

Strafbefreiung im Steuerstrafrecht: die vollständige und wirksame Selbstanzeige

Die steinige und haftungsträchtige goldene Brücke in die Legalität

Der gedankliche Sprung vom Steuerrecht zum Steuerstrafrecht ist weder intuitiv noch einfach. Umso wichtiger ist es, grundlegende steuerstrafrechtliche Kompetenzen zu besitzen und zu wiederholen. Warum? Wird eine Steuerhinterziehung gar nicht erst erkannt, so kann der Berater die Mandantschaft nicht auf die Möglichkeit, mit einer Selbstanzeige doch noch Straffreiheit zu erlangen, hinweisen und es steht zusätzlich auch noch eine Beraterhaftung im Raum. Eine etwaige (wirksame) Selbstanzeige nach § 371 AO ändert an der Steuerhinterziehung nichts, da der Straftatbestand erfüllt bleibt und „lediglich“ ein persönlicher Strafaufhebungsgrund besteht. Im Steuerrecht bestehen umfassende Mitwirkungspflichten, deren Missachtung Zwangsmaßnahmen nach sich ziehen kann und zudem oft Schätzungen nach § 162 AO auslösen. Im Steuerstrafrecht muss sich hingegen kein Beschuldiger selbst belasten („Nemo-tenetur-Grundsatz“ – Art. 6 EMRK, Art. 1 GG).

§ 371 AO oder § 153 AO – die Qual der Wahl und extrem praxisrelevant!

Aus Berater- und Haftungssicht wird die Antwort sehr oft zur Selbstanzeige tendieren, da der sicherste Weg empfohlen werden muss. Insbesondere wenn Anzeichen für eine mögliche Hinterziehung vorliegen, sollte die Mandantschaft auf die strafrechtlichen Risiken hingewiesen werden. Steuerstrafrechtsexperten geben hier schnelle und zutreffende Einschätzungen. Kann der Vorsatz (Wissen und Wollen) vollständig ausgeschlossen werden, so ist die Berichtigung nach § 153 AO einschlägig. Vorsicht: Der bedingte Vorsatz genügt für eine Steuerstrafat! Dieser ist gegeben, wenn der Steu-



Maximilian Krämer

erpflichtige die Steuerhinterziehung bloß für möglich hält oder ihm sich hätte aufdrängen müssen, dass er seinen Steuerberater oder das Finanzamt fragt (z.B. Zahlung von 20.000 als Entschädigung für ein größeres „privates“ Waldgrundstück).

Selbstanzeige heißt nicht Selbstanzeige

Schon die Terminologie ist wichtig – das Wort „Selbstanzeige“ kommt nicht vor! Liest der Finanzbeamte das Wort „Selbstanzeige“, muss eine Weiterleitung an die Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) erfolgen.

Eine Berichtigung oder Nacherklärung sollte verwendet werden. Dies minimiert das Risiko der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens. Ich empfehle eine zweistufige Abgabe. Stufe 1 ist die Schätzung zugunsten der Finanzverwaltung mit einem Sicherheitszuschlag von 10 bis 20 %, um die Vollständigkeit zu gewährleisten. Stufe 2 ist die Konkretisierung der geschätzten Angaben anhand der Belege und führt zur materiell richtigen Steuer.

Entweder 100 % oder gar nicht

Die Voraussetzungen der Selbstanzeige klingen harmlos: eine Berichtigung in vollem Umfang zu allen Steuerstrafataten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre sowie die Zahlung der zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern und Zinsen. Die strafbefreiende Wirkung tritt nur ein, wenn nach dem Grundsatz der Materiallieferung die Finanzbehörde mit den Daten der Selbstanzeige in die Lage versetzt wird, die Steuer



ohne weitere langwierige eigene Ermittlungen zutreffend zu veranlassen (stellen Sie sich vor, Sie sind der Veranlagungsbeamte, der den Bescheid erlässt – was braucht er dazu, ohne bei Ihnen nachzufragen?). Es müssen daher alle steuerlich erheblichen Tatsachen geschildert und konkrete Zahlenangaben gemacht werden, um die nachträgliche Steuerfestsetzung zu ermöglichen.

Eine Selbstanzeige bezüglich einzelner Einkünfte ist unwirksam! Es bedarf einer „steuerartspezifischen Lebensbeichte“. Auch die Information, dass unrichtige Angaben vorliegen, oder die Nachzahlung der verkürzten Steuer reicht nicht aus. Ein weiteres Problemfeld sind die Steuerstrafataten „der letzten 10 Kalenderjahre“. Praktiker resümieren die Regelung zutreffenderweise als „erschütternd ungenau“.

Nachdem dies Seiten füllen könnte, hier der Hinweis für die Praxis (FM NRW vom 12.01.2016, S 0702 – 8f – V A 1): Es seien die vollen zehn Kalenderjahre einzubeziehen, die dem Jahr der Abgabe vorangehen. Zur Beachtung des Vollständigkeitsgebotes sind die im Jahr der Abgabe der Selbstanzeige begangenen Straftaten auch zu berücksichtigen.

Was nicht in die Selbstanzeige gehört

Eigene Berechnungen der verkürzten Steuer in der Selbstanzeige sind nicht erforderlich und sollten unterbleiben. Ebenso jedwede rechtliche Ausführungen dazu,

ob der Mandant oder der Berater von Fahrlässigkeit ausgeht. Dadurch provozieren Sie zumindest ein Ordnungswidrigkeitenverfahren der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO.

Ein weiteres Problemfeld sind die Steuerstrafataten „der letzten 10 Kalenderjahre“.

Praktiker resümieren die Regelung zutreffenderweise als „erschütternd ungenau“.

Unwirksamkeit der Selbstanzeige

Liegen Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO vor, so ist die Selbstanzeige unwirksam. Dies hat zur Folge, dass keine Straffreiheit eintritt. Die Abgabe hat sodann immerhin strafmildernde Wirkung.

Dies ist z.B. der Fall, wenn die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens schon bekannt gegeben worden ist. Ein weiterer praxisrelevanter Fall ist die Bekanntgabe der Prüfungsordnung, beschränkt sodann auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Betriebsprüfung. Ist die Betriebsprüfung abgeschlossen, fällt der Sperrgrund der Selbstanzeige weg und die Selbstanzeigemöglichkeit lebt wieder auf.

Nach der Selbstanzeige ist vor der Selbstanzeige

Die Vorbereitung und Arbeit bis zur Abgabe der Selbstanzeige sind der Schwerpunkt. Die operative Nachsorge darf aber nicht unterschätzt und muss zielgerichtet weitergeführt werden. Die Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens folgt regelmäßig unmittelbar im Anschluss an eine Selbstanzeige. ▶

Festsetzungsfristen sind dadurch gehemmt. Bei Selbstanzeigen zum Ende eines Jahres sollte deswegen genau geprüft werden, ob die Selbstanzeige zu Beginn des kommenden Jahres mehr Sinn ergeben kann, wenn keine unmittelbare Tatendeckung zu befürchten ist.

Das Finale: die Einstellung des Steuerstrafverfahrens

Ziel ist es, eine Anklageerhebung oder den Strafbefehlsantrag durch Einstellung des Strafverfahrens zu verhindern. Mit der Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO aufgrund der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ist das Buch der Selbstanzeige im letzten Kapitel angelangt und hat das positive Ende erreicht. Liegt die Steuerhinterziehung je Tat über 25.000 Euro oder liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, wird jedoch nicht einfach das Straf-

verfahren eingestellt, sondern die Voraussetzungen des § 398a AO treten hinzu. Sinn und Zweck ist es, die Steuerhinterziehung wirtschaftlich unattraktiv zu machen. Die Anforderungen an die wirksame Selbstanzeige werden daher verschärft. Nach § 398a AO muss ein „freiwilliger“ gestaffelter Zuschlag gezahlt werden, der sich nach dem Hinterziehungsbetrag richtet. Dieser Zuschlag muss in die Selbstanzeigeberatung miteinfließen.

Fazit

Kleinste Fehler können massive Auswirkungen beim Mandanten und nachfolgend auch beim Berater haben. Das Risiko einer Fehleinschätzung ist sehr gravierend, da ein Fallbeileffekt eintritt und bereits geringe Fehlschätzungen zur Unwirksamkeit führen können. Deswegen gilt nicht nur beim Inhalt: ganz oder gar nicht! ■

Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Zert. Berater im Steuerstrafrecht, LSWB-Fachberater, Quelle: LSWB-Magazin 2/2024