

Praxisticker Nr. 13/2024: Finanzamt Hamburg oder Finanzamt Helsinki - Wohin mit der Selbstanzeige wegen Hinterziehung ausländischer Steuern?

Ihre Mandantin ist selbständige IT-Beraterin aus Hamburg, die unter anderem ein in Helsinki ansässiges Unternehmen berät.

Sie erläutert Ihnen in einem Telefonat, ihr sei soeben aufgefallen, dass sie dem von ihr beratenen finnischen Unternehmen versehentlich zahlreiche falsche Rechnungen ausgestellt habe. Außerdem könne sie nicht ausschließen, es gelegentlich versäumt zu haben, die Umsatzsteuer steuerlich korrekt abzuführen.

Der Beratungsansatz, Ihrer Mandantin nunmehr die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige zu empfehlen, ist durchaus naheliegend. Es dürften sich dabei jedoch in aller Regel recht schnell wegweisende Fragen auftun:

- Ist die Hinterziehung ausländischer Steuern nach deutschem Recht überhaupt strafbar?
- Welche (ausländischen) Steuern sind vom deutschen Straftatbestand der Steuerhinterziehung konkret erfasst?
- Besteht die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach deutschem Recht auch hinsichtlich steuerlicher Vorgänge im internationalen Warenverkehr?
- Wie setzt man die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige in derartigen Konstellationen um? Senden Sie die Selbstanzeige an das Finanzamt Hamburg oder an die finnischen Finanzbehörden in Helsinki? Oder sogar an beide Finanzämter?

Die zunehmende Globalisierung des Wirtschaftsverkehrs bringt es mit sich, dass Dienstleistungen grenzüberschreitend erbracht werden. Steuerlich und abgabenrechtlich läuft dabei im Rahmen der Finanzbuchhaltung gewiss nicht alles einwandfrei.

Im Folgenden soll aufgezeigt werden, dass auch die Hinterziehung ausländischer Steuern im deutschen Steuerstrafrecht strafbewehrt sein kann. Die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige steht Betroffenen, die ausländische Steuern hinterzogen haben, gleichermaßen offen. Bei der Abgabe einer entsprechenden Selbstanzeige sind jedoch einige Besonderheiten zu berücksichtigen, wie nachfolgend aufgezeigt wird.

I. Strafbarkeit der Hinterziehung ausländischer Steuern nach deutschem Recht

Der Anwendungsbereich der Abgabenordnung (AO) ist gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 grundsätzlich auf bundes- oder unionsrechtlich geregelte Steuern begrenzt, die durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden.

Die Hinterziehung von Abgaben, die von einem anderen Staat verwaltet werden, entzieht sich daher grundsätzlich dem Anwendungsbereich der AO.

... wäre da nicht § 370 Abs. 6 AO, der den Straftatbestand der Steuerhinterziehung auch auf ausländische Sachverhalte erstreckt:

§ 370 Abs. 6 AO erweitert den Anwendungsbereich der Steuerhinterziehung auf Ein- und Ausfuhrabgaben, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwaltet werden oder die einem EFTA-Mitglied (Liechtenstein, Schweiz, Norwegen, Island) zustehen. Auch Umsatzsteuern und harmonisierte Verbrauchsteuern, die von anderen EU-Mitgliedstaaten verwaltet werden, können demnach Gegenstand einer nach deutschem Recht strafbaren Steuerhinterziehung sein.

Der Grund hierfür: Das Umsatzsteueraufkommen in der EU beispielsweise wird auf alle Mitgliedstaaten verteilt. Wird die (voll harmonisierte) EU-Umsatzsteuer hinterzogen – gleich in welchem Mitgliedstaat – sind daher stets auch deutsche Fiskalinteressen tangiert.

Beispiel: Wenn A die Umsatzsteuer des EU-Mitgliedstaats X hinterzieht, so kann Deutschland den A hierfür grundsätzlich selbst dann bestrafen, wenn nach dem Recht des Staats X die Hinterziehung deutscher Umsatzsteuer nicht bestraft werden könnte.

Darüber hinaus begegnet der deutsche Gesetzgeber der vermehrt staatenübergreifend in Erscheinung tretenden Steuerhinterziehung auch mit **§ 370 Abs. 7 AO**, der die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung auch auf solche Taten erstreckt, deren Tatort im Ausland liegt. Die gesetzgeberische Absicht hierbei lag darin, das in § 3 StGB verankerte Territorialitätsprinzip, wonach das StGB lediglich auf die im Inland begangenen Straftaten Anwendung findet, aufzuweichen. Die Sanktionsmöglichkeiten der deutschen Justiz in Steuerstrafsachen sollten nicht an der Grenze enden, sondern weiter reichen.

Ein Rückgriff auf § 370 Abs. 7 AO wird in der Praxis jedoch nicht häufig erforderlich sein. Die Regelung hat im Ergebnis nur Bedeutung für solche Fälle, in denen ausnahmsweise eine ausländische Steuer im Sinne des § 370 Abs. 6 AO betroffen ist und die Tat nicht von deutschem Boden aus geschieht.

Auch die im Ausland begangene Hinterziehung einer deutschen Steuer kann unmittelbar nach § 370 Abs. 1 AO geahndet werden. Die Hinterziehung deutscher Steuern ist stets eine Inlandstat im Sinne des § 3 StGB.

II. Keine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Erkennt ein Steuerpflichtiger vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit einer von ihm gegenüber einer Finanzbehörde abgegebenen Erklärung, so ist er nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich zur unverzüglichen Anzeige gegenüber der Finanzbehörde verpflichtet.

Doch gilt dies auch für gegenüber ausländischen Finanzbehörden abgegebenen Erklärungen?

Kurzum: Nein.

Abgaben, die von einem anderen Staat verwaltet werden, sind schon gar nicht vom Anwendungsbereich des § 153 AO erfasst. Einen § 370 Abs. 6 AO entsprechenden Verweis sieht § 153 AO auch nicht vor.

Demzufolge ergibt sich aus § 153 AO für den im Ausland Steuerpflichtigen keine Melde- und Berichtigungspflicht (weder gegenüber deutschen noch gegenüber ausländischen Finanzbehörden), die im Missachtungsfall zu einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung in der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führen könnte.

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist allein dann denkbar, wenn das Recht des betroffenen ausländischen Staats eine mit der deutschen Vorschrift des § 153 AO korrespondierende Berichtigungspflicht vorsieht. Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung kann nach der Rechtsprechung des BGH nämlich auch dann verwirklicht sein, wenn der Steuerpflichtige die ausländische Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dabei etwaige Erklärungspflichten im ausländischen Recht missachtet (vgl. BGH, Beschluss vom 20.11.2013 – 1 StR 544/13). Dies gilt aber – wie dargestellt – nur für die harmonisierten Steuern i.S.d. § 370 Abs. 6 AO.

III. Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige

Die Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) ist aufgrund des allgemeinen Verweises auf § 370 AO auch in Fällen der Hinterziehung ausländischer Steuern nach § 370 Abs. 6 AO gegeben.

Schwierigkeiten kann dabei mitunter die Bestimmung des richtigen Adressaten der Selbstanzeige bereiten. Die Frage, gegenüber welcher Finanzbehörde in Fällen des § 370 Abs. 6 AO die Berichtigungserklärung zu erstatten ist, ist bislang nicht höchstrichterlich entschieden.

Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 S. 1 AO ist eine Berichtigung „gegenüber der Finanzbehörde“ vorzunehmen. Bei Rückgriff auf den Finanzbehördenbegriff des § 6 Abs. 2 AO wären ausländische Finanzbehörden kein tauglicher Adressat für eine Selbstanzeige nach § 371 AO.

§ 371 AO hebt jedoch die Strafgewalt des deutschen Staates auf. Auch wenn die Verwaltung einer Steuer einer ausländischen Finanzbehörde obliegt, muss die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige gegenüber deutschen Finanzbehörden (im Sinne von § 6 Abs. 2 AO) möglich sein, als handele es sich um die Hinterziehung deutscher Steuern.

Hierfür spricht die Erwägung, dass jede Finanzbehörde im Sinne des § 6 Abs. 2 AO, unabhängig von ihrer sachlichen und örtlichen Zuständigkeit für die jeweils verkürzten Steuern zur Entgegennahme jedweder Selbstanzeige geeignet ist und die Finanzbehörden untereinander im Wege der Amtshilfe zur Weiterleitung der Anzeige an die zuständige Behörde verpflichtet sind (vgl. § 111 AO). Dies gilt erst recht, wenn überhaupt keine Finanzbehörde im Sinne der AO zuständig ist.

Die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO in den Fällen des § 370 Abs. 6 AO kann demnach **erfolgreich an jede deutsche Finanzbehörde** im Sinne des § 6 Abs. 2 AO adressiert werden, solange sich aus der beiliegenden Erklärung ergibt, welche Finanzbehörde tatsächlich sachlich und örtlich zuständig ist.

Wird eine Selbstanzeige hinsichtlich hinterzogener ausländischer Steuern an eine deutsche Finanzbehörde abgegeben, ist davon auszugehen, dass diese im Wege der Amts- oder Rechtshilfe mit entsprechend strafbefreiender Wirkung an ausländische Behörden weitergeleitet wird. Bereits die auf europäischer Ebene geltenden Grundsätze der Verfügbarkeit von Informationen und der gegenseitigen Anerkennung legen einen solchen strafbefreienden Informationsaustausch nahe.

Auch im Umkehrschluss zur BGH-Rechtsprechung, wonach Angehörige ausländischer Steuerbehörden als Tatentdecker in Betracht kommen können (vgl. bereits BGH, Urteil vom 13.05.1987 – 3 StR 37/87), sofern der jeweilige Staat aufgrund bestehender Abkommen internationale Rechtshilfe leistet, kann geschlossen werden, dass eine Selbstanzeige gegenüber ausländischen Behörden gleichermaßen eine Rückkehr in die Steuerehrlichkeit begründen dürfte.

Praxistipp:

Es empfiehlt sich, insbesondere wenn Eile geboten ist, die Nacherklärung vorsorglich dennoch **zweifach** zu versenden – an die zuständige Behörde im Ausland und zusätzlich an eine deutsche Finanzbehörde.

Ist der Anzeigende auch im Inland steuerlich erfasst ist, ist es ratsam, sich an die für ihn zuständige Finanzbehörde zu wenden. Insbesondere vor dem Hintergrund einer potenziellen Entdeckung der Tat, die andernfalls angenommen werden könnte, ist dies besonders empfehlenswert.

Bereits vorab sollte daher stets geprüft werden, ob in dem betroffenen EU- oder EFTA-Staat die Möglichkeit einer originären Selbstanzeige besteht. Es ist dabei auch klärungsbedürftig, ob die Einreichung der Selbstanzeige bei einer deutschen Finanzbehörde als Entdeckung der Tat im Auslandstaat angesehen wird und ob trotz der Gewährung der Straffreiheit in Deutschland immer noch eine Bestrafung im Ausland droht. Dies hängt davon ab, ob und inwieweit ein transnationaler Strafklageverbrauch gegeben ist. Ist eine strafbefreiende Selbstanzeige im betroffenen EU- oder EFTA-Staat möglich, sollte auf die zusätzliche Anzeige gegenüber irgendeiner deutschen Finanzbehörde dennoch nicht verzichtet werden.

Weitere Praxistipps:

- In Konstellationen, in denen der Steueranspruch nach ausländischem Recht als solcher fraglich ist, kann eine vorsorgliche Offenlegung gegenüber der zuständigen ausländischen Behörde erwogen werden. Sofern der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 6 AO verwirklicht sein kann, ist ein gleichzeitiges Nacherklärungsschreiben an eine deutsche Finanzbehörde empfehlenswert.
- Sollte eine deutsche Finanzbehörde sich für unzuständig erklären oder den Steueranspruch im Ausland für nicht gegeben halten, empfiehlt es sich, ein Vorabentscheidungsverfahren zu veranlassen.
- Es empfiehlt sich schließlich auch, einen nach § 398a AO festgesetzten Geldbetrag auch in Fällen einer Selbstanzeige zu einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 6 AO innerhalb der dafür bestimmten Frist zunächst zu zahlen, um den Anspruch auf Verfahrenseinstellung nicht zu gefährden.

IV. Fazit

Steuerpflichtige trifft keine Pflicht aus § 153 AO, gegenüber ausländischen Finanzbehörden getätigte unzutreffende oder unvollständige Angaben zu berichtigen, die im EU- oder EFTA-Ausland zu einer Steuerverkürzung (nach § 370 Abs. 6 i. V. m. Abs. 4 AO) geführt haben oder führen können.

Existiert eine derartige Berichtigungspflicht hingegen im Recht des betroffenen ausländischen Staats, kann deren Missachtung nach der Rechtsprechung des BGH eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach deutschem Recht (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) begründen.

Bei vollendeter Steuerhinterziehung in den Fällen des § 370 Abs. 6 AO steht dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO offen. Dabei empfiehlt es sich, nach sorgsamer Prüfung des ausländischen Selbstanzeigerechts die Selbstanzeige zweifach zu versenden - sowohl an die zuständige Behörde im Ausland als in jedem Fall auch an (irgend)eine deutsche Finanzbehörde im Sinne des § 6 Abs. 2 AO.

Autoren: RA/FAStR, Zert. Berater im Steuerstrafrecht Maximilian Krämer LL. M. und RA/FAStR Malte Norstedt LL.M. Eur., telefonische Fachberatung Selbstanzeige/Steuerstrafrecht/Betriebsprüfung des LSBW, sowie Cedrik Lin, Diplom-Jurist, alle DNK Rechtsanwälte, München.

**Der LSBW-Praxisticker ist ein Service des LSBW für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de**