

tet dies aus der gleichlautenden Rechtsprechung zur Klageerhebung bei einem unzuständigen Gericht ab. Mit derselben Begründung kann auch einem vor einer unzuständigen Gütestelle errichteten Vergleich nicht die Vollstreckungsfähigkeit abgesprochen werden. Etwaige Zuständigkeitsregelungen wirken sich auf die Tätigkeit der Gütestelle also nur insoweit aus, als diese die Durchführung des beantragten Schlichtungsverfahrens ablehnen kann.

Auf die Frage nach der sachlichen Reichweite einer Anerkennung, die auf der Grundlage von § 15 a VI 1 EGZPO unmittelbar durch das Landesrecht ausgesprochen wird, lassen sich diese Grundsätze nicht ohne Weiteres übertragen. Hier geht es nicht um eine reine Zuständigkeits-, sondern um eine organisations- und kompetenzrechtliche Frage (s. dazu o. 2).

IV. Fazit

Im Zuge der Bestrebungen zur Förderung der außergerichtlichen Streitbeilegung sollten Bundes- und Landesgesetzgeber auch das angegraute, mit vielen Rechtsunsicherheiten befrachtete Modell der anerkannten Gütestellen ins Visier nehmen. Es müsste an die aktuellen Entwicklungen der alternativen Konfliktlösung, zu denen auch die Etablierung der Mediation in unserer Rechtsordnung gehört, angepasst und aus der Verknüpfung mit der obligatorischen Schlichtung herausgelöst werden. Der Grundgedanke, qualitätskontrollierten Institutionen der außergerichtlichen Streitbeilegung gewisse Privilegien, insbesondere die Titulierungsbefugnis, zu verleihen, ist ausbaufähig. Akzeptanz und Effizienz der außergerichtlichen Streitbeilegung ließen sich dadurch enorm steigern. ■

Richter am LG Dr. Daniel Hunsmann*

Die Novellierung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

Die auf den Ankauf von Steuerdaten durch die Finanzverwaltung („Liechtenstein-Affäre“) zurückzuführende Flut strafbefreiender Selbstanzeigen hat in der Politik erneut eine Kontroverse über die gesetzlichen Rahmenbedingungen des steuerstrafrechtlichen Selbstanzeigeprivilegs entfacht. Das Ergebnis dieses politischen Diskurses hat nunmehr im so genannten Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, durch das unter anderem die Selbstanzeigerregelungen erheblich verschärft wurden, Gestalt angenommen. Im Folgenden soll diese Novelle kurz skizziert, kritisch kommentiert sowie deren Auswirkungen für die Beratungs- und Verteidigungspraxis beleuchtet werden.

I. Ausgangslage

Bereits in den Entwürfen zum Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) war eine Verschärfung bzw. gar die Abschaffung des Selbstanzeigeneinstituts vorgesehen¹. Hierbei sind die Reformbestrebungen maßgeblich durch einen Beschluss des für Revisionen in Steuerstrafsachen zuständigen 1. Strafsenats des BGH vom 20. 5. 2010² beeinflusst worden³, wonach dieser in einem obiter dictum unter anderem ausführte, dass eine so genannte Teil-Selbstanzeige nicht mehr ausreichend sei, um Strafbefreiung zu erlangen. Denn, so der BGH, allein fiskalische Interessen an der Nachentrichtung bislang hinterzogener Steuern könnten die Privilegierung der Straffreiheit nicht rechtfertigen. Der Täter müsse vielmehr vollständig zur Steuerehrlichkeit zurückkehren und gleichsam „reinen Tisch“ machen. In diesem Kontext interpretierte der BGH das Wort „insoweit“ (§ 371 I AO a.F.) in der Weise neu, als der Täter nur für Steuerhinterziehungen und nicht auch für etwaig daneben verwirklichte nichtsteuerliche Straftaten Straffreiheit erlange. Nachdem die Koalitionsfraktionen in der Folge zunächst Abstand davon genommen haben, die Selbstanzeige bereits mit dem JStG 2010 zu novellieren⁴, brachten sie die angedachten Restriktionen des Selbstanzeigerechts in einem gesonderten Gesetzentwurf⁵ erneut ein, welcher sodann auch im Wesentlichen⁶ in dem so genannten Schwarzgeldbekämpfungsgesetz⁷ Eingang gefunden hat.

II. Die Novellierungen im Einzelnen

1. Inhalt der Berichtigungspflicht (§ 371 I AO)

a) *Vollständigkeitsgebot.* Kernstück der Neuregelung ist die Abschaffung der Teil-Selbstanzeige⁸. Die Selbstanzeige muss zukünftig umfassend sein und darf sich nicht auf bestimmte Steuergestaltungen beziehen. Insofern ist der erste Absatz des § 371 AO wie folgt gefasst:

„Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstrafaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstrafaten nicht nach § 370 bestraft.“

Entscheidende Bedeutung kommt hierbei der Tatsache zu, dass der bisherige Terminus „insoweit“ in § 371 I AO fallengelassen wurde. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass bei einer Selbstanzeige nur dann Straffreiheit eintritt, wenn diese vollständig und richtig ist. Zugleich dient der Verzicht auf das Wort „insoweit“ der Klarstellung, nachdem schon der 1. Strafsenat des BGH in dem Beschluss vom 20. 5. 2010⁹ zur Altfassung sinngemäß ausgeführt hat, dass dieser Begriff sich nicht auf die Reichweite der Berichtigungserklärung beziehe und damit nicht als Begründung für eine Teil-Selbstanzeige taue.

* Der Autor ist Richter am LG Aurich und Gastdozent an der Bundesfinanzakademie in Brühl. Der Beitrag gibt lediglich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 Siehe BT-Dr 17/1755; BT-Dr 17/1411; BT-Dr 17/1149; BT-Dr 17/1765.

2 BGHS 55, 180 = NJW 2010, 2146 = NSZ 2010, 642.

3 Vgl. BR-Dr 318/10, S. 75 ff. und BT-Dr 17/5067 (neu), S. 21.

4 Vgl. den Bericht des Finanzausschusses des Bundestags vom 28. 10. 2010, BT-Dr 17/3549, S. 17.

5 BT-Dr 17/4182; zum inhaltsgleichen Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17. 2. 2011 s. BT-Dr 17/4802.

6 Vgl. insoweit die Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundestags vom 16. 3. 2011, BT-Dr 17/5067 (neu), S. 8 ff.

7 Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung vom 28. 4. 2011, BGBl I, 676.

8 So der Abg. Kolbe (Berichterstatter im Finanzausschuss) in der 96. Sitzung des Deutschen Bundestags am 17. 3. 2011, PlenProt. 17/96, S. 10953.

9 BGHS 55, 180 = NJW 2010, 2146 (2147) Rdnr. 9.

Ebenso wie die höchstrichterliche Rechtsprechung bei der Beurteilung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige nach wie vor auf die „konkrete Tat“ bzw. „einzelne Steuererklärung“ abstellt¹⁰, knüpft auch der Tatbegriff in der Neufassung des § 371 AO zunächst an die jeweils hinterzogene Steuer an, bestimmt durch die Steuerart und den Besteuerungszeitraum¹¹. Da aber nur innerhalb dieser materiell-rechtlichen Tat von einer (unwirksamen) Teil-Selbstanzeige die Rede sein kann¹², geht der Gesetzgeber über die eigentliche Abschaffung der Teil-Selbstanzeige und damit über das vom 1. *Strafsenat* postulierte Vollständigkeitsgebot noch hinaus, indem dieser im Sinne einer „vertikalen Vollständigkeit“¹³ zukünftig eine Berichtigung aller unverjährten Steuerverkürzungen einer Steuerart, also z. B. aller verkürzten Einkommensteueransprüche der noch nicht verjährten Veranlagungszeiträume, verlangt.

Gegen den gesetzgeberischen Ansatz, den materiell-rechtlichen Tatbegriff heranzuziehen, ist nichts zu erinnern, zumal dies mit dem Wortlaut des Gesetzes im Einklang steht, der in § 371 AO begrifflich auf „die/je Tat“ bzw. auf „(eine der) Steuerstraftaten“ abstellt. Mit dem auf alle unverjährten Zeiträume bezogenen Berichtigungserfordernis überschreitet der Gesetzgeber allerdings die Grenzen des in der Gesetzesbegründung von ihm selbst in Ansatz gebrachten strafrechtlichen Prinzips der Wiedergutmachung. Der Wiedergutmachungsgedanke erfordert nämlich lediglich ein Umkehrverhalten des Steuerpflichtigen, das dem der Hinterziehungstat spiegelbildlich entgegengesetzt ist und welches die Finanzbehörden nachträglich in die Lage versetzt, den staatlichen Steueranspruch in zutreffender Höhe festzusetzen¹⁴. Die Berichtigungserklärung hat also denselben Anforderungen zu genügen, denen der Täter schon bei Erfüllung seiner steuerlichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten hätte entsprechen müssen¹⁵. Da die Offenbarungspflicht insoweit an die ursprünglichen Erklärungspflichten anknüpft, kann sich das Vollständigkeitsgebot auch nur auf die jeweils unrichtige oder unvollständige Steuererklärung beziehen, deren Reichweite durch die Person des Steuerpflichtigen, die Steuerart und den Veranlagungszeitraum begrenzt ist¹⁶. Vor diesem Hintergrund wird die Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen nunmehr zu einem unkalkulierbaren Institut, da dieser – gemessen an dem strafrechtlichen Wiedergutmachungsgedanken – für den unverjährten Zeitraum zeitgleich mehrere steuerliche Erklärungs- und Mitwirkungshandlungen ins Werk zu setzen hat, um Strafbefreiung zu erlangen.

b) *Zeitliche Reichweite*. Die Wirksamkeit einer Selbstanzeige hängt davon ab, dass die Sachverhalte aller strafrechtlich¹⁷ noch nicht verfolgungsverjährten Zeiträume berichtet bzw. nacherklärt werden, wobei auf die jeweilige Steuerstraftat abzustellen ist. Strafrechtlich verjährt die einfache Steuerhinterziehung wiederum gem. § 78 III Nr. 4 StGB in fünf Jahren. Liegt allerdings ein besonders schwerer Fall einer Steuerhinterziehung i. S. des § 370 III Nrn. 1 bis Nr. 5 AO vor, ist auf Grund der Verjährungsvorschrift des § 376 AO unter Umständen auch ein zehn Jahre zurückliegender Hinterziehungssachverhalt nachzuerklären bzw. zu berichtigen. Die vorerwähnten Zeiträume können sich dabei weiter verlängern bzw. das Berichtigungserfordernis – vom Zeitpunkt der Anzeigenerstattung aus betrachtet – sich auf noch weiter zurückliegende Besteuerungszeiträume erstrecken, da insbesondere bezüglich der Veranlagungssteuern die Strafverfolgungsverjährung erst mit deren Festsetzung und der Bekanntgabe des unrichtigen Bescheids beginnt¹⁸. So kann die Offenbarungspflicht etwa wegen einer Anlaufhemmung gem. § 170 II AO auch eine 13 Jahre zurückliegende schwere Steuerhinterzie-

hung betreffen¹⁹. Hinzu kommt, dass ebenfalls strafrechtliche Unterbrechungstatbestände gem. § 78 c StGB dazu führen können, dass der Berichtigungszeitraum gar bis an die Grenze der absoluten Verfolgungsverjährung nach § 78 c III 2 StGB und damit unter Umständen auf eine Zeitspanne von 20 Jahren ausgedehnt wird.

c) *Steuerartbezogene Begrenzung*. Die strafbefreiende Wirkung greift bereits dann ein, wenn der Steuerpflichtige im unverjährten Zeitraum bereits für eine einzige Steuerart vollständige Angaben macht. Der Gesetzgeber verlangt also innerhalb desselben Veranlagungszeitraums gerade keine „horizontale Vollständigkeit“²⁰ hinsichtlich aller Steuerarten. Vielmehr genügt es, dass etwa allein nur die verkürzte Einkommensteuer nacherklärt wird. Straffreiheit tritt dann, vorbehaltlich der weiteren Bedingungen, für die verkürzte Steuer „Einkommensteuer“ selbst dann ein²¹, wenn daneben etwa umsatzsteuerrechtlich relevante Sachverhalte nicht offengelegt werden. Dies gilt erst recht im Verhältnis zwischen Jahressteuer einerseits und beispielsweise der Erbschaft- oder Grunderwerbsteuer andererseits²². Insoweit stimmt die Reichweite des vom Gesetzgeber geforderten Berichtigungsverhaltens mit dem materiell-rechtlichen Tatbegriff überein.

d) *Grad der Vollständigkeit*. Der Gesetzeswortlaut in § 371 I AO setzt zwar voraus, dass der Steuerpflichtige seine Angaben „in vollem Umfang“ nachholt bzw. berichtet. Dies bedeutet jedoch nicht, dass alles „auf Euro und Cent“ angegeben werden und mit der am Ende des Verfahrens von der Finanzbehörde festzusetzenden Steuer genau deckungsgleich sein muss²³. Bagatellabweichungen sind nach wie vor möglich²⁴. So wurden auch bisher geringfügige Differenzen zwischen den nacherklärten und zutreffenden Besteuerungsgrundlagen für unschädlich erachtet, ohne bereits die Annahme einer Teil-Selbstanzeige zu begründen. Insoweit gab und gibt es allerdings keine festen Grenzen. Während in der Rechtsprechung eine Abweichung von 3,3%²⁵ bzw. 6%²⁶ für unbeachtlich gehalten wurden, geht die Literatur²⁷ als Faustformel von einer Geringfügigkeitsgrenze in Höhe von 10% aus. Angesichts des gesetzgeberischen Bestrebens, nur planvolle Hinterziehungsstrategien bekämpfen zu wollen, erscheint es sachgerecht, trotz marginaler Abweichungen der

10 So ausdrücklich Richterin am BGH *Jäger* in der öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Bundestags am 21. 2. 2011; abrufbar unter http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhörungen/2011/042/042-21_02_2011-__A_Schwarzgeld.pdf.

11 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 24.

12 *Wulf*, wistra 2010, 286 (290).

13 *Kamps*, DB 2010, 1488 (1490 f.); *Salditt*, PStR 2010, 168 (173).

14 So bereits *Hagemeier/Hunsmann*, NWB Fach 2013, 1089, und *Hunsmann*, DStZ 2011, 185 (189); ähnlich *Gußen*, StB 1997, 358 (361) („Spiegelbildlichkeit“).

15 *BGHSt* 12, 100 = NJW 1959, 205.

16 *BGH*, NStZ 2000, 427 (430).

17 So BT-Dr 17/5067 (neu), S. 21 („Verjährung [richtet] sich nach Strafrecht“).

18 *Joeks*, in: *Franzen/Gast/Joeks*, SteuerstrafR, 7. Aufl. (2009), § 376 Rdnr. 15.

19 Vgl. insoweit *Joeks* in der öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Bundestags am 21. 2. 2011; abrufbar unter http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhörungen/2011/042/042-21_02_2011-__A_Schwarzgeld.pdf.

20 *Kamps*, DB 2010, 1488 (1491); *Salditt*, PStR 2010, 168 (173).

21 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 24.

22 *Kamps*, DB 2010, 1488 (1491).

23 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 21.

24 So explizit der Abg. *Kolbe* (o. Fußn. 8), PlenProt. 17/96, S. 10953; ähnlich BT-Dr 17/5067 (neu), S. 21 („im praktischen Vollzug Unschärfen hinnehmen“).

25 *OLG Köln*, DB 1980, 57 (58).

26 *OLG Frankfurt a. M.*, NJW 1962, 974.

27 Vgl. *Jäger*, in: *Klein*, AO, 10. Aufl. (2009), § 371 Rdnr. 20; *Schauf*, in: *Kohmann*, Steuerstrafrecht, Stand: Nov. 2010, § 371 Rdnr. 68.

Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung nicht zu versagen. Dabei wird jedoch auf Grund der Tatsache, dass eine Selbstanzeige nach neuem Recht eine Berichtigung aller Zeiträume einer Steuerart verlangt, für den Grad der Vollständigkeit nicht mehr – wie bisher – jede einzelne materielle Tat, sondern der unverjährte steuerartbezogene Gesamtzeitraum maßgeblich sein²⁸.

e) *Undolose Teil-Selbstanzeige.* Der Wortlaut der Neuregelung selbst verhält sich nicht zur Wirksamkeit so genannter undoloser Teil-Selbstanzeigen, bei denen der Steuerpflichtige unbewusst unvollständige Berichtigungserklärungen abgibt. Lediglich der von den Koalitionsfraktionen ursprünglich angedachte Gesetzentwurf²⁹ enthielt eine subjektive Komponente dergestalt, als im Katalog des § 371 II AO-E unter Nr. 3 ein weiterer Sperrgrund aufgeführt war, wonach Straffreiheit nicht eintritt, „wenn die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ihrerseits unrichtige oder unvollständige Angaben i. S. des § 370 I Nr. 1 enthält und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste“. Der Gesetzgeber wollte (und will) damit verhindern, dass von den bisher verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen bewusst nur ausgewählte Sachverhalte nacherklärt werden, weil z. B. der Steuerpflichtige nur genau deren Aufdeckung unmittelbar befürchtet. Alle Besteuerungsgrundlagen müssten vielmehr zutreffend berichtet werden. Nur wer sich für eine „vollständige Rückkehr in die Steuerehrlichkeit“ entscheide, könne sich der Straffreiheit sicher sein. Damit sollte zugleich klargestellt sein, dass unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten gerade nicht zum Ausschluss der Straffreiheit führen³⁰. Wenn also die Selbstanzeige nach der Vorstellung des Steuerpflichtigen vollständig sei, dann entfalle der Vorwurf der Steuerhinterziehung für die in der Selbstanzeige erklärten Sachverhalte³¹.

Zwar ist der vorerwähnte § 371 II Nr. 3 AO-E letztlich nicht Gesetz geworden. Gleichwohl haben die diesbezüglichen Begründungen des Gesetzgebers nach wie vor Bestand, zumal der Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen im Übrigen weitgehend angenommen wurde³². Dafür spricht zudem die mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz verfolgte gesetzgeberische Intention: Das planvolle und bewusste Taktieren mit der Teil-Selbstanzeige, das Offenbaren nach Art der „Salamitaktik“³³ soll bekämpft werden. Mit einem derartigen Missbrauch des Selbstanzeigerechts hat jedoch die unbewusst lückenhafte Nacherklärung eines redlich bemühten Steuerpflichtigen wenig gemein. Für die uneingeschränkte Anerkennung undoloser Teil-Selbstanzeigen streitet nicht zuletzt die vom Bundestag angenommene Beschlussempfehlung des federführenden Finanzausschusses, in welcher noch einmal bekräftigt wurde, dass auch unbewusst unrichtige Selbstanzeigen zur Straffreiheit führen sollen³⁴.

f) *Gestufte Selbstanzeige.* Angesichts des Schweigens des Gesetzgebers erscheint fraglich, ob und inwiefern eine gestufte Selbstanzeige³⁵ noch möglich sein wird. Denn es ist – wie bei der undolosen Teil-Selbstanzeige – zu fordern, dass der Steuerpflichtige alle nach seinem Kenntnisstand unrichtigen oder unterlassenen Angaben bereits auf der ersten Stufe derart detailliert berichtet bzw. nacherklärt, dass die Finanzbehörde von Anbeginn an in den Stand versetzt wird, die Steuer in zutreffender Höhe festzusetzen. Sollte sich der Steuerpflichtige dazu nicht in der Lage sehen, insbesondere Angaben zum Hinterziehungsvolumen zu machen, wird er – in Anlehnung an den Beschluss des 1. Strafsenats des BGH vom 20. 5. 2010³⁶ – anhand ihm bekannter Tatsachen die Besteuerungsgrundlagen notfalls großzügig zu schätzen haben. Der Steuerpflichtige wird jedenfalls nicht mehr wie bisher darauf vertrauen können, dass es ausreicht, dem Finanzamt zunächst „Material“ zu liefern, um dies später auf der zweiten Stufe durch konkrete Angaben vervollständigen oder verifizieren zu können, da zu diesem Zeitpunkt bereits die Sperrwirkung der Tatentdeckung nach § 371 II Nr. 2 AO eingetreten ist.

Vor dem Hintergrund der Neuregelung und der verschärften Rechtsprechung wird man folglich davon ausgehen müssen, dass einer gestuften Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung weitgehend versagt bleibt.

2. Ausschluss der Straffreiheit (§ 371 II AO)

a) *Anknüpfungspunkt.* Den in § 371 II Nr. 1 AO enumerativ aufgeführten Sperrwirkungen sind im einleitenden Satzteil vor den Wörtern „vor der Berichtigung“ die Worte „bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten“ vorangestellt. Damit gleicht der Gesetzgeber zunächst den zweiten Absatz redaktionell dem ersten Absatz an, in welchem ebenfalls von „unverjährten Steuerstraftaten“ die Rede ist, so dass auch insoweit der materiell-rechtliche Tatbegriff gilt³⁷. Darüber hinaus wird verdeutlicht, dass in § 371 II Nr. 1 AO schon eine einzige unverjährte Steuerstraftat als Anknüpfungspunkt dient. Mit anderen Worten: Während die Anforderungen an die Berichtigungspflicht in § 371 I AO unter Bezugnahme auf alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart deutlich erhöht werden, wird zugleich die Reichweite des § 371 II AO in der Weise zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgedehnt, als das Vorliegen der in Nr. 1 genannten Ausschlussgründe bereits im Hinblick auf eine unverjährte Steuerstraftat genügt, um die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige gänzlich entfallen zu lassen.

b) *Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.* Die nicht unerhebliche Ausweitung der Ausschlussgründe in Absatz 2 findet ihren Ausdruck ferner darin, dass das Eingreifen der Sperrwirkung zeitlich erheblich vorverlagert wird. So genügt für den Ausschluss der Straffreiheit künftig bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Insoweit wird § 371 II Nr. 1 lit. a AO wie folgt neu gefasst: „Straffreiheit tritt nicht ein, wenn [...] dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist.“

Die gewählte Formulierung knüpft an den feststehenden Rechtsbegriff der „Bekanntgabe“ als Wirksamkeitsvoraussetzung für die Prüfungsanordnung an. Zwar ist die Bekanntgabe von Verwaltungsakten im Besteuerungsverfahren in §§ 122, 197 AO detailliert geregelt. Gleichwohl lässt sich insbesondere die für das steuerliche Verfahren geltende Bekanntgabefiktion des § 122 I AO nicht auf das Strafverfahren übertragen³⁸, da im Rahmen der tatrichterlichen Beweiswürdigung konkret der Nachweis geführt werden muss, dass dem Betroffenen die Prüfungsanordnung auch tatsächlich zugegangen und ihm zur Kenntnis gelangt ist. Auf Grund dessen wird aus Gründen der Rechtssicherheit und zu Beweis Zwecken eine förmliche Zustellung gem. § 3 VwZG zu verlangen sein.

Diese negative Wirksamkeitsvoraussetzung birgt erhebliche Unwägbarkeiten für den Steuerpflichtigen. Mit der zeitlichen Vorverlegung des Ausschlussgrundes wird nämlich das Zeit-

28 Gleichfalls *Heuel/Breyer*, StBW 2011, 315 (316).

29 BT-Dr 17/4182, S. 3.

30 BT-Dr 17/4182, S. 5.

31 Ebenso die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrats, BT-Dr 17/4802, Anlage 4, S. 2.

32 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 8; PlenProt. 17/96, S. 10969.

33 Explizit der Abg. *Kolbe* (o. Fußn. 8), PlenProt. 17/96, S. 10953.

34 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 22. Aus diesem Grund sah man schließlich auch von der zunächst anvisierten Verschärfung der bußgeldbefreienden Selbstanzeige in § 378 III AO ab.

35 Bei dieser Form der Anzeigerstattung wird zunächst eine Selbstanzeige „dem Grunde nach“ und erst zu einem späteren Zeitpunkt „der Höhe nach“ erstattet; vgl. hierzu *Burkhard*, PStR 2000, 233 (235); *Rolletschke*, wistra 2002, 17 (18 f.).

36 BGHSt 55, 180 = NJW 2010, 2146 (2149) Rdnr. 35.

37 Im Ergebnis ebenso *Heuel/Breyer*, StBW 2011, 315 (318).

38 *Kohler*, in: MünchKomm-StGB, 2010, § 371 AO Rdnr. 196.

fenster für eine erfolgreiche Selbstanzeige drastisch verkleinert und der gesetzliche Regelfall des persönlichen Erscheinens eines Amtsträgers eher zur Ausnahme³⁹. Dagegen war nach alter Rechtslage die Erstattung einer Selbstanzeige grundsätzlich erst ab dem Zeitpunkt des Erscheinens ausgeschlossen (sog. „Fußmattentheorie“). Dem Steuerpflichtigen wird nunmehr auf diese Weise die Möglichkeit genommen, Selbstanzeigen noch unmittelbar vor Beginn einer Außenprüfung zu erstatten⁴⁰. Der Zeitraum zwischen Ankündigung und Beginn einer Außenprüfung war allerdings bislang von großer praktischer Relevanz, da nach der Zusendung der Prüfungsanordnung der Steuerpflichtige oftmals selbst oder mit Hilfe eines Experten die kritischen Punkte seiner bisherigen Erklärungen durchging, um noch vor Erscheinen des Prüfers etwaige Korrekturen anbringen zu können. Da der Steuerpflichtige den Zugang einer Prüfungsanordnung in der Regel nicht abzuschätzen weiß, schwebt insoweit über ihn weiterhin das „Damoklesschwert“ der in § 370 AO verankerten Strafandrohung.

Überdies kommt weder aus dem Wortlaut der Neuregelung noch aus der Gesetzesbegründung hinreichend zum Ausdruck, ob und inwieweit sich der Inhalt der Prüfungsanordnung auf die Reichweite der Sperrwirkung auswirkt, mit anderen Worten, ob sich der Ausschluss der Straffreiheit lediglich auf die in der Anordnung benannten Veranlagungszeiträume und Steuerarten erstreckt oder ob dem Steuerpflichtigen hierdurch für sämtliche unrichtige Sachverhalte – hier wohl auf eine Steuerart unverjährter Zeiträume begrenzt – die Möglichkeit einer Selbstanzeigerstattung genommen werden soll⁴¹. Zu Letzterem wird man tendieren, wollte man auch diesbezüglich die vom Gesetzgeber in den Blick genommenen Offenbarungspflichten zu Grunde legen. Demgegenüber erscheint es jedoch unter Anknüpfung an den materiell-rechtlichen Tatbegriff und nicht zuletzt auch aus Gründen der Rechtssicherheit vorzugswürdiger, den sachlichen Umfang der Sperrwirkung nach den in der Prüfungsanordnung aufgeführten Steuerarten und Besteuerungszeiträumen zu bemessen⁴².

c) *Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens.* Dieser Ausschlussgrund ist in § 371 II Nr. 1 lit. b AO im Wesentlichen unverändert beibehalten worden, so dass die Auslegung insoweit bisherigen Maßstäben folgen dürfte⁴³. Gleichwohl wird abzuwarten bleiben, ob die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht auch diesen Sperrgrund unter Berufung auf die „vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit“ erweiternd auslegen wird. Lediglich der umstrittene⁴⁴ Passus „wegen der Tat“ ist in der Neufassung fallengelassen worden. Stattdessen ist aus dem systematischen Zusammenhang mit dem in § 371 II Nr. 1 AO vorangestellten Satzteil⁴⁵ zu folgern, dass allein schon die Verfahrenseinleitung wegen einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten im materiell-rechtlichen Sinn die gesamte Selbstanzeige sperrt.

d) *Erscheinen eines Amtsträgers.* Die Anfügung eines § 371 II Nr. 1 lit. c AO, wonach Straffreiheit nicht eintritt, wenn „ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist“, stellt lediglich eine redaktionelle Folge der Neufassung des § 371 II Nr. 1 lit. a AO dar. Denn dieser bislang in § 371 II Nr. 1 lit. a AO a. F. normierte Ausschlussgrund des persönlichen Erscheinens eines Amtsträgers wurde nahezu unverändert in § 371 II Nr. 1 lit. c AO übernommen. Damit ist zugleich auch durch die äußere Form der Gesetzesfassung zum Ausdruck gebracht, dass auf Grund der Einfügung eines (weiteren) Sperrgrundes der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung unter lit. a die Reichweite des Ausschlussgrundes nach § 371 II Nr. 1 lit. c AO in seiner praktischen Anwendung dahinter zurücktritt⁴⁶. Lediglich für die Fälle, in denen es keiner Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung gem. § 196 AO bedarf, etwa bei der Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, wird das Er-

scheinen eines Amtsträgers als Sperrgrund eigenständige Bedeutung erlangen. Auf Grund der Tatsache, dass dieser Ausschlussgrund inhaltlich keinerlei Änderungen erfahren hat, mag an dieser Stelle ebenfalls der Hinweis auf die hierzu in Rechtsprechung und Literatur ergangene Auslegung genügen⁴⁷. Dabei wird man allerdings in Ansehung des Beschlusses des BGH vom 20. 5. 2010⁴⁸ die Ausschlusswirkung auch auf solche steuerlichen Sachverhalte zu erstrecken haben, die, soweit sie nicht bereits von dem bisherigen Ermittlungswillen erfasst sind, auf Grund ihres sachlichen Zusammenhangs bei üblich zu erwartendem Gang des Ermittlungsverfahrens ohnehin in eine Überprüfung einbezogen würden, was etwa bezüglich anderer Besteuerungszeiträume derselben Steuerart und Einkunftsquelle der Fall ist.

e) *Tatentdeckung.* Nahezu unverändert beibehalten wurde ebenfalls der Ausschlussgrund der Tatentdeckung in § 371 II Nr. 2 AO. Verschärfend wird jedoch in der Neufassung klar gestellt, dass schon die Tatentdeckung einer der unverjährten Steuerstraftaten ausreichend ist, die Sperrwirkung eintreten zu lassen. Hierbei weicht zwar der Wortlaut von dem des § 371 II Nr. 1 AO in der Weise ab, als dort die unverjährten Steuerstraftaten noch um den Passus „zur Anzeige gebracht“ näher umschrieben werden. Trotzdem wird man auf Grund des systematischen Zusammenhangs auch bei § 371 II Nr. 2 AO auf die Tatentdeckung einer der angezeigten unverjährten Steuerstraftaten abstellen müssen, zumal sich in den Gesetzesbegründungen keine Anhaltspunkte dafür finden, dass mit der Abweichung in der Wortwahl unterschiedliche Auslagen getroffen werden sollten.

In diesem Kontext gilt es ebenfalls, die mit Unwägbarkeiten behaftete Rechtsprechung des BGH⁴⁹ zu beachten. So schafft diese Entscheidung keine weitere Klarheit, wenn sie einerseits für die Annahme einer Tatentdeckung einen Anfangsverdacht nicht genügen lassen will, jedoch gerade dessen Umschreibung für die erhöhten Anforderungen eines eigenständigen Verdachtsgrads bemüht⁵⁰. Denn es wird lediglich darauf abgestellt, dass nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat naheliegt⁵¹. Überdies will der 1. Strafsenat an das subjektive Moment des „Kennenmüssens“ angesichts der verbesserten internationalen Zusammenarbeit keine hohen Anforderungen mehr stellen⁵², wodurch der Eintritt dieses Sperrgrundes aus Sicht des Steuerpflichtigen noch unkalkulierbarer wird. Gleichwohl wird man in den aktuellen Fällen mit Auslandsbezug eine Entdeckungsfahr nicht etwa allein mit der Existenz eines ausländischen Kontos begründen, sondern erst beim Abgleich des Ermittlungsmaterials (z. B. CDs

39 BT-Dr 17/4182, S. 5.

40 Zutreffend *Joecks* in seiner Stellungnahme vom 18. 2. 2011, S. 3; abrufbar unter http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhörungen/2011/042/ Stellungnahmen/19-Prof_Joecks.pdf.

41 Vgl. zum Umfang der Sperrwirkung den Streitstand bei *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joehs* (o. Fußn. 18), § 371 Rdnr. 180.

42 Ähnlich *Heuvel/Breyer*, StBW 2011, 315 (319).

43 Siehe etwa *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joehs* (o. Fußn. 18), § 371 Rdnrn. 163 ff.

44 Vgl. zum Streitstand *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Stand: Sept. 2001, § 371 Rdnrn. 190 ff.

45 Vgl. vorstehend II 2 a.

46 Insofern führt die Gesetzesbegründung auch in diesem Kontext aus, dass der gesetzliche Regelfall des persönlichen Erscheinens eher zur Ausnahme wird; BT-Dr 17/4182, S. 5.

47 Statt vieler *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joehs* (o. Fußn. 18), § 371 Rdnrn. 134 ff.

48 BGHSt 55, 180 = NJW 2010, 2146 (2148) Rdnrn. 19 ff.

49 BGHSt 55, 180 = NJW 2010, 2146 (2148) Rdnrn. 23 ff.

50 So zutreffend bereits *Rüping*, JZ 2010, 1075 (1076).

51 BGHSt 55, 180 = NJW 2010, 2146 (2149) Rdnr. 28.

52 BGHSt 55, 180 = NJW 2010, 2146 (2149) Rdnr. 33.

mit Steuerdaten) mit der individuellen Steuerakte annehmen können⁵³.

f) *Steuerverkürzung ab 50 000 Euro*. Gänzlich neu eingeführt wurde in § 371 II Nr. 3 AO ein am Hinterziehungsvolumen bemessener Ausschlussgrund. Danach tritt die strafbefreiende Wirkung nicht ein, wenn „die nach § 370 I verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50 000 Euro je Tat übersteigt“. Indem sich der Gesetzgeber bei der Bemessung der Betragshöhe an der Rechtsprechung des BGH zu dem Regelbeispiel des § 370 III Nr. 1 AO orientiert⁵⁴, wonach das Merkmal des „großen Ausmaßes“ bei 50 000 Euro als erfüllt angesehen wird⁵⁵, bringt dieser zum Ausdruck, dass Fälle mit erhöhter krimineller Energie und größerem Erfolgsunrecht trotz vollständigen Umkehrverhaltens nicht mehr mit Straffreiheit honoriert werden sollen⁵⁶. Zum anderen soll die erhöhte Betragsgrenze dazu dienen, sowohl bei fahrlässigen Steuerverkürzungen als auch im Hinblick auf die „normalen“ Hinterziehungssachverhalte lohnsteuerpflichtiger Arbeitnehmer den bisherigen Weg der strafbefreienden Selbstanzeige offen zu halten⁵⁷.

Maßgeblicher Bezugspunkt für diese gesetzlich eingeführte Betragsgrenze ist die einzelne Tat im materiell-rechtlichen Sinn – also etwa bei den Steuerarten Einkommensteuer und Umsatzsteuer der jeweilige jährliche Besteuerungszeitraum⁵⁸. Eine Addition verkürzter Steuerbeträge mehrerer Jahre oder Steuerarten findet insofern nicht statt. Der Betrag in Höhe von 50 000 Euro ist in diesem Zusammenhang nicht im Sinne eines „Freibetrags“ zu verstehen, sondern als „Freigrenze“ zu begreifen mit der Folge, dass bei Überschreitung dieses Hinterziehungsvolumens die gesamte Steuerstraftat als solche und nicht nur der 50 000 Euro übersteigende Teil der Sperrwirkung des § 371 II Nr. 3 AO unterfällt. Dies folgt aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, wonach dieser Ausschlussgrund greift, „wenn“ und eben nicht „soweit“ diese Grenze überschritten wird.

Für eine Steuerverkürzung mit einem Hinterziehungsvolumen von über 50 000 Euro je Steuerart und Besteuerungszeitraum wird sich künftig nach einer Selbstanzeige das weitere Verfahren für diese (gesamte) Steuerstraftat nach der ebenfalls neu eingeführten Vorschrift des § 398 a AO richten⁵⁹. Bezüglich der übrigen angezeigten Taten hingegen soll Straffreiheit für die jeweilige Einzeltat dann eintreten, wenn die Steuern nachentrichtet worden sind⁶⁰. Auf Grund dieser Differenzierung kann es vorkommen, dass an ein und dieselbe Selbstanzeige verschiedene Rechtsfolgen geknüpft werden. Unterschiedlich wirken sich auch die Sperrgründe auf die Wirksamkeit einer Selbstanzeige aus; Während nämlich im Hinblick auf § 371 II Nr. 1 und Nr. 2 AO das „Alles- oder-Nichts-Prinzip“ dergestalt gilt, als das Vorliegen dieser Ausschlussgründe schon bezüglich einer der angezeigten unverjährten Steuerstraftaten die Selbstanzeige insgesamt sperrt, mithin die Sperrwirkung bezüglich keiner der nacherklärten bzw. berichtigten Sachverhalte eingreifen darf, ist hier das Vorliegen einer 50 000 Euro übersteigenden Hinterziehungstat für die übrigen, in derselben Selbstanzeige aufgeführten Steuerstraftaten unschädlich und der Eintritt der strafbefreienden Wirkung insoweit grundsätzlich nicht ausgeschlossen.

3. Nachentrichtung verkürzter Steuern (§ 371 III AO)

Nach der Neuregelung gilt, dass „für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur dann eintritt, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet“. Hierdurch wird die bestehende Gesetzeslage weitgehend beibehalten, da nach

wie vor lediglich die Nachentrichtung der Steuern verlangt wird⁶¹. Nur der vormalige Terminus „soweit“ wurde durch das konditionale „wenn“ ersetzt. Die sprachliche Neufassung orientiert sich mithin an der Neuregelung des § 371 I AO und der damit einhergehenden Abschaffung der Teil-Selbstanzeige, wobei auch in diesem Kontext die jeweilige Tat zum Ausgangspunkt erhoben wird. Das neu justierte Vollständigkeitsgebot im ersten Absatz wirkt sich daher zugleich auf den entsprechenden Umfang der Nachzahlungsverpflichtung in § 371 III AO aus.

4. Absehen von Strafverfolgung (§ 398 a AO)

Der Gesetzgeber hat im Zuge der Novellierung mit der verfahrensbeendenden Vorschrift des § 398 a AO erstmals das Absehen von Strafverfolgung im (Steuer-)Strafrecht verankert. Die Vorschrift lautet wie folgt:

„In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50 000 Euro übersteigt (§ 371 II Nr. 3), wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist 1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und 2. einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuer zu Gunsten der Staatskasse zahlt.“

Mit dieser Vorschrift verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, den Steuerhinterzieher wirtschaftlich stärker zu belasten als den bloß säumigen, aber steuerehrlichen Steuerzahler. Die vorgesehene Betragsgrenze soll ferner dem Anliegen Rechnung tragen, dass im Falle einer Selbstanzeige nur noch die leichteren Fälle der Steuerhinterziehung ganz ohne Zusatzleistung Strafbefreiung erlangen können, während in Fällen großen Ausmaßes eine Zahlung zu leisten ist⁶².

Das Absehen von der Strafverfolgung gem. § 398 a AO ist dementsprechend als Komplementärvorschrift zu § 371 II Nr. 3 AO zu begreifen: Obwohl dem Steuerpflichtigen bei einer Hinterziehungstat von über 50 000 Euro die strafbefreiende Wirkung einer ansonsten wirksamen Selbstanzeige versagt bleibt, entgeht er im Ergebnis gleichfalls der Bestrafung unter der Bedingung, dass neben den hinterzogenen Steuern eine freiwillige Zahlung in Höhe von 5% auf die jeweils verkürzte Steuer geleistet wird. Der Verweis auf § 371 II Nr. 3 AO stellt außerdem klar, dass von der Verfolgung der Steuerhinterziehung aber nur dann Abstand genommen wird, wenn zugleich – quasi als negative Wirksamkeitsvoraussetzung – die Gründe des § 371 II Nr. 1 und Nr. 2 AO bezüglich der Hinterziehungstat großen Ausmaßes nicht vorliegen⁶³. Unter diesen Voraussetzungen haben die Ermittlungsbehörden zwingend („wird abgesehen“) von der weiteren Verfolgung dieser Steuerstraftat abzusehen und das Verfahren einzustellen. Der Charakter als Einstellungsvorschrift ergibt sich dabei

53 Eingehend hierzu *Wulf*, *wistra* 2010, 286 (288 f.).

54 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 22, 24.

55 *BGHSt* 53, 71 = NJW 2009, 528 (532) Rdrrn. 34 ff.; allerdings gilt dies nach der Rspr. nur für die Fälle unrichtiger Steuererstattung.

56 In diesem Sinne der Abg. *Volk* (Berichterstatter im Finanzausschuss) in der 96. Sitzung des Deutschen Bundestags am 17. 3. 2011, PlenProt. 17/96, S. 10966.

57 So sinngemäß der Abg. *Volk* (o. Fußn. 56), PlenProt. 17/96, S. 10966, sowie der Abg. *Flosbach* in der 96. Sitzung des Deutschen Bundestags am 17. 3. 2011; PlenProt. 17/96, S. 10968.

58 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 22, 24.

59 Dazu sogleich unter II 4.

60 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 24.

61 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 25. Dass die Gesetzesbegründung in diesem Kontext auch von der Entrichtung der Zinsen spricht, dürfte angesichts des eindeutigen Wortlauts in § 371 III AO ein redaktionelles Versehen darstellen.

62 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 22 und S. 25.

63 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 25.

aus ihrer systematischen Stellung hinter § 398 AO („Einstellung wegen Geringfügigkeit“)⁶⁴.

Bereits das Kernstrafrecht enthält das ähnlich ausgestaltete, verfahrensbeendende Institut des Absehens von Strafe bzw. Bestrafung⁶⁵. Dem Absehen von Strafe liegt der Gedanke zu Grunde, dass zwar der Tatvorwurf bzw. Schuldspruch als solcher erhalten bleibt, das Bedürfnis nach Sühne jedoch entfällt, weil entweder der Täter durch die Folgen der Tat selbst schwer geschädigt wurde oder aber die von ihm nach der Tat erbrachten Wiedergutmachungshandlungen die Verhängung einer Strafe aus general- wie spezialpräventiven Gesichtspunkten nicht mehr opportun erscheinen lassen⁶⁶. Diese Erwägungen sind auch auf § 398 a AO übertragbar: Zwar kann eine Berichtigungshandlung bezüglich der Hinterziehungsfälle großen Ausmaßes nicht – wie bei dem persönlichen Strafaufhebungsgrund einer wirksamen Selbstanzeige – das verwirklichte Tatunrecht rückwirkend völlig ungeschehen machen. Gleichwohl rechtfertigt die überobligatorische Entrichtung eines 5%-igen Zuschlags die Einstellung des Verfahrens bereits im Ermittlungsverfahren.

Damit ist § 398 a AO zugleich der Verfahrensvorschrift des § 153 a StPO nachempfunden⁶⁷, wonach ein Strafverfahren gegen Auflagen und Weisungen eingestellt werden kann. Auflagen und Weisungen wiederum stellen keine Strafen im Sinne des materiellen Rechts dar. Es handelt sich auch nicht um eine Sanktion strafähnlicher Art⁶⁸. Denn ihr kommt das mit der Strafe verbundene sozialetische Unwerturteil ebenso wenig zu wie die in ihr liegende Schuldfeststellung. Vielmehr ist es für die Rechtsnatur des Verfahrens nach § 153 a StPO kennzeichnend, dass der beschuldigte Täter weder zur Übernahme noch zur Erfüllung der Auflagen und Weisungen verpflichtet wird; die mit ihnen verbundene Sanktionswirkung beruht allein auf Freiwilligkeit⁶⁹. Vor diesem Hintergrund dürfte das Verfahren nach § 398 a AO – ebenso wie das der Einstellung gem. § 153 a StPO – als ein freiwilliges Unterwerfungsverfahren⁷⁰ zu charakterisieren sein. Dies hat zur Folge, dass das Verdikt der Verfassungswidrigkeit, so wie es seinerzeit gegen den ursprünglich angedachten und in § 371 III AO-E geregelten Selbstanzeige-Zuschlag⁷¹ wegen dessen strafähnlichen Charakters erhoben wurde⁷², wohl in dieser Form nicht mehr aufrechtzuerhalten sein wird.

Als problematisch und vom Gesetzgeber wenig durchdacht erweist sich jedoch der Umstand, dass weder das Gesetz selbst noch dessen Begründung eine Antwort darauf gibt, wie zu verfahren ist, wenn sich nach dem Absehen von Strafverfolgung nachträglich herausstellen sollte, dass die Voraussetzungen des § 398 a AO nicht vorliegen, etwa weil die der Einstellung zu Grunde liegende Selbstanzeige ihrerseits unrichtig oder unvollständig war. Zwar ist § 398 a AO rechtlich wie verfahrenstechnisch dem § 153 a StPO angelehnt. Da jedoch in § 398 a AO eine § 153 a I 5 StPO entsprechende verfahrenshindernde Regelung fehlt, wonach die eingestellte Tat bei Erfüllung der Auflage nicht mehr als Vergehen verfolgt werden kann, wird man nicht ohne Weiteres davon ausgehen können, dass ein solcher beschränkter Strafklageverbrauch auch bezüglich der Hinterziehungssachverhalte i. S. der §§ 371 II Nr. 3, 398 a AO greift. Dabei gilt es nämlich zu bedenken, dass eine solche analoge Anwendung den Täter einer einfachen Steuerhinterziehung in Fällen der „Rückabwicklung“ schlechter stellen würde als denjenigen von Hinterziehungstaten großen Ausmaßes. Denn ein Ermittlungsverfahren, das im Hinblick auf eine einfache Steuerhinterziehung auf Grund einer zunächst für wirksam erachteten Selbstanzeige gem. § 170 II StPO eingestellt wurde⁷³, kann bei Unrichtigkeit ohne Weiteres wieder aufgenommen wer-

den⁷⁴, während dies bei 50 000 Euro übersteigenden Steuerstraftaten auf Grund des dann eingetretenen beschränkten Strafklageverbrauchs nicht mehr möglich wäre.

Ungeklärt bleibt schließlich auch, wie der Widerspruch zwischen § 398 a AO und dem korrespondierenden Sperrgrund des § 371 II Nr. 3 AO aufzulösen ist, da die Einstellungsvorschrift nur vom „Täter“ spricht, während die letztgenannte Sperre grundsätzlich auch für den Anstifter oder Gehilfen gilt. Denn eine Steuerstraftat i. S. des § 371 AO umfasst nicht nur die täterschaftlich begangene Steuerhinterziehung, sondern gem. § 369 II AO i. V. mit §§ 26, 27 StGB ebenfalls die Beihilfe bzw. Anstiftung hierzu. Um insoweit den Gehilfen/Anstifter, denen die Möglichkeit des Absehens von Strafe angesichts des eindeutigen Wortlauts in § 398 a AO nicht offen steht, gegenüber dem Täter nicht schlechter zu stellen, erscheint es vorzugswürdig, die Ausschlusswirkung des § 371 II Nr. 3 AO im Einklang mit § 398 a AO teleologisch nur auf die täterschaftliche Steuerhinterziehung zu beschränken⁷⁵.

5. Anwendungsregelung (Art. 97 § 24 EGAO)

Dem Art. 97 ist in § 24 EGAO eine Übergangsregelung angefügt, wonach die Neufassung des § 371 AO erst ab dem – so wörtlich – „Datum des vorliegenden Änderungsgesetzes“ anzuwenden ist. Zwar müsste man insofern gem. Art. 82 I GG auf den Zeitpunkt abstellen, zu dem der Bundespräsident das Änderungsgesetz ausgefertigt hat. Da nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers diese Übergangsregelung den (bisherigen) Umfang der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige jedoch bis zur „Verkündung“⁷⁶ festlegen soll, dürften die verschärften Regelungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes auch erst ab Inkrafttreten des Gesetzes, also ab dem Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt, gelten⁷⁷. Bei Selbstanzeigen, die vor der Gesetzesverkündung bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, wird wohl § 371 AO in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholten Angaben Straffreiheit eintritt. Diese Übergangsregelung vermeidet also eine echte Rückwirkung und hält für die bereits erstatteten Selbstanzeigen, auch wenn diese tatsächlich (nur) Teil-Selbstanzeigen waren, den bei Abgabe der Selbstanzeige bestehenden Status der Straffreiheit bei. Zumindest insoweit ist die durch den Beschluss des BGH vom 20. 5. 2010⁷⁸ entstandene Ungewissheit⁷⁹ über den Anwendungszeitpunkt der geänderten Rechtsprechung zu Gunsten des Steuerpflichtigen beseitigt worden.

64 Zutreffend bereits Heuel/Breyer, StBW 2011, 315 (319).

65 Vgl. etwa §§ 23 III, 46 a, 60, 86 IV, 113 IV, 129 V, 157 II, 158 I, 174 IV, 236 V, 306 e I, 314 a II StGB.

66 Stree, in: Schönke/Schröder, StGB, 28. Aufl. (2010), Vorbem. §§ 38 ff. Rdnr. 54.

67 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 22.

68 BGHS 28, 174 [176] = NJW 1979, 770.

69 Beulke, in: Löwe-Rosenberg, StPO, 26. Aufl. (2008), § 153 a Rdnr. 9.

70 So zu § 153 a StPO Beulke, in: Löwe-Rosenberg (o. Fußn. 69), § 153 a Rdnr. 10, und Meyer-Göfner, StPO, 52. Aufl. (2009), § 153 a Rdnr. 12.

71 Siehe die Stellungnahme des Bundesrats vom 11. 2. 2011, BR-Dr 851/10, S. 1 f.

72 Vgl. etwa die Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins Nr. 9/2001, S. 7 (als Anlage zur Stellungnahme von Spatscheck), abrufbar unter http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeerungen/2011/042/Stellungnahmen/25-Dr_Spatscheck.pdf, und die Stellungnahme von Spatscheck vom 18. 2. 2011, S. 3, abrufbar unter http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeerungen/2011/042/Stellungnahmen/25-Dr_Spatscheck.pdf.

73 Vgl. Kohler, in: MünchKomm-StGB (o. Fußn. 38), § 371 Rdnr. 243.

74 Vgl. Meyer-Göfner (o. Fußn. 70), § 170 Rdnr. 9.

75 Ebenso Heuel/Breyer, StBW 2011, 315 (321).

76 BT-Dr 17/5067 (neu), S. 25.

77 So auch der Parl. Staatssekretär Koschyk zum Anwendungszeitpunkt, BT-Dr 17/5268, S. 13.

78 BGHS 55, 180 = NJW 2010, 2146.

79 Vgl. nur Habammer, DSr 2010, 2425 (2426 f.); Heuel, AO-StB 2010, 246 (251 ff.).

III. Auswirkungen auf die Beratungs- und Verteidigungspraxis

Angesichts der vorstehenden Ausführungen kann in Zukunft vor einer allzu bedenkenlosen Erstattung einer Selbstanzeige nur dringend abgeraten werden. Der Berater bzw. Verteidiger wird seinen Mandanten schon aus haftungsrechtlichen Gründen zunächst auf die dargestellten Verschärfungen und Unwägbarkeiten der Gesetzesnovelle hinweisen müssen. Zudem sind die gesamten steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu durchleuchten, um unwirksame Teil-Selbstanzeigen zu vermeiden. Bei einer Selbstanzeige wird der Steuerpflichtige nur dann auf der „sicheren Seite“ sein, wenn er sich in der Lage sieht, sämtliche bisher von ihm unrichtig erklärten Sachverhalte in strafrechtlich unverjährter Zeit zumindest für eine Steuerart nachträglich gegenüber der Finanzbehörde richtigzustellen bzw. nachzu erklären. Letzteres wird bei einem anzeigeerstattenden Unternehmer/Geschäftsführer kaum möglich sein, da nicht auszuschließen ist, dass die Finanzbehörde bezüglich aller nicht verjährten Zeiträume einer Steuerart (Einkommen-, Gewerbe- oder Umsatzsteuer) angesichts der Komplexität des Sachverhalte nicht doch irgendeine Unrichtigkeit erkennt. Sollten bereits Steuerverkürzungen und Steuervorteile eingetreten sein, muss der Steuerpflichtige darüber hinaus die hinterzogenen Steuern nachzahlen können.

Das Vollständigkeitsgebot gewinnt in diesem Kontext noch durch die Verjährungsvorschrift des § 376 AO an Schärfe. Stellt sich nämlich heraus, dass das Hinterziehungsverhalten bzw. -volumen des Steuerpflichtigen einem besonders schweren Fall einer Steuerhinterziehung i. S. des § 370 III Nr. 1 bis Nr. 5 AO nahekommt, knüpfen sowohl die Berichtungspflicht als auch das Nachzahlungserfordernis unter Umständen an zehn Jahre zurückliegende Hinterziehungssachverhalte an. Sollte also der Mandant etwa Steuern in einer Größenordnung ab 50 000 Euro („großes Ausmaß“) je Tat hinterzogen haben, wird zu einer Anzeigenerstattung nicht mehr geraten werden können, solange dieser noch Zweifel daran hat, alle auf diesen Zeitraum bezogenen Sachverhalte aufklären sowie sämtliche hinterzogenen Steuern

nebst dem Zuschlag nach § 398 a AO fristgerecht entrichten zu können.

In den Fällen, in denen eine aus Sicht des Steuerpflichtigen vollumfängliche Selbstanzeige erstattet wurde, sich gleichwohl nachträglich herausstellt, dass diese objektiv betrachtet ihrerseits berichtigungswürdig ist, wird der Steuerberater bzw. Verteidiger darauf zu achten haben, dass diese, wenn schon nicht als Berichtigung i. S. des § 153 AO, so doch zumindest als so genannte undolose Teil-Selbstanzeige für die in ihr erklärten Sachverhalte unter Hinweis auf den gesetzgeberischen Willen⁸⁰ strafbefreiende Anerkennung findet. Sollte schließlich eine bereits eingereichte Selbstanzeige tatsächlich nicht der vom Gesetzgeber geforderten Offenbarungspflicht Rechnung tragen, wird gegenüber den Ermittlungsbehörden bzw. Gerichten eine Einstellung nach den §§ 153, 153 a StPO anzuregen bzw. im Rahmen der Strafzumessung, wie bislang bei den so genannten „verunglückten Selbstanzeigen“⁸¹, auf eine mildere Bestrafung hinzuwirken sein.

IV. Fazit

Gegen die Bemühungen des Gesetzgebers, insbesondere den so genannten dolosen Teil-Selbstanzeigen die Wirksamkeit zu versagen, ist nichts einzuwenden. Angesichts der mit der Neufassung des § 371 AO verbundenen Unwägbarkeiten stellt die Selbstanzeige jedoch selbst für den redlich bemühten Steuerpflichtigen nicht unbedingt eine „goldene Brücke“ dar, um in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Es wird daher abzuwarten bleiben, inwiefern sich vor dem Hintergrund dieser Novelle die mit Beschluss des BGH vom 20. 5. 2010 angestoßene Verschärfung des Selbstanzeigerechts in der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch weiter entwickeln und auf die Praxis der Anzeigenerstattung auswirken wird. ■

80 BT-Dr 17/4182, S. 5; BT-Dr 17/4802, Anlage 4, S. 2; BT-Dr 17/5067 (neu), S. 22.

81 Vgl. Hunsmann, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg im Lichte des § 370 a S. 3 AO, 2006, S. 32 m. w. Nachw.

Zur Rechtsprechung

Rechtsanwälte Professor Dr. Hermann Plagemann und Dr. Jürgen Brand*

Sozialversicherungsbeiträge für nicht erfüllte „Equal pay“-Ansprüche?

Sozialrechtliche Folgen der CGZP-Entscheidung des BAG

I. Auffassung der Sozialversicherung

1. Beschluss des BAG vom 14. 12. 2010

Mit Beschluss vom 14. 12. 2010¹ hat das BAG entschieden, dass die Tarifgemeinschaft Christlicher Gewerkschaften für Zeitarbeit und Personal Service Agenturen (CGZP) nicht „tariffähig“ sei. Weder als Gewerkschaft i. S. des § 2 I TVG, noch als Spitzenorganisation i. S. des § 2 II, III TVG könne sie rechtswirksam Tarifverträge abschließen. Eine Gewerkschaft sei CGZP schon deshalb nicht, weil gemäß Satzung Arbeitnehmer nicht Mitglieder von CGZP sind. Als Zusammenschluss von Gewerkschaften könne CGZP nur dann Tarifverträge abschließen, wenn der Organisationsbereich CGZP mit dem der Mitgliedsgewerkschaften übereinstimmt. Die Vermittlung eines Teils der Tariffähigkeit der einer Spit-

zenorganisation angeschlossenen Mitgliedsgewerkschaften sei nicht ausreichend.

Aus dem Beschluss wird entnommen, dass Tarifverträge, die CGZP in der Vergangenheit abgeschlossen hat, unwirksam sind. Ob dies arbeitsrechtlich wirklich zutrifft, ist nicht Gegenstand der folgenden Ausführungen. Im Folgenden geht es allein um die Frage, ob und inwieweit die Arbeitgeber, die Tarifver-

* Der Autor Plagemann ist Fachanwalt für Sozialrecht und für Medizinrecht in Frankfurt a. M., der Autor Brand ist Rechtsanwalt in Hagen sowie Richter des Verfassungsgerichts Nordrhein-Westfalen und war Präsident des LSG Nordrhein-Westfalen. – Besprechung von BAG, Beschl. v. 14. 12. 2010 – 1 ABR 19/10, NZA 2011, 289 = NJW 2011, 1534 L (unter Nr. 20 in diesem Heft).

1 BAG, NZA 2011, 289; vgl. dazu auch BDA, Hintergrund, Auswirkungen und Handlungsoptionen zum BAG-Beschluss, 31. 3. 2011.