

## **Steuerliche Korrekturen in Unternehmen – Was nach der Neufassung der Selbstanzeige zu beachten ist**

### **Lösungen**

#### **Fall 1:**

a) Schon die verspätete Abgabe einer USt-VA stellt eine vollendete Steuerhinterziehung nach § 370 AO dar. Nach ständiger Rspr. ist es grundsätzlich möglich, im Rahmen einer Jahreserklärung vorangegangene Voranmeldungen zu korrigieren.

Gemäß § 371 I AO muss eine wirksame Selbstanzeige alle Steuerstraftaten, die innerhalb des 10-Jahres-Zeitraumes die Schwelle zum Versuch überschritten haben (str.) umfassen. Es sind drei Zeiträume zu unterscheiden:

1. Strafrechtlich noch nicht verjährt?
2. Steuerliche Festsetzungsfrist, § 169 II 2 AO (10 Jahre)
3. Fiktiver Mindestzeitraum: 10 Kalenderjahre

Die eingereichte Jahreserklärung hat die Steuerhinterziehung aus 2007 nicht umfasst, d.h. war nicht vollständig.

Es liegt auch keiner der Ausnahme-Fälle vor, bei denen das Vollständigkeitsgebot durchbrochen wird:

1. §371 Ila 1 AO gilt nicht, da diese Ausnahme nur bei Korrekturen durch USt-Voranmeldungen selbst gilt. Dies wurde in § 371 Ila 3 AO ausdrücklich klargestellt: „Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen.“
2. Die Erleichterung für Jahresklärungen in § 371 Ila 4 AO gilt nicht, da dort nur der Fall geregelt ist, dass zukünftige Ust-VA nicht korrigiert werden

Ergebnis: In dem Beispiel ist es unschädlich, dass März und April 2015 nicht aufgenommen wurden. Die Wirksamkeit der Selbstanzeige scheitert jedoch daran, dass das Jahr 2007 nicht korrigiert wurde.

b) Ja. Gemäß § 371 Ila 4 AO ist für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer USt-Jahreserklärung die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich. Das dürfte auch dann gelten, wenn (wie in dem Beispiel) die Wirksamkeit der Jahreserklärung als Selbstanzeige aus anderen Gründen scheitert. Dies folgt m.E. schon aus der Tatsache, dass gemäß § 371 Ila 1 AO das Vollständigkeitsgebot bei Voranmeldungen nie gilt.

Vorsicht: Etwas anderes würde gelten, wenn die Tat bereits entdeckt worden ist oder ein anderer Sperrgrund eingreift. Denn die Aufweichung der Sperrgründe bezüglich der Voranmeldungen gemäß § 371 Ila 2 AO bezieht sich nur auf den Fall, dass die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde.

Fazit: Man sollte grundsätzlich Korrekturen von Umsatzsteuervoranmeldungen durch einzelne Umsatzsteuervoranmeldungen vornehmen.

Nicht empfehlenswert sind Korrekturen im Rahmen der Jahreserklärung (auch wegen § 398a AO!).

Auch nicht empfehlenswert – evtl. sogar unwirksam – ist es, die Korrektur durch spätere USt-VA vorzunehmen (also beispielsweise im November für die Monate April/Mai).

Die Frist für die USt-Jahreserklärung sollte erforderlichenfalls gem. § 109 AO verlängert werden, bis die einzelnen USt-VA korrigiert wurden.

## **Fall 2:**

a) Fraglich ist, ob im Rahmen einer Selbstanzeige alle Personen, die an der Tat beteiligt waren, nach außen hin erkennbar sein müssen. Der BGH hat in einem Urteil vom 05.05.2004 (5 StR 548/03) jedoch klargestellt, dass dem Finanzamt die Urheber einer Selbstanzeige bekannt sein müssen, um eine Frist zur Nachzahlung gemäß § 371 III AO setzen zu können. In der Literatur wird eine sogenannte „verdeckte Stellvertretung“ bisher zumindest dann für zulässig erachtet, wenn noch keine Steuerverkürzungen eingetreten bzw. Steuervorteile erlangt sind oder wenn gleichzeitig die verkürzten Steuern nachbezahlt werden (vgl. *Jäger*, in Klein, Kommentar zur AO, 12. Auflage, §371, Rn. 35).

Voraussetzung für eine verdeckte Stellvertretung ist in jedem Fall, dass sich eine sogenannte „Anschlussklärung“, d.h. eine schriftliche Vollmacht für die Selbstanzeige vor Auftragserteilung in den Akten des Beraters findet.

Es ist fraglich, ob das Konzept der verdeckten Stellvertretung – das in Unternehmen häufiger zum Einsatz kommt – nach der Neufassung haltbar ist. Zum einen bestehen in Fällen, in denen die Beteiligten dem Finanzamt nicht bekannt sind, Komplikationen, wenn es um die Zinsen geht. Denn deren Zahlung ist nach der Neufassung für die Selbstanzeige ebenfalls konstitutiv. Eine verdeckte Stellvertretung ist in Zukunft daher nur dann möglich, wenn die Zinsen gleich mitbezahlt werden.

Zum anderen dürfte das Finanzamt zumindest in den Fällen, bei denen eine Nachzahlung gemäß § 398a AO n.F. im Raum steht, die Wirksamkeit der Selbstanzeige nur dann überprüfen können, wenn alle potenziellen Schuldner bekannt sind.

Geht man mit der voraussichtlichen Rechtsprechung davon aus, dass jeder Beteiligte den vollen Betrag nach § 398a AO zu bezahlen hat, folgt daraus, dass auch jeder Beteiligte dem Finanzamt offen gelegt werden muss.

In der Praxis problematisch dürfte für die Beurteilung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige in verdeckter Stellvertretung auch sein, dass im Rahmen der Berechnung des Zuschlags gemäß § 398a AO erhebliche Unsicherheiten bestehen – beispielsweise wenn es darum geht inwieweit das Kompensationsverbot des § 370 IV AO Anwendung findet.

Als denkbare – risikobehaftete! – Alternative wird neuerdings eine „teilverdeckte“ Stellvertretung diskutiert. Man könnte die Selbstanzeige so gestalten, dass die Teilnehmer aus den vorgelegten Unterlagen heraus erkennbar werden, ohne dass sie ausdrücklich im Anschreiben benannt werden. Das könnte beispielsweise durch die

Vorlage von Anlagen (Handelsregisterauszügen, Organigrammen usw.) erfolgen. Kommt es später zum Streit über die Wirksamkeit der Selbstanzeige, lässt sich argumentieren, das Finanzamt sei anhand der vorgelegten Unterlagen in tatsächlicher Hinsicht in die Lage versetzt worden, ohne eigene langwierige Nachforschungen den Kreis der potenziell an der Straftat Beteiligten zu ermitteln.

b) Einer in vollem Umfang wirksamen Selbstanzeige steht der Sperrgrund des §371 II Nr. 1a AO entgegen. Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gegenüber der Gesellschaft reicht für das Eingreifen des Sperrgrundes aus. Nicht erforderlich ist, dass sie gegenüber einer beteiligten natürlichen Personen direkt bekannt gegeben wird.

Nach der Neufassung des Gesetzes gilt der Sperrgrund der Prüfungsanordnung jedoch nur hinsichtlich des sachlichen und zeitlichen Umfangs der angekündigten Außenprüfung.

Im vorliegenden Fall kann daher auch nach der Anordnung der Außenprüfung bezüglich der Umsatzsteuer (=andere Steuerart) sowie bezüglich des Jahres 2012 (vom zeitlichen Umfang der Außenprüfung nicht erfasst) eine wirksame Selbstanzeige abgegeben werden.

Es handelt sich hierbei um eine echte Ausnahme zu dem Vollständigkeitsgebot im Vergleich zu der Fassung seit der letzten Änderung aus dem Jahr 2011.

c) Eine Korrektur gemäß § 153 AO ist für A und B selbst nicht mehr möglich, da sie vorsätzlich Steuern hinterzogen haben.

Eine (in vollem Umfang wirksame) Selbstanzeige scheidet für A und B aus, da der Sperrgrund des § 371 II Nr. 1a AO eingreift.

Nach dem Wortlaut des § 153 AO sowie des § 371 IV AO müsste die Erklärung des C sowohl A als auch B jedoch vor einer Strafverfolgung schützen.

Die „**Flucht aus der Selbstanzeige**“ (etwa – wie im Beispiel – durch die Bestellung eines neuen Geschäftsführers) war schon vor der Neufassung der Selbstanzeige 2015 streitig. Der Wortlaut der Vorschriften spricht dafür, dass die Erklärung des C auch die Strafverfolgung hinsichtlich A und B verhindert. § 371 IV AO wurde durch die Neufassung 2015 nicht geändert, d.h. hier ist weiterhin als ausschließlicher Sperrgrund davon die Rede, „dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist“. Das ist gerade nicht der Fall, da lediglich eine Außenprüfung bekannt gegeben wurde. Für die Anwendbarkeit des § 371 IV AO spricht auch die Tatsache, dass dieser lediglich ein strafrechtliches Verfolgungshindernis für den Dritten konstituiert, d.h. anders als § 371 I AO keinen persönlichen Strafaufhebungsgrund begründet. Der Grund für die Privilegierung nach § 371 IV AO liegt darin, dass der Gutgläubige nicht aus Rücksichtnahme gegenüber Dritten davon abgehalten werden soll, seiner Berichtungspflicht gemäß § 153 AO nachzukommen. Dieser Zweck wird erfüllt, wenn man den Anwendungsbereich der Vorschrift möglichst weit auslegt.

Die Literatur – und die voraussichtlich maßgebliche Rechtsprechung – lehnt die Anwendung des § 371 IV AO auf Konstellationen wie der vorliegenden jedoch ab (vgl. *Jäger in Klein, Kommentar zur AO*, 12. Auflage, § 371, Rn. 112). Denn würde man auch denjenigen begünstigen, der die ursprüngliche Erklärung bewusst unrichtig abgegeben hat, widerspräche es nach dieser Auffassung dem Sinn und Zweck sowie der Systematik der Regelungen über die Selbstanzeige, wenn der Täter durch die unzutreffende

ursprüngliche Erklärung von einer Strafverfolgung verschont bliebe, soweit im Übrigen ein Sperrgrund im Sinne des § 371 II AO vorliegt.

*Anmerkung: Gemäß der Entscheidung des BGH vom 17.03.2009 (1 StR 479/08) besteht eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 I Nr. 1 AO auch dann, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Abgabe der Steuererklärung nicht gekannt, aber billigend in Kauf genommen hat und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, dass die Angaben unrichtig sind (dolus eventualis).*

*Durch diese Rechtsprechung wird das gesamte System der §§ 153, 378 und 371 AO durcheinander gebracht. Es ist beispielsweise seitdem gefährlich, in Berichtigungsschreiben (die ohnehin üblicherweise nicht ausdrücklich als „Selbstanzeige“ bezeichnet werden), Formulierungen wie „ist meinem Mandanten erst jetzt aufgefallen“ zu verwenden. Entspricht dies nicht den Tatsachen, sondern liegt in Wirklichkeit ein Fall (direkten oder bedingten) Vorsatzes vor, liegt evtl. eine bewusst falsche Erklärung durch den Berater vor, die eigene strafrechtliche Risiken für ihn birgt*

*Die Problematik der Abgrenzung zwischen (bedingtem/direktem) Vorsatz und bloßer Fahrlässigkeit stellt sich in Zukunft verschärft. Schon vor Abgabe der Selbstanzeige muss man sich entscheiden, ob man den Zehnjahreszeitraum mit aufnimmt. Erfolgt das, wird dadurch gegenüber dem Finanzamt kiargestellt, dass man selbst von dem Fall des § 371 AO – und nicht nur von einer Erklärung gemäß § 153 AO – ausgeht.*

*Ein weiteres Problem stellt sich dadurch, dass die steuerliche Berichtigungspflicht nach der Rspr. des BGH in dolus-eventualis-Fällen aufgrund der Anlaufhemmung des §171 VII AO i.V.m. § 169 II 2 AO praktisch nie endet.*

Kritik: Gerade durch die Entscheidung des BGH vom 17.03.2009 wurde die Systematik der Selbstanzeige bzw. der Abstufungen von Vorsatz / Fahrlässigkeit komplett durcheinandergebracht. Dies gilt erst recht seit der Neufassung der Abgabenordnung 2015 mit den verschiedenen Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot sowie der Sperrwirkungen. Die Auffassung, die sich auf die „Systematik“ des Gesetzes stützt, hat daher m.E. ihr Fundament verloren.

Gleichwohl dürfte der Streit noch lange nicht ausgefochten sein. Denn die Tendenz in der Rechtsprechung ist eindeutig „selbstanzeigenfeindlich“. Für die Praxis ist in Notfällen die „Flucht aus der Selbstanzeige“ jedoch immer noch ein gangbarer Weg. Im Zweifel eröffnet dieser immer noch Verhandlungsspielraum für eine Einstellung des Strafverfahrens nach § 153a StPO.

### **Fall 3:**

a) X kann nicht mehr höher bestraft werden. Denn nach einem rechtskräftigen Strafbefehl ist hinsichtlich der sogenannten prozessualen Tat Strafklageverbrauch eingetreten. Die prozessuale Tat als ein einheitlicher historischer Lebensvorgang umfasst vorliegend die unvollständigen Einkommenssteuererklärungen, unabhängig von deren Höhe. Es gilt der strafprozessuale Grundsatz „ne bis in idem“ (vgl. Art. 103 III GG).

Ein strafprozessualer Wiederaufnahmegrund gemäß § 362 StPO liegt nicht vor. Bei den neu bekannt gewordenen Tatsachen handelt es sich insbesondere nicht um unechte oder verfälschte Urkunden im Sinne des §362 Nr. 1 StPO, deren Vorliegen eine Wiederaufnahme zu Ungunsten des Verurteilten rechtfertigen könnte.

Der neu eingeführte Wiederaufnahmegrund des §398a III AO ist ebenfalls nicht einschlägig. Denn die Wiederaufnahmevorschrift bezieht sich nur auf den Fall, dass das Verfahren nach §398a I AO, d.h. nach der Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrages, eingestellt wurde. Die Vorschrift kann nicht entsprechend angewendet werden, denn dem stünde das strafrechtliche Analogieverbot (Art. 103 II GG) entgegen.

*(Anmerkung: Im Fall Hoeneß gab es Übrigens einige wenig beachtete Presseberichte, wonach nach Rechtskraft des Urteils weitere Steuerberechnungen vorgenommen wurden, die zu noch höheren Steuerfestsetzungen geführt haben sollen, als in dem Urteil zu Grunde gelegt worden war. Wenn diese Berichte wahr sind, bestand auch hier keine Möglichkeit mehr, die höheren Steuern nachträglich strafrechtlich zu berücksichtigen).*

Offen bleibt, ob es standesrechtlich zulässig wäre, einem Steuerpflichtigen als Berater (Steuerberater/Rechtsanwalt) den entsprechenden Rat zur „bewusst unvollständigen anonymen Teilselbstanzeige“ zu geben.

b) Die Voraussetzungen des § 169 II 2 AO, d.h. die zehnjährige Festsetzungsfrist, sind zu bejahen. Da auch der Änderungsgrund des § 173 I Nr. 2 erfüllt ist, steht einer steuerlichen Festsetzung nichts im Wege.