 392/98, wistra 1999, 27 = NStZ 1999, 83= HFR 1999, 579) entschieden, dass eine Selbstanzeige nach § 371 AO auch dann Wirkung entfaltet, wenn sie nur für einen Teil der bei einer Tat im Sinn von § 371 Abs. 1 AO hinterzogenen Steuern abgegeben wird. Der BGH begründet eine Entscheidung mit dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 und 3 AO, wonach Straffreiheit „insoweit“ eintritt, wie die unrichtige oder unvollständigen Angaben berichtigt oder ergänzt und die hinterzogenen Steuern nachentrichtet werden. Darüber hinaus hat er auch auf den Sinn und Zweck des § 371 AO verwiesen, der darin besteht, bisher unbekannte Steuerquellen aus fiskalischen Gründen aufzudecken und der Nachversteuerung zuzuführen.

In der Literatur war die Wirksamkeit von Teil-Selbstanzeigen bislang mehrheitlich bejaht worden (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 371 RN 75; HHSp – Engelhardt, § 371 AO RN 126; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371, RN 66 ff. m.w.N.). Dem gegenüber ging ein Teil der Literatur davon aus, dass eine Selbstanzeige wahrheitsgemäß sein muß und den Anforderungen des § 150 Abs. 2 AO Rechnung tragen muß (Dietz in Leise/Dietz/Cratz, Steuerverfehlungen, Kommentar, § 371 AO RN 19; Koch, AO Kommentar, § 371 RN 2). Dieser Auffassung hatte sich der BGH nicht angeschlossen. Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige reicht daher **so weit**, wie der Steuerpflichtige seine Angaben berichtigt hat. Berichtigt der Steuerpflichtige nur einen Teil von seinen bis dahin falschen oder unterlassenen Angaben, so wird er nur **insoweit** straffrei, wie er berichtigt hat, im übrigen greift der Strafausschließungsgrund § 371 Abs. 1 AO nicht ein.

Problematisch sind die Fälle, in denen entweder im Rahmen der einstufigen oder zweistufigen Selbstanzeige unvorsätzlich zu niedrige Angaben im Rahmen der Selbstanzeige gemacht werden und danach ein Sperrwirkungtatbestand des § 371 Abs. 2 AO eintritt. Denn dann stellt sich die Frage, ob die nicht von der Berichtigungserklärung erfaßten Beträge zur Strafbarkeit führen bzw. ob es sich bei der Selbstanzeige um eine bloße Teil-Selbstanzeige handelt und ob der Steuerpflichtige möglicherweise die nicht nacherklärten Beträge auch künftig nicht erklären wollte (sog. dolose Teil-Selbstanzeige).

Nach Auffassung des OLG Frankfurt ist eine Differenz zwischen nacherklärten und (versehentlich) nicht nacherklärten Beträgen von bis zu sechs Prozent unschädlich (OLG Frankfurt, Urteil vom 18.10.1961 – 1 Ss 854/61, NJW 1962, 1974 mit ablehnender Anmerkung Leise). Auch Joecks hält jede über die nacherklärten Beträge hinausgehende Differenz für strafbar auch wenn nur eine Differenz geringfügig ist (Joecks in Franzen/Gast Joecks, a.a.O., § 371 RN 215, a.A. OLG Köln v. 28.08.1979, DB 1980, 57; OLG Frankfurt/M. v. 18.10.1961, NJW 1962, 974). Nach Auffassung von Joecks soll jedoch in diesen Fällen die BuStra nach § 398 AO wegen Geringfügigkeit von einer Strafverfolgung absehen oder das Strafverfahren nach § 398 AO oder § 153 Abs. 2 StPO einstellen (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 RN 215). Auch Koops/Sensburg sehen in der Formulierung „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO einen absoluten Wert, der keinen Platz für eine Toleranzgrenze (von z.B. 6 bis 10 % oder ähnlichem) zu läßt (Koops/Sensburg, DB 1999, ...).

Diese Auffassung wird jedoch dem Sinn und Zweck des § 371 AO nicht gerecht. Denn wenn aus der Selbstanzeige erkennbar ist, dass der Steuerpflichtige vollständig und umfassend seine bisher falschen Angaben berichtigen möchte, hierbei jedoch aufgrund von Erinnerungslücken, mangelnden Unterlagen oder einer zu niedrigen Schätzung versehentlich zu geringe Beträge

ansetzt, ist dennoch sein Wille erkennbar, sein bislang steuerunehrliches Verhalten aufzugeben und umfassend zu berichtigen. Dann ist nicht einzusehen, warum auch bei größeren Differenzen als z.B. 6 oder 10 % im Verhältnis zu den nacherklärten Beträgen eine vollständige Straffreiheit nicht eintreten soll. Wenn also im Rahmen einer zweistufigen Selbstanzeige die Schätzungsbeträge (ggf. trotz Sicherheitszuschlägen) zu niedrig durch den Steuerpflichtigen angesetzt werden, er aber um Gelegenheit der Präzisierung bittet und die Bankunterlagen anfordert, ist nicht davon auszugehen, dass er in Rahmen der Selbstanzeige nur teilweise die Besteuerungsgrundlagen nachmelden wurde, hingegen andere Teile nicht offenbaren wollte. Glaubt der Steuerpflichtige, dass er z.B. in den Jahren 1994 ff. lediglich steuerpflichtige Einnahmen aus § 20 EStG in Höhe von DM 30.000 jährlich hatte und zugelassen waren und stellt sich erst nach Eingang der Schätzwerte beim Finanzamt nachträglich heraus, dass er pro Veranlagungsjahr tatsächlich 50.000,00 DM an steuerpflichtigen Kapitaleinnahmen gehabt hatte, so überschreitet er damit jedenfalls sämtliche Toleranzgrenzen aus Literatur und Rechtsprechung, so dass er nach allen Auffassungen in Höhe des die Selbstanzeige überschießenden Teilbetrages (im Beispiel: Steuern aus 20.000,00 DM pro Jahr) nach wie vor strafbar wäre.

Entsteht in dem vorgenannten Beispiel durch Einleitung und Bekanntgabe eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens auch ein Sperrwirkungstatbestands nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO, könnte der Steuerpflichtige die Korrekten Einnahmen nicht mehr mit strafbefreiender Wirkung nachmelden. Je höher der zunächst nicht genannte Betrag wäre, um so höher wäre seine Strafe. Er würde sich im Rahmen der Präzisierung der Selbstanzeige nun selbst belasten. Dies würde seine Motivation zur weiteren Mitarbeit bremsen. Er würde ggf. die Bankbelege nicht vorlegen, sondern sich ggf. schätzen lassen, so daß die Höhe der Strafe sich nicht auf der Differenz zwischen den ursprünglich nicht benannten Beträgen und den tatsächlich erzielten Einkünften errechnen ließe, sondern allenfalls unter Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo auf von der Steuerverwaltungen geschätzten Zahlen basieren könnte, wenn diese Schätzungsergebnisse oderhalb der nacherklärten lägen.

Hierbei stellt sich aber die Frage, ob eine derartige Einleitung noch mit dem Sinn und Zweck des § 371 Abs. 1 AO vereinbar ist. Denn fraglich ist, ob die Einleitung eines Strafverfahrens und das damit verbundene Entstehen eines Sperrwirkungstatbestandes nach dem Willen des Gesetzgebers ein Nachschieben weiterer Berichtigungserklärungen verhindern. Denn derjenige, der schon den Weg über die „goldene Brücke“ des § 371 Abs. 1 AO beschreitet und die bislang noch nicht erklärten Steuerquellen aufdeckt und lediglich in seinen Schätzungen zu niedrig liegt, soll aber dennoch den (weiteren) Anreiz des persönlichen Strafaufhebungsgrundes genießen können. Denn der Gesetzgeber gewährt nach § 371 Abs. 1 AO Straffreiheit, wenn der Steuerpflichtige rechtzeitig -gleich aus welchen Motiven- dem Fiskus unbekannte Steuerquellen offenbart und die entsprechenden Steuerschulden zahlt. Ein Abschneiden dieses Weges von der Steuerunehrlichkeit zurück zur Steuerehrlichkeit ist nicht die Intention des Gesetzgebers. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Einleitung eines Strafverfahrens gegen einen Steuerpflichtigen nach dessen erfolgter Selbstanzeige zum Zweck des Schaffens eines Sperrwirkungstatbestandes und damit mit dem Ziel des Abschneidens weiterer wirksamer Selbstanzeigen sicher gegen den Sinn und Zweck des § 371 Abs. 1 AO und die Intention des Gesetzgebers bei der Schaffung der Selbstanzeigemöglichkeit.

Denselben Gedanken verfolgt wohl auch Nr. 120 der Anweisung für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV (St). Denn danach hat die BuStra zu prüfen, „ob die Angaben für eine wirksame Selbstanzeige ausreichen, ggf., ob dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu geben ist, die Angaben zu vervollständigen“. In Satz 2 des Abs. 1 Nr. 120 AStBV (St) heißt es dann wörtlich: „Bleibt der Sachverhalt auch weiter aufklärungsbedürftig,

hat die BuStra die Ermittlungen selbst durchzuführen oder zu veranlassen.“ Danach ist es jedenfalls ebenfalls nicht Sinn und Zweck der AStBV, ein Nachschieben von weiteren, korrigierten Selbstanzeigen durch den Steuerpflichtigen durch die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens zu verhindern.

Auch dem Sinn und Zweck des § 371 Abs. 1 AO entspricht ein Blockieren weiterer Selbstanzeigen durch die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens nicht. Denn die „goldene Brücke“ der Selbstanzeige ist zu Gunsten des steuerunehrlichen Täters geschaffen worden, damit dieser ohne Angst vor Strafverfolgung seine Berichtigungserklärung abgeben kann. Das Angebot des Staates lautet also: Aufdeckung der Steuerquellen, Korrektur der falschen Erklärungen und Nachzahlung der Steuern gegen Erlangung der Straffreiheit. Vor diesem Hintergrund erscheint es schon als nicht mit dem Willen des Gesetzgebers vereinbar, wenn die BuStra ein Ermittlungsverfahren gegen einen Steuerpflichtigen einleitet, nachdem sie dessen Selbstanzeige erhalten hat. Dies gilt selbst dann, wenn die BuStra der Auffassung ist, daß es sich lediglich um eine unvollständige Teilselbstanzeige handelt und mit weiteren Präzisierungen durch den Steuerpflichtigen oder dessen Berater zu rechnen ist.

Anderes mag dann gelten, wenn nicht mit weiteren Präzisierungen oder weiteren Selbstanzeigen zu rechnen ist, oder andere Steuer- Einkunftsarten oder andere Veranlagungszeiträume betroffen sind. Maßgebend dürfte für die Beurteilung, ob mit weiteren Selbstanzeigen bzw. einer weiteren Präzisierung zu rechnen ist, ob aus der Sicht eines Finanzamtes alles erklärt werden soll oder ob der Steuerpflichtige vorgibt, alles erklärt zu haben und hofft, einen Teil verschweigen zu können (sog. dolose Selbstanzeige). Kündigt der Steuerpflichtige also die weitere Materiallieferung an, so wäre eine Einleitung eines Strafverfahrens gegen diesen Steuerpflichtigen nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechend.

In vielen Fällen leiten die Finanzämter auch standardmäßig nach Eingang einer Selbstanzeige pro forma ein Ermittlungsverfahren ein und stellen es nach § 170 Abs. 2 StPO dann wieder ein, wenn die Selbstanzeige sich als vollständig heraus gestellt hat und die Steuerschulden aus der Selbstanzeige bezahlt wurden. Diese Vorgehensweise dürfte mit dem Gesetzeszweck des § 371 Abs. 2 AO und der Intention der Nummer 120 AStBV (St) nicht vereinbar sein. Anderer Auffassung ist insoweit Joecks, der Nr. 120 Abs. 1 Satz 1 AStBV als mit dem Legalitätsprinzip für unvereinbar hält, da ein Finanzbeamter, der aus dem ersten Schreiben die Strafbarkeit des Verhaltens erkennt und zudem weiß, dass dieses Schreiben die Voraussetzungen einer vollständigen Strafbefreiung durch eine Selbstanzeige nicht erfüllt, pflichtgemäß das Strafverfahren einzuleiten hat, ansonsten er sich der Strafvereitelung im Amt (§ 258 a StGB ) schuldig macht (Joecks in Franzen/Gast Joecks, a.a.O., § 371 RN 77). Bei einer Teil-Selbstanzeige wie im obigen Beispiel ist jedoch der Wille des Steuerpflichtigen zur umfassenden Berichtigung erkennbar. Denn wenn er ankündigt, dass er die erforderlichen Unterlagen bei dem Kreditinstitut angefordert hat und ankündigt, diese im Rahmen der Präzisierung vorzulegen und zudem seine Schätzung nur versehentlich zu niedrig ausgefallen war, ist unter Zugrundelegung obiger Auslegung nach Sinn und Zweck des § 371 Abs. 1 AO nicht erkennbar, warum ihm die weitere – ggf. erweiternde – Präzisierung durch die BuStra abgeschnitten werden soll bzw. die Teile, welche nur aufgrund einer zu niedrigen Schätzung nicht sogleich von der Selbstanzeige mit umfaßt waren, nun strafbar sein sollen. Da hilft auch eine pauschale Toleranzlösung (von etwa 6-10 Prozent) nicht recht weiter. Maßgebend ist letztendlich, dass dieser Steuerpflichtige den Weg über die „goldene Brücke“ zurückbeschreiten will und - wie er im Rahmen der zweistufigen Selbstanzeige angekündigt hat, die bislang nicht erklärten Kapitaleinkünfte umfassend nacherklären will und durch Vorlage der angeforderten Bankbelege auch nachweisen will. In diesen Fällen darf es meines

Erachtens weder auf eine sechs- bzw. zehn prozentige Toleranzlösung ankommen, noch dürfen die im ersten Schreiben genannten Beträge als endgültig und nicht erweiterbar angesehen werden. Vielmehr ist maßgebend, daß in jeder Schätzung Zweifel und Unsicherheiten immanent sind, im Rahmen der zweistufigen Selbstanzeige der Steuerpflichtige jedoch bereits angekündigt hatte, die entsprechenden Belege vorzulegen, wodurch dokumentiert wird, dass der Steuerpflichtige keine Teile seiner Einnahmen verschweigen oder verschleiern will.

Anders mögen die Fälle zu beurteilen sein, bei denen nach erfolgter Präzisierung immer noch eines gesamte Bankverbindung mit erheblichen Beständen und Erträgen verschwiegen wurde oder andere Einkünfte völlig verschwiegen wurden.

Im Ergebnis ist daher, wenn erkennbar wird, dass der Steuerpflichtige offensichtlich eine vollständige Berichtigung will und nichts verschleiern will, statt von einer sechs- bzw. zehn prozentigen Toleranzgrenze nach dem Sinn und Zweck des § 371 Abs. 1 AO von einer vollständigen Erlangung der Straffreiheit auszugehen ist, auch wenn die Differenz zwischen ursprünglich geschätzten nicht erklärten und dann später tatsächlich nacherklärten Einnahmen erheblich ist.

Davon losgelöst ist jedoch bei einer Selbstanzeige darauf zu achten, dass entsprechende Sicherheitszuschläge in den geschätzten Zahlen enthalten sind. In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Mandanten behaupten, dass ganz sicher keine höheren Einnahmen erzielt worden seien, als die, die sie in dem Beratungsgespräch nach bester Erinnerung nennen. Hierauf darf sich der Berater jedoch nicht verlassen. Denn erfahrungsgemäß täuscht oft die Erinnerung den Mandanten. In den typischen Bankenfällen (Luxemburg bzw. Schweiz) haben die Mandanten keine Unterlagen mehr, so dass eine kurzfristige Ermittlung der vereinnahmten Beträge nicht möglich ist. Häufig finden auch Gespräche über eine Selbstanzeige unter dem Druck einer nahestehenden Entdeckung statt, so dass häufig Teilbeträge oder Sachverhalte unter dem Zeitdruck vergessen werden. Ein Warten auf die Bankunterlagen kann Monate dauern und zwischenzeitlich können Sperrwirkungstatbestände eintreten. Daher bleibt für den Berater nur der Weg der zweistufigen Selbstanzeige mit erheblichen Zuschätzungen, wobei der Berater nicht an § 162 AO gebunden ist und die richtige Höhe treffen muß, sondern im Gegenteil bewußt nach oben aus strafrechtlichen Sicherheitsgründen schätzen muß. Denn der Berater darf aus Selbstanzeigegegründen Mondschätzungen zugunsten seines Mandanten vornehmen, um einen entsprechend sicheren steuerstrafrechtlichen Schutzmantel für seinen Mandanten im Rahmen der zweistufigen Selbstanzeige zu bauen.