

DER STEUERBERATER FRAGT, DER STRAFVERTEIDIGER ANTWORTET

Selbstanzeige: Sperrgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung bei „Altfällen“

von RA Thorsten Franke-Roericht, LL.M. Wirtschaftsstrafrecht, Frankfurt, und RA Rico Deutschendorf, FA StR, Leipzig

| Seit 1.1.15 ist der Sperrgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung beschränkt. Flankiert wird dies von der Wiedereinführung der Teilselbstanzeige für Zeiträume, die außerhalb dieses Umfangs liegen. Die Vorgängerregelung in der Fassung des SchwarzGBekG sah eine „Infektionswirkung“ auch für die nicht in der Anordnung genannten Zeiträume derselben Steuerart vor. In der Praxis kommt es nun zum Streit darüber, ob altes oder neues Recht gilt, wenn die Selbstanzeige vor dem 1.1.15 eingereicht wurde, jedoch über ihre Wirksamkeit erst nach dem 31.12.14 entschieden wird („Altfälle“). |

FRAGE DES STEUERBERATERS: *Im Februar 2014 entschloss sich mein Mandant M, seine Schwarzeinnahmen nachzuerklären. Beschaffung und Aufbereitung der Unterlagen verzögerten sich. Zwischenzeitlich wurde M im Juni 2014 eine Prüfungsanordnung für 2012 (ESt, USt, GewSt) bekannt gegeben. Anfang September 2014 wurde der Prüfungszeitraum um das Jahr 2011 erweitert. Erst Ende September 2014 – kurz vor Prüfungsbeginn – konnte die Selbstanzeige fertiggestellt und eingereicht werden (ESt, USt und GewSt 2008 bis 2012). Daraufhin wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2008 bis 2010 erweitert. Zugleich leitete die BuStra ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren ein. Es ist noch nicht abgeschlossen. Die BuStra ist der Auffassung, die Selbstanzeige sei insgesamt unwirksam, da ein Sperrgrund – Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung vor Einreichung der Selbstanzeige (andere Sperrgründe kommen nicht in Betracht) – vorliege. Zu Recht?*

ANTWORT DES VERTEIDIGERS: M kann sich auf die privilegierende Wirkung der neuen Gesetzesfassung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a, S. 2 AO) berufen. Sie ist gegenüber der Vorgängerregelung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO a.F.) das mildeste Gesetz (§ 2 Abs. 3 StGB). Damit ist die Selbstanzeige wirksam, soweit sie die Jahre 2008 bis 2010 betrifft. Im Übrigen (2011/2012) ist sie unwirksam.

Zunächst ist Folgendes zu bedenken: Das neue Selbstanzeigenrecht ist auf alle ab dem 1.1.15 abgegebenen Selbstanzeigen anzuwenden (Art. 3 AOÄndG). Die Selbstanzeige des M wurde Ende September 2014 eingereicht. Damit unterfiele sie grundsätzlich dem alten Regime (SchwarzGBekG). Demnach würde die Sperre des § 371 Abs. 1 Nr. 1a AO a.F. alle unverjährten Steuerstraftaten der betroffenen Steuerart umfassen, wenn sich die Prüfungsanordnung wenigstens auf eine der in der Selbstanzeige offenbarten Taten erstreckt (Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Juni 2011, § 371 AO Rn. 119.3). Die erste Prüfungsanordnung (Juni 2014) würde damit die in der Selbstanzeige offenbarten Steuerstraftaten der Steuerarten ESt, USt und GewSt für die Zeiträume 2008 bis 2012 sperren. Die Selbstanzeige des M wäre somit nach altem Recht insgesamt unwirksam.

Selbstanzeige erst nach Bekanntgabe einer – erweiterten – Prüfungsanordnung

Die neue Gesetzesfassung bietet gegenüber der Vorgängerregelung Privilegierungen:

- § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a AO beschränkt die Sperrwirkung der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung auf den „sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung“. Die Sperre greift somit nur für die in der Anordnung genannten Steuerarten und Prüfungszeiträume. Eine hierüber hinausgehende Sperrwirkung (ex nunc) kann nur über eine Prüfungs-erweiterung erreicht werden (Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, Rn. 206).
- Zudem ermöglicht § 371 Abs. 2 S. 2 AO eine Teilselbstanzeige für die nicht gesperrten VZ (RegE, BT-Drs. 18/3018, S. 13; Müller, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, 2. Aufl., Rn. 789; Rolletschke/Roth, a.a.O., Rn. 196). Allerdings ließe sich dieser Satz auch so verstehen, dass eine Selbstanzeige zwar in den nicht gesperrten Teilbereichen möglich bleibt, sie aber wegen des allgemeinen Vollständigkeitsgebotes ebenfalls die gesperrten Zeiträume umfassen muss (Kohler in MüKo StGB, 2. Aufl., § 371 AO Rn. 188). Diese Interpretation ist abzulehnen. Sie führt zu einer mittelbaren Selbstbelastung und entspricht darüber hinaus nicht der Intention des Gesetzgebers (Joecks, DStR 14, 2261, 2264 mit Verweis auf den RegE, a.a.O.).

Der Gesetzgeber des AOÄndG hat keine Übergangsregelung für Altfälle geschaffen. Allerdings ist das Günstigkeitsprinzip (§ 2 Abs. 3 StGB) anwendbar (FinMin NRW 9.2.15, S 0702 - 8f - V A 1, DB 15, 408; Bericht des Finanzausschusses vom 3.12.14, BT-Drs. 18/3439, S. 7; Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, 2. Aufl., S. 502 m.w.N.; Rolletschke/Roth, a.a.O., Rn. 199 m.w.N.; Schwartz, PStR 15, 37, 41 f.; kritisch Beyer, NWB 15, 769, 770 f.).

Das bedeutet für M nach neuem, günstigerem Recht (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a, S. 2 AO): Die erste Prüfungsanordnung inklusive ihrer Erweiterung sperren lediglich die Steuerarten ESt, USt und GewSt für die Jahre 2011/2012. Die Jahre 2008 bis 2010 können über eine Teilselbstanzeige wirksam bereinigt werden. Daher führt die Anzeige des M insoweit zur Straffreiheit.

PRAXISHINWEIS | Eine Privilegierung ist auch in umgekehrter Richtung denkbar. Denn § 398a n.F. sieht einen (Mindest-)Zuschlag von 10 % der hinterzogenen Steuern vor, die Altfassung begnügte sich noch mit 5 % (zur Frage der Anwendbarkeit auf Altfälle: Hunsmann/Rübenstahl, PStR 15, 197 ff; Gehm, a.a.O.). Nach Gehm (a.a.O.) können die Vorzüge des neuen mit denen des alten Selbstanzeigenrechts kombiniert werden („Rosinentheorie“). Die herrschende Meinung stellt hingegen bezüglich § 2 Abs. 3 StGB auf den Grundsatz strikter Alternativität ab (BGH 12.2.91, 5 StR 523/09, BGHSt 37, 320, 322 f.; Eser/Hecker in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl., § 2 Rn. 32 m.w.N.; Heuel/Beyer, BBK 15, 740, 757). Achtung: Gibt man der herrschenden Meinung den Vorzug, müsste eine einzelfallbezogene Gesamtbetrachtung der Rechtslagen vorgenommen werden. Demnach wären dann mit der Privilegierung – hier: durch Anwendung der Neufassung – auch die möglichen Nachteile des einschlägigen Gesetzes in Kauf zu nehmen, wenn es gegenüber der zu vergleichenden Rechtslage insgesamt die mildere Beurteilung für den Betroffenen zulässt.

Neu: Sperrwirkung beschränkt und Teilselbstanzeige wieder eingeführt

Neufassung auch auf Altfälle anwendbar (§ 2 Abs. 3 StGB)

M fährt mit der Gesetzesneufassung besser