

SELBSTANZEIGENBERATUNG

Rücktritt von der versuchten Steuerhinterziehung

von Dr. Karsten Webel, LL.M. (Indiana), Hamburg

| Die Selbstanzeige gemäß § 371 AO ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund, sodass im Fall einer wirksamen Selbstanzeige die Bestrafung der Tat entfällt. Ein anderer Weg zur Straffreiheit ist der im allgemeinen Strafrecht geregelte strafbefreiende Rücktritt vom Versuch gemäß § 24 StGB, sodass das Verhältnis dieser beiden Normen zueinander zu klären ist. Sollte § 24 StGB auch noch nach der Neufassung des § 371 AO im Jahr 2011 auf eine versuchte Steuerhinterziehung anwendbar sein, ist ein Rücktritt vom Versuch auch noch im Fall einer fehlgeschlagenen Selbstanzeige möglich. |

1. Einleitung

§ 371 AO findet sowohl für die vollendete als auch die strafbare versuchte Steuerhinterziehung Anwendung, § 24 StGB gewährt hingegen nur demjenigen Straffreiheit, der entweder die weitere Ausführung der Tat freiwillig aufgibt (§ 24 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 StGB – unbeendeter Versuch) oder die Vollendung der Tat durch eigene Tätigkeit verhindert hat (§ 24 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 StGB – beendeter Versuch). Wird die Tat ohne Zutun des Zurücktretenden nicht vollendet, wird er gemäß § 24 Abs. 1 S. 2 StGB straflos, wenn er sich freiwillig und ernsthaft bemüht, die Vollendung zu verhindern (versuchter Rücktritt). In der Literatur wurde die Ansicht vertreten, dass § 371 AO a.F. als *lex specialis* § 24 StGB verdrängt und auch die Rechtsprechung schloss sich dieser Meinung an (insbesondere BGH unter der Geltung des § 410 RAO und des § 46 Nr. 2 StGB a.F. für die damalige Rechtslage in einem *obiter dictum* ohne nähere Begründung – BGH 18.10.56, 4 StR 166/56, BB 57, 210).

Bedenken gegen diese Auffassung äußerte der BGH bereits in seinem Urteil vom 13.5.83 (3 StR 82/83, wistra 83, 197) für die Fälle, in denen der Täter durch solche Handlungen die Vollendung einer Steuerstraftat verhindert, die durch § 371 AO nicht erfasst sind. Beispiel: Der Täter teilt dem FA nach Einreichung einer unzutreffenden Steuererklärung mit, dass die Erklärung nicht veranlagt werden solle und er demnächst eine neue einreiche.

Im Jahr 1991 änderte der BGH dann seine Ansicht und begründete die Anwendbarkeit sowohl des § 371 AO als auch des § 24 StGB auf Fälle der versuchten Steuerhinterziehung damit, dass das Konkurrenzverhältnis der beiden Vorschriften nach ihrem Zweck zu bestimmen sei (BGH 19.3.91, 5 StR 516/90, NJW 91, 2844). In Fällen des § 24 StGB entfalle nach der gesetzgeberischen Entscheidung das Strafbedürfnis wegen der geringeren Gefährlichkeit und Strafwürdigkeit des (zurückgetretenen) Täters (BGH 28.2.56, 5 StR 352/55, BGHSt 9, 52), dem zudem die Möglichkeit des Abstandnehmens von einer noch nicht vollendeten Straftat eingeräumt werden soll („Belohnung“ für den freiwilligen Rücktritt). Sinn des § 371 AO a.F. sei es hingegen gewesen, unabhängig von dem Maß der Strafwürdigkeit und Gefährlichkeit des Täters aus steuerpolitischen Gründen die Möglichkeit des Abstandnehmens von Steuerstraf-

Verhältnis von
§ 371 AO und
§ 24 StGB lange
umstritten

Seit 1991:
Konkurrenzverhältnis
der Vorschriften
bestimmt sich nach
ihrem Zweck

taten über die allgemein geltenden Rücktrittsvorschriften des StGB hinaus zu erweitern. Folglich interpretierte der BGH § 369 Abs. 2 AO dahingehend, dass die dort vorgesehene Einschränkung der Geltung der allgemeinen Gesetze über das Strafrecht – „soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen“ – nicht dazu führe, dass § 371 AO a.F. die Vorschriften über den Rücktritt vom noch nicht vollendeten Delikt verdränge.

Die Besserstellung des Steuerstraftäters durch zwei Wege zur Straffreiheit beruhe in Form der im Gegensatz zum allgemeinen Strafrecht zusätzlichen Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige vor allem auf fiskalischen Erwägungen: Der Staat will dadurch, dass er bei einer Selbstanzeige Straffreiheit in Aussicht stellt, sowohl Hinweise auf bisher verschlossene Steuerquellen erlangen, um in den Besitz aller ihm geschuldeten Steuern zu kommen, als auch Hinweise auf unberechtigt geltend gemachte Steuererstattungen erhalten, um im Besitz der Steuern zu bleiben, damit er seine Aufgaben erfüllen kann (BGH 5.5.04, 5 StR 548/03, NJW 05, 2720).

In der Folge der Rechtsprechungsänderung war einhellige Meinung, dass beide Möglichkeiten nebeneinander bestehen (z.B. Jäger in Klein, AO, § 371 Rn. 5a; Joecks in FGJ, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 232). Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass diese Rechtsprechung aus der Zeit vor dem Selbstanzeigenbeschluss des BGH vom 20.5.10 (1 StR 577/09, PStR 11, 55, 244, wistra 10, 304) und der Novellierung des Selbstanzeigerechts durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (SchwarzGBekG) vom 28.4.11 stammt.

2. Das Verhältnis von § 371 AO und § 24 StGB

Zur Beantwortung der Frage, ob § 24 StGB auch im Fall einer versuchten Steuerhinterziehung anwendbar ist, ist zunächst das Verhältnis zu § 371 AO zu klären.

2.1 Erheblichkeit der Unterscheidung vor dem 20.5.10

Vor dem Selbstanzeigebeschluss des BGH vom 20.5.10 (1 StR 577/09, PStR 11, 55, 244, wistra 10, 304) und der Novellierung des § 371 AO durch das SchwarzGBekG vom 28.4.11 war die Bedeutung der Unterscheidung zwischen den Strafbefreiungen nach § 371 AO und § 24 StGB von geringer Bedeutung. Insbesondere durch die Möglichkeit der Teilselbstanzeige bestand nur in seltenen Ausnahmefällen die Notwendigkeit für den Rückgriff auf den Rücktritt vom Versuch gemäß § 24 StGB.

Für den Fall des unbeendeten Versuchs lag eine solche Ausnahme z.B. vor, wenn der Täter die falsche Steuererklärung per Post abgesandt hat, er sich den Brief jedoch vom Postboten vor Eingang bei der Finanzbehörde wieder aushändigen lässt. Größere Bedeutung erlangte der Rücktritt vom unbeendeten Versuch im Hinblick auf die Hinterziehung von Ein- und Ausfuhrabgaben, wenn der Steuerpflichtige mit dem Schmuggelgut die Hoheitsgrenze erreicht, um die zollpflichtigen Waren unverzollt über die Grenze zu bringen (BGH 21.1.83, 2 StR 698/82, BGHSt 31, 215), dann aber trotz bestehender Realisierbarkeit freiwillig vor dem Grenzübertritt umdreht. In diesen Fällen kann § 371 AO im Gegensatz zu § 24 StGB in Ermangelung einer Selbstanzeige nicht eingreifen.

Weg zur Straffreiheit
zweifach geebnet

Das galt zumindest
vor der Entscheidung
des BGH vom 20.5.10

Rückgriff auf Rück-
tritt vom Versuch
wegen Teilselbst-
anzeige selten

Rücktritt vom
unbeendeten
Versuch

Im Hinblick auf § 370 AO ist der Rücktritt vom beendeten Versuch relevanter, wenn der Täter mit seinem späteren Verhalten den formellen bzw. inhaltlichen Anforderungen an eine Selbstanzeige nicht gerecht wurde. Beispielhaft ist dies der Fall, wenn er nach der Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung dem Finanzbeamten zunächst lediglich mitteilt, dass die Erklärung unrichtig ist, ohne sie zugleich in der nach § 371 AO erforderlichen Weise zu berichtigen. Dasselbe gilt, wenn der Täter sich die unzutreffende Steuererklärung vom Finanzbeamten nach Eingang beim FA wieder aushändigen lässt.

Ebenso lag ausschließlich ein Rücktritt vom Versuch gemäß § 24 StGB vor, wenn aufgrund des Erscheinens eines Amtsträgers (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO a.F.) die Selbstanzeige bereits ausgeschlossen war, der Täter davon jedoch keine Kenntnis hatte und – freiwillig i.S. des § 24 StGB – eine berichtigte Steuererklärung abgab. Dasselbe würde gelten im Fall der Einbeziehung einer noch nicht veranlagten unrichtigen oder pflichtwidrig unvollständigen Steuererklärung in eine Außenprüfung, von der der Täter bei Abgabe der berichtigten Erklärung noch keine Kenntnis hatte.

2.2 Erheblichkeit der Unterscheidung nach der neuen Fassung des § 371 AO

Durch den Selbstanzeigebeschluss des BGH vom 20.5.10 (1 StR 577/09, PStR 11, 55, 244, wistra 10, 304) und die Novellierung des § 371 AO durch das SchwarzGBekG vom 28.4.11 nahm die praktische Bedeutung des § 24 StGB – seine Anwendbarkeit neben § 371 AO vorausgesetzt – sprunghaft zu.

■ Beispiel

Der Täter gibt eine Selbstanzeige für ESt, USt und GewSt für die Kalenderjahre 06 bis 10 ab. ESt und GewSt sind für die Jahre 06 bis 08 bereits vollendet, für die Jahre 09 bis 10 jedoch noch im Versuchsstadium. Die USt ist aufgrund ihres Charakters als Fälligkeitssteuer für alle Jahre vollendet. In der Folge leistet der Täter keine Nachzahlungen i.S. des § 371 Abs. 3 AO.

Nach § 371 AO a.F. in der Auslegung vor dem Selbstanzeigenbeschluss des BGH wäre im Hinblick auf die versuchten Taten aufgrund der teilweise wirksamen Selbstanzeige Straffreiheit eingetreten. Entsprechend der Neufassung des § 371 AO ist hingegen die Anwartschaft auf Straffreiheit durch die Selbstanzeige aufgrund der Nichtzahlung vollumfänglich verwirkt, sodass im Hinblick auf die noch im Versuchsstadium befindlichen Hinterziehungen von ESt und GewSt der Jahre 09 bis 10 sich lediglich aus § 24 StGB Straffreiheit ergeben kann. Insoweit ist allerdings zunächst zu klären, ob auch unter der aktuellen Rechtslage § 24 StGB neben § 371 AO anwendbar ist.

2.3 § 24 StGB und der aktuelle § 371 AO

Aktuell wird im Hinblick auf die neue Fassung des § 371 AO wieder vertreten, dass § 24 StGB beim Versuch der Steuerhinterziehung durch § 371 AO als *lex specialis* verdrängt werde (Rolletschke, ZWH 13, 186). Diese Ansicht wird damit begründet, dass

Rücktritt vom
beendeten Versuch

Erklärung berichtigt,
ohne Kenntnis
davon, dass
Amtsträger bereits
erschienen ist

Auch unvollendete
Steuerhinterziehung
wurde angezeigt –
§ 24 StGB?

Gilt nun erneut –
§ 371 AO als *lex
specialis* verdrängt
§ 24 StGB?

- das Vollständigkeitsgebot des neuen § 371 Abs. 1 AO dadurch unterlaufen werden würde, dass bei einzelnen im Versuchsstadium stecken gebliebenen Steuerhinterziehungen Straffreiheit durch den Rücktritt eintreten würde,
- durch die weitere Fassung der Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO gegenüber § 371 AO a.F. sämtliche Steuerstraftaten einer Steuerart gesperrt werden, und diese umfassende Sperrwirkung („Infizierung“) durch die Anwendbarkeit des § 24 StGB unterlaufen würde,
- sich aus dem Selbstanzeigenbeschluss des BGH vom 20.5.10 (1 StR 577/09, PStR 11, 55, 244, wistra 10, 304) und der Gesetzesbegründung zum SchwarzG-BekG ergäbe, dass die Zwecke von § 371 AO n.F. und § 24 StGB identisch seien, sodass § 369 Abs. 2 AO zum Vorrang der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige vor dem allgemeinen strafrechtlichen Rücktritt führe und
- die Selbstanzeige nach Ansicht des BGH eng auszulegen sei, was durch die parallele Anwendung des § 24 StGB konterkariert würde.

Es ist allerdings fraglich, ob diese Argumente tragfähig sind. So dürfte aus der Feststellung des BGH vom 20.5.10 (1 StR 577/09, PStR 11, 55, 244, wistra 10, 304), dass § 371 AO als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen ist, nichts für das Verhältnis von § 24 StGB und § 371 AO herzuleiten sein. Wenn der BGH feststellt, dass im Rahmen des § 371 AO eine restriktive Auslegung der positiven (§ 371 Abs. 1 und 3 AO) und eine weite Auslegung der negativen (§ 371 Abs. 2 AO) Voraussetzungen der Straffreiheit angezeigt sei, bezieht sich dies doch ausschließlich auf § 371 AO. Daraus Aussagen für die Anwendbarkeit anderer Normen – hier § 24 StGB – abzuleiten, erscheint zu weitgehend. Es wäre allenfalls möglich festzustellen, dass auch der rechtsmethodisch ebenfalls als Ausnahmenvorschrift anzusehende § 24 StGB eng auszulegen sei.

Auch aus dem Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO lässt sich nichts anderes ableiten, da sich daraus nur die (Un-)Wirksamkeit der Selbstanzeige ergibt, es jedoch keine Aussage bezüglich anderer Vorschriften wie § 24 StGB enthält. Auch daraus, dass unvollständige Selbstanzeigen nach dem Willen des Gesetzgebers nicht wirksam sein und daher auch nicht zum „Abschluss von Verfahren“ führen sollen (BT-Drs. 17/5067 neu, S. 21), ergibt sich nichts anderes, da der Gesetzgeber sich insoweit ausdrücklich nur auf die Unwirksamkeit von Selbstanzeigen bezieht. Durch das Vollständigkeitserfordernis wollte der Gesetzgeber ferner „Hinterziehungsstrategien“ verhindern (BT-Drs. 17/5067 neu, S. 2 f., 11). Davon kann jedoch im Hinblick auf einzelne im Versuchsstadium stecken gebliebene Taten im Rahmen eines Gesamtkomplexes kaum die Rede sein. Würde man darüber hinaus dem Vollständigkeitserfordernis eine absolute Reichweite beilegen, stünde auch die Wirksamkeit von Selbstanzeigen im Falle von (unbewussten) Abweichungen bis zur Höhe von 5 % in einem nicht auflösbaren Widerspruch dazu.

Ebenso kann auch aus der in § 371 AO n.F. gegenüber § 371 AO a.F. weiteren Fassung der Ausschlussgründe keine Aussage zur Anwendbarkeit des § 24 StGB abgeleitet werden, da auch diese Ausschlussgründe lediglich auf § 371 AO n.F. und die Wirksamkeit einer Selbstanzeige nach § 371 AO n.F. bezogen

**BGH-Feststellungen
bezüglich § 371 AO
nicht auf § 24 StGB
übertragbar**

**Vollständigkeits-
gebot: BGH bezieht
sich allein auf
§ 371 AO**

sind. Aussagen zu § 24 StGB in Form der Übertragung des Sinn und Zwecks der Sperrgründe sind daraus nicht abzuleiten. Anderenfalls wäre erstens auch schon in der Vergangenheit ein strafbefreiender Rücktritt in den Fällen nicht möglich gewesen, in denen ein Ausschlussgrund gemäß § 371 Abs. 2 AO a.F. eingriff und zweitens wäre unter Umständen das Freiwilligkeitserfordernis des § 24 StGB auch in den § 371 AO a.F. zu übertragen gewesen.

Es bleibt somit die Frage, ob die vom BGH im Jahr 1991 vorgenommene Bestimmung des Konkurrenzverhältnisses der beiden Vorschriften nach ihrem Zweck heute noch tragfähig ist. Sinn des § 371 AO a.F. war es nach Ansicht des BGH vor allem, unabhängig von dem Maß der Strafwürdigkeit und Gefährlichkeit des Täters aus steuerpolitischen Gründen die Möglichkeit des Abstandnehmens von Steuerstraftaten zu ermöglichen. Dieser Zweck bestand auch als einer von zweien nach dem Urteil des BGH zur Selbstanzeige vom 20.5.10 fort (1 StR 577/09, PStR 11, 55, 244, wistra 10, 304). Der BGH hob lediglich den auch zuvor anerkannten Zweck der Anreizsetzung für die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit hervor. Trotzdem besteht Einigkeit, dass die Erschließung bisher verborgener Steuerquellen eine der Rechtfertigungen des § 371 AO darstellt (z.B. Jäger in Klein, AO, § 371 Rn. 2; Webel in Schwarz, AO, § 371 Rn. 3a f.). Dies entspricht auch der Ansicht des Gesetzgebers, der in der Begründung zum SchwarzGBekG klarstellt, dass er den Sinn der Selbstanzeige immer noch darin sieht, steuerlich relevante Informationen zur Sicherung des Steueraufkommens und bisher unbekannte Steuerquellen zu erschließen (BT-Drs. 17/5067 neu, S. 11, 18).

Folglich ist keine so weitgehende Verschiebung des Zweckverständnisses des § 371 AO festzustellen, dass daraus eine Änderung gegenüber der BGH-Rechtsprechung aus dem Jahr 1991 angezeigt ist – insbesondere vor dem Hintergrund, dass der BGH auch damals schon ausreichen ließ, dass nur einer der Zwecke des § 371 AO fiskalischer Natur sei. Es ist vielmehr nicht nachvollziehbar, warum die den Täter im Vergleich mit den allgemeinen strafrechtlichen Regeln begünstigende Regelung des § 371 AO sich nun gerade im Hinblick auf den Versuchstäter durch den Ausschluss des § 24 StGB zu einer Benachteiligung entwickeln sollte. § 371 AO und § 24 StGB sind mithin im Hinblick auf den Versuch einer Steuerhinterziehung nebeneinander anwendbar. Treten in einem konkreten Fall die Vorschriften in Konkurrenz, ist die für den Täter günstigere Vorschrift anwendbar. Eine solche Konkurrenzsituation kann auch im Hinblick auf die Neufassung des § 371 AO vorliegen.

2.4 Lösung des Beispiels

Gemäß § 371 Abs. 3 AO ist im Beispiel die Anwartschaft auf Straffreiheit durch die Selbstanzeige aufgrund der Nichtzahlung vollumfänglich verwirkt. Allerdings kommt es lediglich zu einer Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung für ESt und GewSt 06 bis 08 sowie USt 06 bis 10. Bezüglich der noch im Versuchsstadium befindlichen Hinterziehungen von ESt und GewSt der Jahre 09 bis 10 tritt gemäß § 24 StGB Straffreiheit ein, sofern dessen Voraussetzungen – insbesondere die Freiwilligkeit des Rücktritts – erfüllt sind.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- in PStR 11/2014 folgt: Webel, Zu den Tatbestandsmerkmalen des Rücktritts vom Versuch

Nach wie vor gilt:
Sperrgründe nur im
Zusammenhang mit
§ 371 AO relevant

Fazit: § 371 AO und
§ 24 StGB können
nach wie vor
nebeneinander
bestehen