

STEUERSTRAFRECHT

Neues zur Selbstanzeige – Von der Tatentdeckung bis zur Schwere der Steuerhinterziehung

von Rechtsassessor Dr. Matthias H. Gehm, Limburgerhof und Speyer

| Der BGH (9.5.17, 1 StR 265/16, Abruf-Nr. 194799) hat zur Selbstanzeige in Bezug auf die Frage Stellung bezogen, wann von Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO auszugehen ist. Die Entscheidung ist zwar noch zum alten Recht ergangen, aber ohne Weiteres auf die aufgrund des AOÄndG (BGBl I 14, 2415) ab 1.1.15 geltende Rechtslage übertragbar. Darüber hinaus nimmt der BGH zu weiteren praxisrelevanten Problematiken Stellung. Hintergrund der Entscheidung waren Schmiergeldzahlungen im Zusammenhang mit Rüstungsaufträgen, die im Ausland akquiriert wurden. |

Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO

Für die Tatentdeckung ist, wie der BGH ausführt, weder ein hinreichender Tatverdacht i. S. der §§ 170 Abs. 1, § 203 StPO erforderlich noch, dass der Täter der Steuerhinterziehung bereits ermittelt ist. Vielmehr genüge es, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt sind. Dabei stellt der BGH klar, dass die Tatentdeckung i. S. von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO eine doppelte Prognose enthält:

- Anhand der vorliegenden, regelmäßig noch unvollständigen Informationen ist die Verdachtslage vorläufig zu bewerten.
- Aufbauend auf dieser vorläufigen Bewertung muss der Sachverhalt, auf den sich der Verdacht bezieht, rechtlich geeignet sein, eine Verurteilung wegen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit zu rechtfertigen. Ist somit wahrscheinlich ein Sachverhalt gegeben, der die Aburteilung als Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit rechtfertigen würde, ist die Tat entdeckt (vgl. BGH 20.5.10, 1 StR 577/09, Abruf-Nr. 101811). Die Anforderungen an diese „Wahrscheinlichkeitsprognose“ dürfen „nicht überspannt werden“.

MERKE | Grundsätzlich gilt: Eine Steuerhinterziehung kann nicht nur durch Finanzbehörden, sondern von jedermann, auch Privatpersonen, entdeckt werden. Voraussetzung ist dabei, dass mit der Weiterleitung der Erkenntnisse des Entdeckers an die Behörde zu rechnen ist.

Dementsprechend führt der BGH aus, dass jedermann die Tat i. S. von § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO entdecken kann. Somit reicht es aus, wenn ausländische Behörden die Tat entdeckt haben. Dies gilt jedoch nur, wenn der betreffende Staat internationale Rechtshilfe leistet. Es ist darauf abzustellen, ob in der Praxis die Rechtshilfe wahrscheinlich ist. Insofern ist die Tat ggf. bereits zu dem Zeitpunkt entdeckt, in dem die ausländischen Behörden Kenntnis erlangt haben, und nicht erst bei der formellen Entscheidung durch diese ausländischen Stellen, Rechtshilfe zu leisten. Der Einzelfall kann entscheidend



IHR PLUS IM NETZ

kp.iww.de
Abruf-Nr. 194799

Kein hinreichender
Tatverdacht
erforderlich

Anforderungen an
Wahrscheinlichkeits-
prognose dürfen nicht
überspannt werden

Tatentdeckung durch
ausländische
Behörden

sein: Hat beispielsweise ein Verfahren schon ein Medienecho hervorgerufen, kann der politische Druck für den ausländischen Staat, Rechtshilfe leisten zu müssen, entsprechend hoch sein, sodass die Tatentdeckung frühzeitig anzunehmen ist.

Weiterhin kann Tatentdeckung vor einem Abgleich mit der Steuerakte des Steuerpflichtigen vorliegen, wenn es sich nach kriminalistischer Erfahrung um verschleierte Steuerquellen handelt.

Das subjektive Element des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO erörtert der BGH erst gar nicht näher, also ob der Täter um die Tatentdeckung wusste bzw. wissen musste. Dies steht im Einklang mit früherer Rechtsprechung des BGH, dass an dieses Element keine hohen Anforderungen zu stellen seien (BGH 20.5.10, 1 StR 577/09, Abruf-Nr. 101811).

Beachten Sie | Erstaunlich ist, dass der BGH sich bereits auf § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO bezieht, obwohl die Selbstanzeige im vorliegenden Fall vor dem 1.1.15 erstattet wurde. Damals hatte § 371 Abs. 2 AO nur einen Satz. Das weist darauf hin, dass die Rechtsprechung auch für die insoweit wortgleiche neue Gesetzeslage gilt.

Steuerhinterziehung bei vorangegangenem pflichtwidrigem Tun

Der BGH vertritt die Meinung, dass sich grundsätzlich auch gemäß § 13 Abs. 1 StGB aus Ingerenz eine i. S. von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO relevante Pflichtentstellung ergeben kann. D. h., es besteht dann eine Garantenstellung zur Abwehr des Taterfolgs einer Steuerhinterziehung, wenn zuvor ein entsprechendes pflichtwidriges Verhalten gegeben ist. Es muss aber eine Pflichtwidrigkeit gerade in der Verletzung eines Gebots bestehen, das dem Schutz des Rechtsguts (Steueranspruch) zu dienen bestimmt ist (sogenannter Pflichtwidrigkeitszusammenhang).

Wird an einem Bestechungsdelikt mitgewirkt, so ergibt sich daraus allein noch keine solche Garantenstellung, eine Steuerhinterziehung zu vermeiden, bei der entgegen dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG Bestechungsgelder als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Das liegt darin begründet, dass das Schutzgut der Bestechungstatbestände nicht der staatliche Steueranspruch ist. Wer jedoch in einem Wirtschaftsunternehmen für die Prüfung von Abrechnungen zuständig ist, kann – wenn er Belege über gezahlte Bestechungsgelder weitergibt, ohne darauf hinzuweisen, dass diese Zuwendungen nicht steuerlich als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können – eine diesbezügliche Garantenstellung innehaben. Damit besteht für ihn über § 13 Abs. 1 StGB die Verpflichtung, eine Steuerhinterziehung zu verhindern, die sich durch die Geltendmachung der Bestechungsgelder entgegen dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG ergibt. Macht er dies nicht, kann eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – in mittelbarer Täterschaft – in Betracht kommen.

Beachten Sie | Für das Greifen des steuerlichen Abzugsverbots nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG kommen auch Bestechungen im Ausland in Betracht.

Verschleierte
Steuerquellen

Rechtsprechung
gilt auch für neue
Gesetzeslage

Steuerhinterziehung
bei Weitergabe
von Belegen an die
Finanzbuchhaltung

Einheitliche und gesonderte Feststellung

Werden falsche Angaben bei einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gemäß § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gemacht, so ist bereits hiermit der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht (Vorliegen eines nicht gerechtfertigten steuerlichen Vorteils).

Hinterziehung von Gewerbesteuer

Der BGH weist nochmals ausdrücklich darauf hin, dass nach alter Rechtslage vor Inkrafttreten von § 4 Abs. 5b EStG im Jahr 2008 die Gewerbesteuer-rückstellungen steuermindernd bei der verkürzten Körperschaft- bzw. Einkommensteuer, aber auch der Gewerbesteuer selbst zu berücksichtigen sind.

Gewerbesteuer-rückstellungen mindern Verkürzung

Beihilfe zur Steuerhinterziehung

Für eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß der §§ 369 Abs. 2, 370 AO i. V. mit § 27 StGB reicht es aus, wenn die Handlung des Gehilfen objektiv geeignet ist, die Haupttat (Steuerhinterziehung) zu fördern oder zu erleichtern. Der Gehilfe muss also mit seinem Beitrag nicht ursächlich für den Taterfolg geworden sein. Seine Hilfeleistung kann auch vor der eigentlichen Ausführungshandlung der Steuerhinterziehung erfolgen – also im zeitlich vorgelagerten Vorbereitungsstadium.

Der Gehilfe muss mit doppeltem Vorsatz handeln: Zum einen muss sich sein Vorsatz auf seine eigene Unterstützungstat beziehen und zum anderen auf die Haupttat. Dabei genügt jeweils bedingter Vorsatz. Die Haupttat braucht er aber nicht in allen Einzelheiten erfasst zu haben. Es genügt, dass er eine ungefähre Vorstellung hat, dass Steuern hinterzogen werden sollen. Unerheblich ist auch, ob der Gehilfe sich den Taterfolg wünscht oder es ihm eigentlich lieber wäre, wenn keine Steuerverkürzung eintreten würde.

Gehilfe muss mit doppeltem Vorsatz handeln

MERKE | Der BGH sah bei einem weiteren Mitangeklagten in der Freigabe von Belegen für die Finanzbuchhaltung, die sich auf die Bestechungszahlungen bezogen, eine Beihilfetat zur Steuerhinterziehung.

Verschweigen von Bestechungsgeldern

Wer im Zuge einer Bestechungsabrede eine „Provision“ für die Herbeiführung eines Rüstungsauftrags erhält, muss diese gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i. V. mit § 22 Nr. 3 EStG als sonstige Leistung der Einkommensteuer unterwerfen. Tut er dies nicht, begeht er eine Steuerhinterziehung. Ihm steht kein Recht zu, diese Einkunftsquelle zu verschweigen, weil er z. B. bei Angabe der wahren Umstände mit einer Strafverfolgung rechnet (vgl. Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 15, 210 m.w.N.).

Steuerpflicht von Bestechungsgeldern

Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung

Ein unbenanntes Strafschärfungsmerkmal des § 370 Abs. 3 S. 1 AO liegt vor, „wenn er sich bei einer im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung aller

Zumessungstatsachen nach dem Gewicht von Unrecht und Schuld vom Durchschnitt der erfahrungsgemäß vorkommenden Fälle so weit abhebt, dass die Anwendung des Ausnahmestrahmens geboten ist“. Diese Wertung ist auch bei den Regelbeispielen des § 370 Abs. 3 S. 2 Nrn. 1 bis 6 AO zu beachten.

Auch ein Gehilfe kann nach dem erhöhten Strafrahmen des § 370 Abs. 3 AO belangt werden. Dies richtet sich aber nicht danach, ob der Haupttäter selbst diesem Strafrahmen unterfällt. Vielmehr ist die Tat des Gehilfen bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat solchermaßen selbst zu würdigen.

Geldbußen gegen juristische Personen

Begehen Organe von Wirtschaftsunternehmen Straftaten, kann nach § 30 OWiG auch ein Bußgeld gegen die juristische Person festgesetzt werden. Die Höhe dieses Bußgelds bestimmt sich nach der Schuld ihres Leitungspersonals. Wirken mehrere Personen an einer Straftat mit, kann nur eine Geldbuße festgesetzt werden, die sich der Höhe nach an der Schuld aller an der Anknüpfungstat beteiligten Leitungspersonen ausrichtet. Die Geldbuße soll auch den wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen, den das Unternehmen aus der Tat gezogen hat (§ 30 Abs. 3 i. V. mit § 17 Abs. 4 S. 1 OWiG). Des Weiteren ist bei der Höhe der Bemessung der Geldbuße zu berücksichtigen, ob das Unternehmen sowohl vor als auch nach der Tatbegehung Anstrengungen unternommen hat, entsprechende Taten durch ein diesbezügliches Compliance-Management zu unterbinden.

Konsequenzen für die Praxis

Der BGH verlegt die Tatentdeckung zeitlich sehr weit vor. Auch soll es genügen, wenn die Tat noch nicht als vorsätzliche Steuerhinterziehung, sondern lediglich als leichtfertige Steuerverkürzung entdeckt ist, um eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO auszuschließen (a.A. S 6.3 (3) S. 4 ff. DA-KG). Ist dieser Ausschlussgrund gegeben, so ist auch ein Vorgehen nach § 398a AO nicht mehr möglich. Weiterhin leitet der BGH aus der Weiterleitung von Belegen an die Finanzbuchhaltung die Pflicht ab, sich hieraus ergebende Steuerhinterziehungen zu unterbinden.

Beachten Sie | Es bleibt abzuwarten, ob dies die Einleitung einer neuen Rechtsprechung ist, die zu einer Ausweitung der Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führt.

PRAXISHINWEIS | Unternehmen ist im Hinblick auf Bußgelder nach § 30 OWiG zu raten, ein Compliance-Management aufzubauen und dies auch für die Finanzverwaltung zu dokumentieren.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- „Anweisung für das Steuerstrafverfahren wurde überarbeitet – viele praxisrelevante Neuerungen“ in KP 17, 54

Gehilfe wird nach dem Maß seiner eigenen Schuld bestraft

Compliance-Management ist bei Geldbuße positiv zu berücksichtigen

BGH verlegt die Tatentdeckung zeitlich sehr weit vor



ARCHIV
Ausgabe 3 | 2017
Seiten 54-58