

Steuerstrafrecht

## Harte Auslegung von Strafvorschriften – neue Hürden bei Selbstanzeige

Rechtsanwalt Sebastian Korts, Köln

**Manchmal braucht es keine Gesetzesänderung, ein BGH-Beschluss reicht: Die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO ist deutlich riskanter geworden. Das sollten Anwälte wissen.**

Dass der Existenz von § 371 AG fiskalische Motive zugrunde liegen, ist nicht neu. Hinzutreten muss weiter die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Diese ist dann gegeben, wenn der Täter nunmehr vollständige und richtige Angaben macht. So der BGH in dem neuen Beschluss v. 20. Mai 2010 (1 StR 577/09 – DStR 2010, 1133).

### Vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit

§ 371 Abs. 1 AO formuliert: „wird insoweit straffrei, wer unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt“. Das Wort „insoweit“ wurde bisher dahingehend verstanden, dass eine Teilselbstanzeige zulässig war und „insoweit“ strafbefreiende Wirkung entfaltete. (BGHSt 25, 36). Nunmehr verlangt der BGH die *vollständige* Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, denn das Wort insoweit der Vorschrift beziehe sich nicht auf den Umfang der gemachten Angaben, sondern allein auf den Umfang der Strafbefreiung. Hätte der Gesetzgeber eine Strafbefreiung auch schon für nur teilweise richtige Angaben (Teilselbstanzeige) gewollt, dann hätte er das Gesetz anders formuliert („Soweit ... berichtigt ...“, Rn. 9). An der vorherigen Rechtsprechung hält der Senat ausdrücklich nicht fest (Rn. 11).

Diese Ausführungen können fatale Wirkungen haben. Ein Beispiel: Der erklärungswillige Steuerhinterzieher, der objektiv 1 Mio. Euro Steuern schuldet, erklärt davon 990.000 Euro anlässlich einer strafbefreienden Selbstanzeige. Nach altem Verständnis der Vorschrift musste er bei objektivem Erkennen der tatsächlichen Steuerlast strafrechtlich (nur) noch die Strafe für hinterzogene 10.000 Euro vergegenwärtigen. Jetzt ist er trotz seiner Erklärung noch Straftäter einer Steuerhinterziehung von 1 Mio. Euro und muss nach der Rechtsprechung des BGH vom 2.12.2008 (1 StR 416/08 NJW 2009, 528) mit einer Freiheitsstrafe rechnen. Die Unterschiedlichkeit der Rechtsfolgen ist enorm. Der dolos die Teilselbstanzeige benutzende Täter hat keine wirksame Selbstanzeige abgegeben, so die ausdrückliche Klarstellung.

Was ist mit dem undolos sich bei der Selbstanzeige verschätzenden Selbstanzeiger? Der erste Senat des BGH unterscheidet nicht zwischen diesen Fallvarianten. Auch derjenige, der eine teilweise Selbstanzeige abgegeben hat, ist Straftäter, da er vorsätzlich die Steuerhinterziehung verwirklicht hat. Er wird aber auch nicht straffrei dadurch, dass er undolos zu wenig erklärt hat.

Ratlosigkeit herrscht auch bei einem zeitlich gestaffelten Lebenssachverhalt. Hierzu wird das Beispiel ergänzt: Der

Steuerpflichtige bezahlt und die strafrechtliche Ermittlungsakte wird geschlossen. Es gibt Straffreiheit. Die weiteren Steuern von 10.000 Euro werden erst Jahre später bei einer Betriebsprüfung bemerkt. Wie ist das dogmatische Verständnis der Einstellung? Verliert der Steuerpflichtige dann die zuvor gewährte Straffreiheit?

Fragen bleiben daher hinsichtlich der Rückwirkung dieser Rechtsfolgen. Es handelte sich in dem konkreten Fall um Sachverhalte, die die Steuerjahre 2001 und 2002 betrafen. Der faktischen Rückwirkung seiner Normauslegung hat der BGH keinen Gedanken gewidmet. Es ließe sich zumindest strafrechtlich über einen Vertrauensschutz in die Rechtsprechung des BGH zum Wort und der Reichweite von „insoweit“ diskutieren.

Auch die grammatikalische Unterscheidung zwischen „insoweit“ und „soweit ... berichtigt ...“ aus der Argumentationskette des BGH verlangt mehr als umgangssprachliches Verständnis der deutschen Sprache. Durch die Einfügung des „insoweit“ ist eine Einschränkung erreicht worden, die das nun vom 1. Strafsenat behauptete Ergebnis jahrelang gerade nicht hat erkennen lassen. Die Anforderungen an die Klarheit und Vorhersagbarkeit der Gesetze ist ein schützenswertes Rechtsgut. Dies gilt erst Recht im Strafrecht, wo das Analogieverbot gilt. Auch dieser Gedanke war den Richtern keine Zeile in dem Beschluss wert.

### Entdeckung der Tat jetzt früher

Auch ein anderer Aspekt des Beschlusses wirft Fragen auf: die Sperre durch die Entdeckung der Tat. Neben weiteren Ausführungen zu der Frage, wann ein „Entdecken“ vorliegt, wird die Gesamtvokabel „Tatentdeckung“ nunmehr wie folgt dargestellt. Es ist für eine Tatentdeckung weder ein hinreichender Tatverdacht erforderlich, noch ist die Kenntnis eines Täters relevant, es genügt, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt sind. Durch dieses Abweichen von bisherigen täterbezogenen Aspekten der Tat wird der Anwendungsbereich der strafbefreienden Selbstanzeige durch die Erhöhung dieser Sperrwirkung eingeschränkt.

Dazu passt auch, dass die Tat offensichtlich nicht mehr nur die Steuer eines Jahres ist, sondern die Tat auch die vorhergehenden Jahre ergreift, wenn ein sachlicher Zusammenhang besteht, zum Beispiel bei derselben Steuerart und identischen Einkunftsquellen. Der Verfasser hat daraus noch nicht erkennen können, ob nur die strafbefreiende Selbstanzeige für frühere Jahre gesperrt sein soll oder ob strafrechtlich der Fortsetzungszusammenhang wiederentdeckt wurde.

Insgesamt verdient der Beschluss viel Aufmerksamkeit, denn die Beratung zur strafbefreienden Selbstanzeige ist für den Anwalt schwieriger geworden und für den Steuerpflichtigen sind die Hürden deutlich höher gelegt worden. Politisch mag eine solche Ausrichtung der Rechtsprechung begrüßenswert sein.



Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, Köln  
Der Autor ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Strafrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht.

Sie erreichen den Autor unter der E-Mail-Adresse  
autor@anwaltsblatt.de.