

Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Berichtigung nach § 153 AO oder Selbstanzeige nach §§ 371, 398a AO?

– Bedeutung des Anwendungserlasses vom 23.05.2016, DB 2016 S. 1228 –

Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Angesichts einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen und einer nicht selten schwer überschaubaren Rechtslage ist die Steuerdeklaration insb. bei Inhabern, Organen und Mitarbeitern von Unternehmen tendenziell fehleranfällig und das steuerstrafrechtliche Risiko seit Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des AO-Änderungsgesetzes erheblich gestiegen. Vor dem Hintergrund der hochkomplexen Rechtslage hat das BMF zusammen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erstmalig einen umfassenden Erlass zur Anwendung des § 153 AO herausgegeben, der sowohl den nachgeordneten Finanzbehörden als auch den Stpfl. (insb. den Unternehmen) und deren steuerlichen Beratern eine höhere Rechtssicherheit im Umgang mit Berichtigungen geben soll. Die derzeitigen Probleme der Selbstanzeige werden in Abgrenzung zur schlichten Berichtigung und die sich daran anknüpfende Funktion des AEAO zu § 153 aufgezeigt und kritisch gewürdigt.

I. Rechtsentwicklung im Überblick

1. Rechtsinstitut der Selbstanzeige

Früher war die Welt noch „in Ordnung“: Waren bei der Erstellung einer Steuererklärung Fehler aufgetreten, so konnten sie von den handelnden Personen (bzw. deren Nachfolgern) regelmäßig – ohne spürbare Konsequenzen – später noch korrigiert werden. Auf die Frage, ob die Fehler vorsätzlich, leichtfertig, einfach fahrlässig oder gar ohne jegliches Verschulden begangen waren, kam es aus praktischer Sicht zumeist nicht an. Unterstellte man eine Vorsatztat, so führte eine Selbstanzeige gem. § 371 AO¹ zur Straffreiheit der ursprünglich Handelnden. Unterstellte man stattdessen leichtfertiges Handeln, so führte die Selbstanzeige gem. § 378 Abs. 3 AO zum Ausschluss der Ahndung der Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung. Mit der Selbstanzeige erfüllte der Erklärende in diesem Fall zugleich auch seine jedenfalls außerhalb von Vorsatztaten bestehende Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.² Handelte es sich um ein schlichtes Versehen oder einen sogar unvermeidbaren Fehler, blieb es allein bei der steuerlichen Berichtigungspflicht i.S.d. § 153 AO. Wurde die daraufhin festgesetzte Steuer fristgerecht gezahlt, kümmerte es auch die Finanzbehörden wenig, ob rechtlich eine strafbefreiende Selbstanzeige oder (nur) eine rein steuerliche Berichtigungserklärung vorlag, zumal der Zinssatz der Vollverzinsung

(§ 233a AO) von dem Hinterziehungszins (§ 235 AO) mit einheitlich 0,5% p.m. (§ 238 AO) nicht abwich und sich daher kaum Unterschiede ergaben.³ Da eine Selbstanzeige nach §§ 371 Abs. 1, 378 Abs. 3 AO nicht als solche bezeichnet zu werden braucht, sondern auch konkludent (z.B. durch Abgabe einer korrigierten Steuererklärung) erstattet werden kann,⁴ wird den Finanzbehörden häufig gar nicht sicher bekannt und bewusst gewesen sein, welchen Rechtscharakter die jeweilige Berichtigung überhaupt besaß. Interessant wurde diese Frage nur mittelbar, wenn es auf die Frage der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO (fünf Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung, zehn Jahre bei Steuerhinterziehung) ankam. Aber auch in diesen Fällen blieb es nur bei einem steuerverfahrensrechtlichen Streit. Zum strafrechtlichen und strafprozessualen Schwur kam es praktisch nur, wenn die Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 AO bereits ausgeschlossen war⁵ oder die Wiedergutmachung des Steuerschadens nach § 371 Abs. 3 AO ausblieb.

2. Neuinterpretation des § 371 Abs. 1 AO

Dieses „Berichtigungsidyll“ störte der seit 2008 für das Steuerstrafrecht zuständige 1. Strafsenat des BGH mit seiner Leitentscheidung vom 20.05.2010,⁶ mit der er eine fundamentale Neuinterpretation des § 371 Abs. 1 AO 1977 vornahm. Er deutete dessen Wortlaut so um, dass nunmehr sog. *Teilselbstanzeigen* unzulässig wurden. Daran knüpfte wenig später das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011⁷ an und schränkte die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige mit Wirkung vom 03.05.2011 empfindlich ein. Es folgte dem BGH hinsichtlich des zuvor statuierten Verbots von Teilselbstanzeigen und weitete dieses *steuerartenbezogen* auf alle strafrechtlich unverjährten Steuerhinterziehungen aus.⁸ Zugleich schloss es für Taten mit einem Verkürzungserfolg von mehr als 50.000 € je Tat in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO 2011 die Straffreiheit der Selbstanzeige kategorisch aus und schuf stattdessen den obligatorischen Einstellungsgrund des § 398a AO 2011, der aber an einen Geldzuschlag von 5% der hinterzogenen Steuer (sog. *Strafzuschlag*) geknüpft war.⁹

1 AO 1977 vom 16.03.1976, vgl. Fassung vom 01.10.2002, BGBl. I 2002 S. 3866 (3946).

2 Zur umstrittenen Frage, ob auch bei bedingt vorsätzlich begangenen Fehlern eine spätere Berichtigungspflicht bestehen kann, vgl. BGH vom 17.03.2009 – 1 StR 479/08, BGHSt 53 S. 210 (216 ff.) = DB 2009 S. 1236, Rn. 20 ff.; dagegen Seer, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, Kommentar, § 153 AO Rn. 11 (Juni 2012), m.w.N.

3 Im Einzelfall konnten die Zinslaufzeiten aufgrund des nach § 235 Abs. 2 AO divergenten Zinsbeginns allerdings voneinander ebenso abweichen wie die Zinsschuldnerschaft nach § 235 Abs. 1 AO.

4 Vgl. BGH vom 13.10.1992 – 5 StR 253/92, RS0774147 = wistra 1993 S. 66 (68); Beckemper, in: HHSp, AO/FGO, Kommentar, § 371 AO Rn. 47 (August 2015).

5 Nach § 371 Abs. 2 AO 1977 (Fn. 1) beschränkten sich die Sperrgründe auf das Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung (Nr. 1 Buchst. a), der Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens (Nr. 1 Buchst. b) und der Tatentdeckung (Nr. 2). § 378 Abs. 3 Satz 1 AO enthält bis heute für die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung nur den Ausschlussgrund der Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens.

6 BGH vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55 S. 180 = RS1005409.

7 BGBl. I 2011 S. 676.

8 Rolletschke/Roth, Stbg. 2011 S. 200 (202), sprachen von einer „Sparten-Lebensbeichte“.

9 BGBl. I 2011 S. 676 (677).

Mit Wirkung vom 01.01.2015 verschärfte der Gesetzgeber dieses Regime im Ergebnis noch einmal.¹⁰ Er dehnte in § 371 Abs. 1 Satz 2 AO n.F. den steuerartenbezogenen Berichtigungsverband (die „Sparten-Lebensbeichte“) mindestens auf alle innerhalb von zehn Kalenderjahren erfolgten Steuerhinterziehungen aus, selbst wenn diese bereits strafverfolgungsverjährt sein sollten. Gleichzeitig erweiterte er in § 371 Abs. 2 AO n.F. die Phalanx von Sperrgründen, die eine strafbefreiende Selbstanzeige ausschließen und forderte zur Schadenswiedergutmachung nach § 371 Abs. 3 AO nicht mehr nur die fristgerechte Zahlung der hinterzogenen Steuer, sondern auch der Hinterziehungszinsen. Den Anwendungsbereich des § 398a AO dehnte er zulasten des § 371 AO (vgl. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, 4 AO n.F.) weiter aus, indem er die 50.000 €-Schwelle kurzerhand auf 25.000 € halbierte und der Norm nun außerdem alle Regelbeispiele, die einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2–5 AO indizieren, unterstellte.¹¹ Zugleich vervielfachte er in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO n.F. den proportionalen Strafzuschlag (bisher 5%), indem er ihn durch einen *progressiven (dreistufigen) Vollmengenstaffeltarif* i.H.v. 10%–15%–20% ersetzte. Der von der Praxis (gerade auch von Finanzbeamten) geäußerten Kritik¹² trug das AOÄndG vom 22.12.2014 immerhin in § 371 Abs. 2a AO n.F. insoweit Rechnung, als es USt- und LSt-(Vor-)anmeldungen sowohl vom Vollständigkeitsgebot als auch von der Anwendung der 25.000 €-Schwelle wieder ausnahm.

II. Rechtsunsicherheiten der strafbefreienden Selbstanzeige

1. Unsicherheit über die zeitliche Reichweite des Berichtigungsverbands nach § 371 Abs. 1 AO

Nach § 371 Abs. 1 Satz 2 AO muss die Berichtigungserklärung zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Jahre erfolgen. Die Einführung dieser Zehnjahresfrist soll der „Rechtsklarheit“ dienen.¹³ Das Gegenteil ist jedoch der Fall. Der eigentliche Zweck der Zehnjahresfrist besteht darin, die Berichtigungserklärung i.S.d. § 371 Abs. 1 Satz 1 AO auch für die Fälle einfacher Steuerhinterziehung, für die nach wie vor gem. § 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB eine nur fünfjährige Strafverfolgungsverjährungsfrist gilt, der zehnjährigen (verlängerten) Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO anzupassen.¹⁴ Damit sieht sich der Rechtsanwender, der eine ordnungsgemäße Selbstanzeige erstatten will, gleich mit mehreren Fristen konfrontiert:

- der einfachen Strafverfolgungsverjährungsfrist nach § 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB von fünf Jahren. Nach § 78a Satz 1 StGB beginnt diese Verjährungsfrist grds. mit der Beendigung der einzelnen Tat an zu laufen. Bei Veranlagungssteuern ist dies der Zeitpunkt der Bekanntgabe der zu niedrigen Steuerfestsetzung,¹⁵

- Nach § 376 Abs. 1 AO verlängert sich diese Strafverfolgungsverjährungsfrist für die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1–5 AO aufgeführten Regelbeispielfälle („besonders schwere Fälle von Steuerhinterziehung“) jedoch auf zehn Jahre. Von besonderer praktischer Bedeutung ist der Regelbeispielfall des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO („in großem Ausmaß Steuern verkürzt“), den der BGH bereits bei jeder Steuerhinterziehung über 50.000 € annimmt;¹⁶
- nach § 371 Abs. 1 Satz 2 AO schließlich mit der Mindestfrist für den steuerartenbezogenen Berichtigungsverband von zehn Kalenderjahren.

Unklar ist, wie die letztgenannte Mindestfrist für den Berichtigungsverband zu berechnen ist. Ausgangspunkt für die Fristberechnung ist die Abgabe der Selbstanzeige, wovon ausgehend zurückzurechnen ist.¹⁷ Die vom Gesetz verwendete Formulierung „Kalenderjahre“ deutet darauf hin, dass es sich jedenfalls um keine unterjährige Frist handelt.¹⁸ Wird etwa in 2016 eine Selbstanzeige hinsichtlich einer bestimmten Steuerart (z.B. ESt) abgegeben, erstreckt sich der zusätzliche Berichtigungsverband auf die Kalenderjahre 2006–2015.¹⁹ Offen bleibt aber, an welches Ereignis in diesen Kalenderjahren anzuknüpfen ist. Es könnte auf die Steuerentstehung (z.B. ESt 2006–2015), auf die Tatbegehung (alle in den Kalenderjahren 2006–2015 abgegebenen ESt-Erklärungen) oder auf die Tatvollendung/-beendigung (z.B. alle in den Kalenderjahren 2006–2015 bekannt gegebenen ESt-Bescheide) abzustellen sein. *In dubio pro reo* könnte die erstgenannte Variante der Steuerentstehung, die zudem den Vorteil der vom Gesetzgeber reklamierten „Klarheit“ für sich beanspruchen kann, vorzugsweise sein.²⁰ Bei einer deliktorientierten Betrachtungsweise liegt aber die zweitgenannte Variante der Tathandlung näher.²¹ Stellt man auf die Nähe zu den Verjährungsregeln ab, ist es aber auch durchaus sinnvoll, auf die Tatbeendigung abzustellen.²² Selbst dann aber ist der Berichtigungsverband angesichts der von der Strafverfolgungsverjährung abweichenden An- und Ablaufhemmungen der §§ 170, 171 AO nicht mit der verlängerten Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO abgestimmt. Letztlich muss der Rechtsanwender damit noch eine vierte (nun rein steuerliche) Frist im Blick behalten. Die Aufgabe, den Umfang der für eine wirksame Selbstanzeige erforderlichen Berichtigungen zu bestimmen, ist für Berichtigungswillige damit ein unsicheres, risikoreiches Unterfangen und angesichts der damit verbundenen Rechtsfolgen eine gesetzgeberische Zumutung.

2. Unsicherheit über die sachliche Reichweite des Berichtigungsverbands nach § 371 Abs. 1 AO

Mit diesem nicht mehr allein von der Reichweite der Strafverfolgungsverjährung abhängigen Vollständigkeitsgebot fordert der Gesetzgeber eine *überschießende Pflichtentendenz*, indem er mehr Korrektur verlangt, als der Straftatbestand

10 Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO vom 22.12.2014, BGBl. I 2014 S. 2415.

11 BGBl. I 2014 S. 2415 (2416).

12 Vgl. etwa Schwab und Herrmann, Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis, DWS-Schriftenreihe Nr. 28, Berlin 2012, S. 13 ff., 41 ff.; zu den „Brennpunkten“ statt vieler Wulf, Stbg. 2014 S. 271 (275): „Die Finanzverwaltung verweigert dem (unvernünftigen) Gesetz an dieser Stelle einfach den Gehorsam.“

13 Regierungsbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der AO und des EGAO (Fn. 10), BT-Drucks. 18/3018 S. 10.

14 Vgl. Regierungsbegründung, a.a.O. (Fn. 13), S. 10 f.

15 BGH vom 01.02.1989 – 3 StR 450/88, BGHSt 36 S. 105 (111) = RS0999754; Bülte, in: HHSp, AO/FGO, Kommentar, § 376 AO Rn. 69, m.w.N. (November 2013).

16 BGH vom 27.10.2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61 S. 28 = RS1196622, Rn. 32 ff. Nach BGH vom 05.03.2013 – 1 StR 73/13, ZWH 2013 S. 230 f. = RS1007019, findet darauf die verlängerte Strafverfolgungsverjährungsfrist nach § 376 AO von zehn Jahren Anwendung, ohne dass es auf die nach § 370 Abs. 3 AO vorzunehmende Gesamtwürdigung des Einzelfalls ankommt.

17 Siehe Regierungsbegründung, a.a.O. (Fn. 13), S. 11.

18 Joecks, DStR 2014 S. 2261 (2262); Hunsmann, NJW 2015 S. 113.

19 Vgl. Schauf, in: Kohlmann (Hrsg.), Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 119 (August 2015).

20 So etwa Schauf (Fn. 19), § 371 AO Rn. 120 (August 2015).

21 So etwa Geuenich, NWB 2015 S. 29 (31).

22 So etwa Habammer/Pflaum, DStR 2014 S. 2267 (2268).

überhaupt (noch) inkriminiert.²³ Das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO kann sich *a priori* aber *nur* auf in der Vergangenheit (ursprünglich) *vorsätzlich* verwirklichte Steuerstraftaten beziehen.²⁴ Eine wirksame Selbstanzeige fordert auch nach § 371 Abs. 1 AO n.F. nicht, dass jegliche (auch nur unbewusst, leicht oder grob fahrlässig bewirkte) Steuerverkürzungen anzuzeigen sind. Es handelt sich daher um keine unwirksame Teilselbstanzeige, wenn der Stpfl. innerhalb des nach § 371 Abs. 1 Satz 2 AO maßgebenden Berichtigungszeitraums nicht vorsätzlich (undolos) verwirklichte Steuerverkürzungen nicht in die Selbstanzeige aufnimmt. Davon zu unterscheiden ist die insoweit greifende Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO, deren (vorsätzliche) Verletzung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine eigenständige Steuerhinterziehung begründet.²⁵ Deshalb wird der Stpfl. auch undolos innerhalb des Berichtigungszeitraums (vgl. unter II.1) verwirklichte Steuerverkürzungen sicherheitshalber anzeigen. Da bei einer unrichtigen Qualifikation des subjektiven Tatbestands (Vorsatz/Fahrlässigkeit) die Gefahr der verheerenden *Alles-oder-nichts-Wirkung* einer unzureichenden Selbstanzeige besteht, sollte sich der Stpfl. im Hinblick auf die Kategorisierung nach § 371 AO oder § 153 AO eher zurückhalten. Es bleibt dann Sache der Finanzbehörden, diese selbst vorzunehmen. Dabei dürfte es der Vollständigkeit i.S.d. § 371 Abs. 1 AO aber nicht abträglich sein, wenn der Stpfl. seine Auffassung, dass es sich nur um nicht vorsätzlich verwirklichte Steuerverkürzungen handelt, deutlich macht und diesen Standpunkt ggf. auch gerichtlich durchsetzt. Denn auch in diesem Fall hat der Stpfl. das mögliche Handlungsunrecht durch seine Berichtigungserklärung i.S.d. § 371 Abs. 1 AO kompensiert.²⁶

Ein weiteres, rechtlich bisher nicht eindeutig gelöstes Problem bildet die Frage nach der *Identität der jeweiligen Steuerart*. Unklar ist, ob die besonderen Erhebungsformen der ESt (z.B. LSt, KapESt) dieselbe Steuerart betreffen. Zwar sind LSt- oder KapESt-Schuldner gem. §§ 38 Abs. 2, 44 Abs. 1 EStG zugleich auch die ESt-Schuldner. Jedoch unterscheiden sich die Steuererklärungspflichten grundlegend. Die LSt- und KapESt-Anmeldungen sind nach §§ 41a Abs. 1, 45a Abs. 1 EStG nicht vom Steuerschuldner, sondern von Steuerentrichtungspflichtigen (Arbeitgeber, Schuldner der Kapitalforderung, auszahlende Stellen) zu tätigen und unterscheiden sich von den persönlichen ESt-Erklärungen der Arbeitnehmer oder Kapitalgläubiger. Deshalb ist es vorzugswürdig, LSt und KapESt für Zwecke der Selbstanzeige als „eigene Steuerarten“ zu werten.²⁷ Ein ähnliches Problem zeigt sich im Verhältnis zwischen ESt und gesonderter (und einheitlicher) Feststellung von Einkünften. Die gesonderte Feststellung von Einkünften betrifft die ESt des Feststellungsbeteiligten (vgl. § 157 Abs. 2 AO) und ist damit an sich Bestandteil derselben Steuerart.²⁸ Jedoch können Steuer- und Feststellungsobjekt auseinanderfallen. Zudem

erstreckt sich der Verantwortungs- und Einflussbereich im Falle mehrerer Feststellungsbeteiligter nicht auf die persönlichen einkommensteuerlichen Verhältnisse des/der Mitbeteiligten. Dies spricht dagegen, beide Bereiche kurzerhand zu einer Steuerart zusammenzufassen. Vielmehr sollte es sich um die jeweilige Steuerart *desselben* Stpfl. handeln.²⁹

3. Unsicherheit über die personelle Reichweite der Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO

Zwar erfordert eine wirksame Selbstanzeige keine höchstpersönliche Erklärung des Stpfl.; eine Vertretung ist möglich.³⁰ Aufgrund ihrer Rechtswirkung als *persönlicher Strafaufhebungsgrund*³¹ handelt es sich aber um eine individuelle Erklärung, aus welcher die Person des Erklärenden (welcher Täter oder Teilnehmer?) erkennbar sein muss. Die jew. eingereichte Selbstanzeige wirkt nur zugunsten der jew. erklärenden Person (Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO: „wer ...“) und nicht ohne Weiteres für alle weiteren, möglicherweise an der Tat beteiligten Personen. Daraus folgt ein erheblicher *Koordinierungsbedarf*, wenn an der Tat mehrere Personen (z.B. als Mittäter, Anstifter, Gehilfen) beteiligt waren. Zu beachten ist, dass KapGes. und PersGes. zwar Steuerschuldner der Unternehmenssteuern (z.B. KSt, GewSt, USt) sind, eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO aber nur natürliche Personen treffen kann. Berichtigen die zur Außenvertretung berechtigten Organe der Gesellschaften die unrichtigen Erklärungen der Gesellschaft, so bedarf es für eine wirksame Selbstanzeige grds. auch der Klarstellung, für welche natürlichen Personen (z.B. [frühere] Organe, Prokuristen, sonstige Mitarbeiter) die Selbstanzeige wirken soll. Zwar ist für die Abgabe einer Selbstanzeige auch eine *verdeckte Stellvertretung* möglich,³² sodass die persönliche Zurechnung der Erklärung nach außen hin zunächst offenbleibt und noch später spezifiziert werden kann. Um die Wirksamkeit der Erklärung aber nicht zu gefährden, sollte dann aber vorsorglich in einem internen Protokoll festgehalten werden, für welche Organe und Mitarbeiter die Selbstanzeige abgegeben wird, um so den jeweiligen Auftrag und die Beteiligten der Selbstanzeige zu dokumentieren.³³

Weithin ungeklärt ist auch die Bedeutung des Vollständigkeitsgebots des § 371 Abs. 1 Satz 1 AO für Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe) einer Steuerstraftat. Für eine wirksame Selbstanzeige muss der Teilnehmer zunächst seinen eigenen Tatbeitrag offenlegen.³⁴ Soweit Teilbereiche der Tat seines Vorsatzes entzogen sind, kann von ihm allerdings keine Berichtigungserklärung verlangt werden³⁵. Es stellt sich darüber hinaus die Frage, ob es zur Wirksamkeit der Selbstanzeige auch erforderlich ist, dass der Teilnehmer im Rahmen des zehnjährigen Berichtigungsverbands des § 371 Abs. 1 Satz 2 AO begangene weitere eigene Taten bzw. Tatbeteiligungen zu offenbaren hat, um die Straffreiheit nach § 371 AO zu erlangen. Um hier zu sachgerechten Ergebnissen zu gelangen, ist § 371 Abs. 1 AO teleologisch dahingehend einzuschränken, dass die Steuern *verschiedener Personen als unterschiedliche Steuerarten*

23 So Kohler, in: MünchKomm-[StGB], 2. Aufl., 2015, § 371 AO Rn. 48.

24 Zutreffend Wessing/Biesgen, in: Flore/Tsambikakis (Hrsg.), Steuerstrafrecht, 2. Aufl., 2016, § 371 AO Rn. 83.

25 BGH vom 17.03.2009, a.a.O. (Fn. 2).

26 Wenn nach § 371 Abs. 1 Satz 1 AO unrichtige Angaben berichtet, unvollständige ergänzt und unterlassene nachgeholt werden, handelt es sich bei der Selbstanzeige um das Spiegelbild der Steuerhinterziehung (so plastisch Kohler [Fn. 23], § 371 AO Rn. 47).

27 So auch die überwiegende Kommentarliteratur: Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 371 AO Rn. 131 (August 2015); Beckemper, a.a.O. (Fn. 4), § 371 AO Rn. 67 (August 2015); Kohler, a.a.O. (Fn. 23), § 371 AO Rn. 56; Wessing/Biesgen, a.a.O. (Fn. 24), § 371 AO Rn. 66; unklar aber Jäger, in: Klein (Hrsg.), AO, Kommentar, 13. Aufl., 2016, § 371 Rn. 44.

28 Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 371 AO Rn. 136 (August 2015); Jäger, a.a.O. (Fn. 27), § 371 AO Rn. 44.

29 A.A. Jäger, a.a.O. (Fn. 27), § 371 AO Rn. 44, ohne aber eine befriedigende Lösung des Problems anbieten zu können.

30 BGH vom 05.05.2004 - 5 StR 548/03, BGHSt 49 S. 136 (139) = RS0793159, Rn. 14.

31 BGH vom 24.10.1984 - 3 StR 315/84, RS0777548 = wistra 1985 S. 74 (75).

32 BGH vom 05.05.2004, a.a.O. (Fn. 30).

33 Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 371 AO Rn. 100 (August 2015).

34 BGH vom 18.06.2003 - 5 StR 489/02, RS0791965 = wistra 2003 S. 385 (388).

35 Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt (Hrsg.), Steuerstrafrecht, 8. Aufl., 2015, § 371 AO Rn. 72; Wessing/Biesgen, a.a.O. (Fn. 24), § 371 AO Rn. 69.

qualifiziert werden.³⁶ Dann ist die Beteiligung an einer fremden Steuerhinterziehung von einer eigenen täterschaftlichen Steuerhinterziehung kategorisch zu unterscheiden und führt nicht zu einem gemeinsamen Berichtigungsvorband. Dasselbe gilt für die Teilnahme (z.B. eines Bankangestellten) an einzelnen Steuerhinterziehungen unterschiedlicher Täter.³⁷

III. Das Risiko eines Strafzuschlags nach § 398a AO

1. Willkürliche Steuerverkürzungsfreigrenze von 25.000 €

§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, 4 AO schließt für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung indizielle Regelbeispiele (vgl. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO) von der strafbefreienden Selbstanzeige kategorisch aus. Diese Taten wiedergutmachende Selbstanzeigen werden stattdessen in § 398a AO als (obligatorischer) *prozessualer Einstellungsgrund* behandelt. Dessen Eintritt hängt aber von der fristgerechten Zahlung eines Strafzuschlags ab.³⁸ Während für § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO wenigstens eine wertungsmäßige Kohärenz mit § 370 Abs. 3 Satz 2 AO konstatiert werden kann, fehlt diese für § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO. Eine Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ nimmt selbst der BGH erst bei Überschreitung einer Schwelle von 50.000 € und nicht schon von 25.000 € je Tat an.³⁹ Zu ihrer Rechtfertigung nennt der Gesetzgeber lediglich diffuse Haushaltsgründe.⁴⁰ Zwar ist jede betragsmäßige Grenze Ausdruck eines Dezisionismus. Weicht der Gesetzgeber aber von einem selbst geschaffenen Wertungszusammenhang ohne sachlichen Grund ab, erweist sich die Grenze als willkürlich.⁴¹ Was unterscheidet Taten mit einem Verkürzungserfolg von 1 bis 25.000 € von denen mit einem Verkürzungserfolg von 25.001 bis 50.000 €, wenn beide Kategorien wertungsmäßig als einfache Steuerhinterziehungen eingeordnet werden?

Den Paradigmenwechsel von einem proportionalen Strafzuschlag i.H.v. 5% hin zu einem *progressiven (dreistufigen) Vollmengenstaffeltarif* begründet die Bundesregierung mit dem Schuldprinzip und der Bedeutung des Hinterziehungsbetrags für die Strafzumessung.⁴² Der Strafzuschlag wird wie folgt bemessen:

Hinterziehungsbetrag je Tat (§ 398a Abs. 2 AO)	Zuschlag auf die hinterzogene Steuer
0–100.000 € (Fälle des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO)	10%
25.001–100.000 € (Fälle des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO)	10%
100.001–1.000.000 €	15%
über 1.000.000 €	20%

Zwar ist der (tatsächlich eingetretene) Steuerschaden ein Indiz für die Intensität der Rechtsgutverletzung und für den Unrechtsgehalt der jeweiligen Steuerhinterziehung. Jedoch wird die lediglich quantitative Sicht den Angehörigen und Inhabern von Unternehmen, die in ihrer jeweiligen Funktion vielzählige Geschäftsvorfälle mit Millionen Euro-Beträgen tätigen, ebenso wenig gerecht, wie es umgekehrt auch bis zur

25.000 €-Schwelle Hinterziehungstaten gibt, die eine hohe kriminelle Energie aufweisen.⁴³

2. Rechtsunsicherheit bei der Unterscheidung zwischen der „hinterzogenen Steuer“ und dem „Hinterziehungsbetrag“ (§ 398a Abs. 2 AO)

Vor diesem Hintergrund ist es besonders problematisch, dass für die Tarifschwellen nicht an den tatsächlich eingetretenen Steuerschaden, sondern an den sog. *Hinterziehungsbetrag* angeknüpft wird. Gem. § 398a Abs. 2 AO richtet sich dessen Bemessung nach den Grundsätzen des § 370 Abs. 4 AO. Dies bedeutet, dass es zumindest für die Einordnung in die jeweilige Tarifstufe nicht auf den strafzumessungsrelevanten Steuerschaden,⁴⁴ sondern auf den *Nominalbetrag* der Steuerverkürzung ankommt. Dies führt dazu, dass bei einer vorsätzlich nicht oder verspätet eingereichten Steuererklärung, die zu einer verspäteten Steuerfestsetzung führt, nicht bloß ein Zinsschaden, sondern der volle Nominalbetrag anzusetzen ist.⁴⁵ Nach dem sog. *Kompensationsverbot* des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO bleiben die mit nicht oder unrichtig erfassten Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuerbeträge (bzw. bei der Gewinnermittlung: Betriebsausgaben) außer Ansatz.⁴⁶ Dies kann zur Anwendung des obersten Zuschlagsatzes von 20% führen, obwohl nur ein geringer Steuerschaden eingetreten ist. Umstritten ist die *Bezugsgröße* (Bemessungsgrundlage) für die Anwendung des sich nach dem Hinterziehungsbetrag je Tat richtenden Zuschlagsatzes. Ein Teil der Literatur will auch insoweit (scheinbar konsequent) auf den Hinterziehungsbetrag i.S.d. § 370 Abs. 4 AO abstellen.⁴⁷ Dem folgt begründungslos das FinMin. NRW mit Erlass vom 26.01.2015.⁴⁸ Diese Auslegung würde in den genannten Fällen der Steuerhinterziehung auf Zeit und der Anwendung des Kompensationsverbots zu *unverhältnismäßig hohen Zuschlägen* führen, die vom Unrechtsgehalt der jeweiligen Steuerhinterziehung und dem geschützten Rechtsgut völlig losgelöst wären.⁴⁹ Darauf muss allerdings nicht mit der „Flucht in das Strafverfahren“⁵⁰ reagiert werden. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO spricht hinsichtlich der Bezugsgröße nämlich nicht vom „Hinterziehungsbetrag“, sondern von der „hinterzogenen Steuer“. Damit wählt das Gesetz dieselbe Formulierung wie für den nach § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO zur Schadenswiedergutmachung nachzuzahlenden Steuerbetrag. Diese Nachzahlungspflicht wird allgemein ebenso verstanden wie diejenige nach § 371 Abs. 3 AO.⁵¹ Dort ist es aber einhellige Auffassung, dass nur der *tatsächliche Steuerschaden* wiedergutzumachen ist und damit das sog. Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO keine Anwendung findet.⁵² Damit macht das Gesetz deutlich, dass nur der wiedergutzumachende Steuerbetrag i.S.d. § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO durch einen Zuschlag

43 Seer, a.a.O. (Fn. 41), S. 353 (358).

44 Dazu ausführlich Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 370 AO Rn. 1029.1 ff. (November 2012).

45 BGH vom 08.02.2011 – 1 StR 651/10, BGHSt 56 S. 153 (158) = RS0800091, Rn. 14.

46 BGH vom 08.01.2008 – 5 StR 582/07, RS0797632 = wistra 2008 S. 153.

47 Habammer/Pflaum, DStR 2014 S. 2267 (2270); Hunsmann, NZWiSt 2015 S. 130 (133); Jäger, a.a.O. (Fn. 27), § 398a AO Rn. 28; Rolletschke/Roth, a.a.O. (Fn. 41), Rn. 565.

48 FinMin. NRW vom 26.01.2015 – S0702-8f – V A 1, FR 2015 S. 244 (246).

49 Madauf, NZWiSt 2015 S. 41 (50 f.); Quedenfeld, in: Flore/Tsambikakis (Hrsg.), Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2016, § 398a AO Rn. 32 f.; vgl. das von Habammer/Pflaum, DStR 2014 S. 2267 (2270) gebildete Bsp. zur USt, das die Absurdität eines derartigen Zuschlags im Einzelfall zeigt.

50 So Kohler, a.a.O. (Fn. 23), § 398a AO Rn. 12.

51 Vgl. Jäger, a.a.O. (Fn. 27), § 398a AO Rn. 61 unter ausdrücklichem Hinweis auf § 371 Abs. 3 AO.

52 Vgl. Jäger, a.a.O. (Fn. 27), § 371 AO Rn. 216; Joecks, a.a.O. (Fn. 35), § 371 AO Rn. 150; Rolletschke/Roth, a.a.O. (Fn. 41), Rn. 436.

36 Dafür auch Rolletschke/Roth, Stbg. 2011 S. 200 f.

37 Vgl. Rügenstahl/Schwabach, wistra 2016 S. 97 (100 ff.).

38 Deshalb bezeichnet z.B. Hechtner, DStZ 2011 S. 265 (270) die Selbstanzeige in diesen Fällen als „Selbstanzeige 2. Klasse“.

39 Vgl. oben bei Fn. 16.

40 Vgl. Regierungsbegründung zum AOÄndG 2014, BT-Drucks. 18/3018 S. 1 (14 f.).

41 Seer, FS Wessing, 2015, S. 353 (357); a.A. Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, 2015, Rn. 525.

42 BT-Drucks. 18/3018 S. 14.

„verteuert“ werden sollte. Dafür, dass der Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO einen davon losgelösten, andersartigen Inhalt erhalten sollte, gibt das Gesetz nichts her. Der „Hinterziehungsbetrag“ besitzt vielmehr wortlautgetreu lediglich Relevanz für die Einordnung in die jeweilige Tarifstufe, nicht aber für die Bemessungsgrundlage des Zuschlags.⁵³ Mit dieser Auslegung des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO lassen sich wenigstens die krassen Verstöße gegen das Übermaßverbot ausschließen. Da eine höchstrichterliche Entscheidung dazu aussteht, sehen sich die Rechtsanwender hier erneut einer ganz erheblichen Rechtsunsicherheit ausgesetzt.

3. Rechtsunsicherheit über die Strafzuschläge bei mehreren Beteiligten

Die bereits unter II.3 für die Selbstanzeige an sich angesprochene Rechtsunsicherheit bei mehreren Tatbeteiligten taucht für die Frage des Strafzuschlags nach § 398a AO wieder auf. Der Wortlaut des § 398a Abs. 1 AO stellt mittlerweile klar, dass die Vorschrift nicht nur auf den Täter, sondern generell auf an der Tat Beteiligte (also auch auf Teilnehmer) anwendbar ist. Die Schadenswiedergutmachungspflicht beschränkt § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO (ebenso wie § 371 Abs. 3 AO) auf die Nachzahlung der Steuer, soweit diese zugunsten des jeweiligen Selbstanzeigenden entfällt. Diese Einschränkung fehlt dagegen für den Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO. Sie ist auch nicht in das Gesetz hineinzulesen. Da der Teilnehmer i.d.R. nicht zu seinen eigenen Gunsten Steuern hinterzieht, liefe die Regel entgegen der Intention des Gesetzes ansonsten weitgehend leer.⁵⁴ Um eine unverhältnismäßige Belastung der Teilnehmer zu verhindern, spricht sich ein Teil der Literatur dafür aus, den Zuschlag pro Tat gleichwohl *nur einmal* festzusetzen, wobei die Tatbeteiligten gesamtschuldnerisch haften.⁵⁵ Dem folgt die wohl h.M. zu Recht nicht.⁵⁶ Ist der Strafzuschlag i.S.d. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO mit der Geldauflage i.S.d. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO vergleichbar und handelt es sich um ein persönliches Strafverfolgungshindernis, spricht viel dafür, den Zuschlag von jedem Tatbeteiligten (auch vom Teilnehmer) als Voraussetzung für die Einstellung des Steuerstrafverfahrens zu verlangen. Aber auch diese Rechtsfrage ist derzeit noch ungeklärt.

IV. Funktion des Anwendungserlasses zu § 153 AO vom 23.05.2016⁵⁷

1. Eindämmung der Kriminalisierung des Besteuerungsverfahrens

Die vorstehenden Ausführungen haben exemplarisch das Ausmaß der Rechtsunsicherheiten aufgezeigt, mit dem Stpfl. konfrontiert sind, die Fehler ihrer Steuererklärungen erkennen und nachträglich berichtigen wollen. Spätestens seit Inkrafttreten des sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.04.2011⁵⁸ und nachfolgend des AO-Änderungsgesetzes 2014

vom 22.12.2014⁵⁹ ist das steuerstrafrechtliche Risiko insb. von Inhabern, Organen und Mitarbeitern von Unternehmen deutlich gestiegen. Angesichts einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen, komplexen Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Charakter und einer nicht selten schwer überschaubaren Rechtslage ist die Steuerdeklaration dort tendenziell fehleranfällig.⁶⁰ Dem trägt zwar die Wiedereinführung der betragsmäßig nicht eingeschränkten Möglichkeit von Teil-Selbstanzeigen im Bereich von USt-Vor- und LSt-Anmeldungen in § 371 Abs. 2a AO zum 01.01.2015 Rechnung. Doch ist der Gesetzgeber damit leider auf halbem Weg steckengeblieben. Zunächst bleibt unverständlich, warum nicht auch andere im Wege einer Selbstveranlagung von den Unternehmen „selbst regulierte“ Anmeldeungssteuern (z.B. Kapitalertrag-, besondere Verbrauch-, Strom- oder Versicherungssteuern) nicht ebenfalls wieder außerhalb des zehnjährigen Berichtigungsverbands und ohne die zusätzliche Sanktion von Strafzuschlägen (§ 398a AO) durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO strafbefreiend berichtet werden können.⁶¹ Außerdem überzeugt es nicht, die nach § 18 Abs. 3 UStG obligatorische USt-Jahreserklärung nach § 371 Abs. 2a Satz 3 AO aus dem Anwendungsbereich der Norm wieder herauszunehmen, obwohl es sich hierbei nicht anders als bei der monatlichen oder vierteljährlichen Voranmeldung (vgl. § 18 Abs. 1 UStG) um eine Steueranmeldung i.S.d. § 167 AO handelt.⁶² Unternehmer stehen bei der Anfertigung der Jahreserklärung ebenfalls unter Zeitdruck. Die gravierende strafrechtliche Schlechterstellung der USt-Jahreserklärung stellt die bisherige verfahrensökonomische Praxis, unrichtige USt-Voranmeldungen eines Jahres gebündelt in der USt-Jahreserklärung richtigzustellen, infrage. Aufgrund des strafrechtlichen Risikos einer unrichtigen USt-Jahreserklärung ist diese mit besonderer Sorgfalt zu fertigen und die ggf. mehrfache Korrektur jeder einzelnen USt-Voranmeldung vorzugswürdig.

Geberth/Welling haben in DB 2015 S. 1742 (DB0943954) konstatiert, dass das steuerstrafrechtliche Normengefüge seine Balance verloren hat.⁶³ Dazu tragen, wie *Geberth/Welling* ausführen, auch die niedrigen Anforderungen an den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung, der bereits bei einem bedingten Vorsatz erfüllt ist,⁶⁴ bei. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben dies erkannt und versucht, durch eine (erstmalig ergangene) Verwaltungsanweisung zur Auslegung des § 153 AO der vor allem im Bereich der Unternehmen bestehenden Gefahr einer Überkriminalisierung entgegenzuwirken. Dazu sind vor allem die Rn. 2.5 und 2.6 AEAO zu § 153 hervorzuheben.⁶⁵

a) AEAO Nr. 2.5 (Abs. 1)

„Ein Fehler, der dem Anzeigen- und Berichtigungspflichtigen i.S.d. § 153 AO unterlaufen ist, ist straf- bzw. bußgeldrechtlich nur vorwerfbar, wenn er vorsätzlich bzw. leichtfertig begangen wurde. Es gelten die allgemeinen Regelungen des Straf- und Ordnungswid-

53 Geuenich, NWB 2015 S. 29 (36); Benneke, BB 2015 S. 407 (409); Heuel/Beyer, AO-StB 2015 S. 129 (135); Talaska, DB 2015 S. 944 (947 f.); Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 398a AO Rn. 27; Seer, a.a.O. (Fn. 41) S. 353 (364).

54 Hunsmann, NZWiSt 2015 S. 130 (134).

55 Heuel/Beyer, AO-StB 2015 S. 129 (136); Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 398a AO Rn. 13.

56 Hunsmann, NZWiSt 2015 S. 130 (134); Kohler, a.a.O. (Fn. 23), § 398a AO Rn. 26; Jäger, a.a.O. (Fn. 27), § 398a AO Rn. 63; Rolletschke/Roth, a.a.O. (Fn. 41), Rn. 570; Seer, a.a.O. (Fn. 41), S. 353 (362); vgl. bereits LG Aachen vom 27.08.2014 – 86 Qs 11/14, ZWH 2014 S. 484 zu § 398a AO a.F.

57 BMF vom 23.05.2016, BStBl. I 2016 S. 490 = DB 2016 S. 1228.

58 BGBl. I 2011 S. 676.

59 BGBl. I 2014 S. 2415.

60 Plastisch zu den steuerlichen Problemfeldern in Unternehmen *Geberth/Welling*, DB 2015 S. 1742 f.

61 Ebenfalls krit. Schauf, a.a.O. (Fn. 19), § 371 AO Rn. 209 (August 2015).

62 Ebenfalls krit. Erdbrügger/Jehke, DStR 2015 S. 385 (390).

63 *Geberth/Welling*, DB 2015 S. 1742 (1743).

64 Krit. zur Auslegung des bedingten Vorsatzes durch den BGH: Kaeser, Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen und selbstregulierende Tax Compliance, DSuG Bd. 38, 2015, S. 193 (206 ff.).

65 BStBl. I 2016 S. 490 (491).

rigkeitenrechts (§ 369 Abs. 2, § 377 Abs. 2 AO). Es ist zwischen einem bloßen Fehler und einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§§ 370, 378 AO) zu differenzieren. *Nicht jede objektive Unrichtigkeit legt den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe. Es bedarf einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist. Insb. kann nicht automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdachts allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung oder aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen ausgegangen werden.*⁶⁶

b) AEAO Nr. 2.6

„Für eine Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält. Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung anstrebt oder für sicher hält. Nach der BGH-Rspr. ist es für die Annahme eines bedingten Vorsatzes neben dem Für-Möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Taterfolgs billigend in Kauf genommen wird. Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist. *Hat der Stpfl. ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung im Einzelfall.*⁶⁷

AEAO Nr. 2.5 Satz 4–6 zu § 153 weist die Finanzbehörden an, nicht vorschnell von leichtfertig oder gar vorsätzlich begangenen Taten auszugehen. Damit relativiert der AEAO Nr. 2.5 die weitreichenden Aussagen in den gleichlautenden Ländererlassen vom 31.08.2009⁶⁸ zur Anwendung des § 10 BpO 2000,⁶⁹ wonach im Rahmen einer Außenprüfung eine Unterrichtspflicht an die Straf- und Bußgeldstellen (Strafsachen-FÄ) begründet wird, wenn sich Anhaltspunkte für die *auch nur mögliche* Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahrens ergeben. Die gleichlautenden Ländererlasse vom 31.08.2009 fordern eine frühzeitige Kontaktaufnahme der Außenprüfung mit der Straf- und Bußgeldstelle des Strafsachen-FA insb. dann, wenn aufgrund der bisher getroffenen Prüfungsfeststellungen erhebliche Nachzahlungen zu erwarten sind und der Verdacht einer Steuerstraftat nicht offensichtlich ausgeschlossen ist.⁷⁰ Da die gleichlautenden Ländererlasse vom 31.08.2009 nur bei Mehrergebnissen von unter 5.000 € bei leichtfertiger Begehungsweise von einer Unterrichtung der Straf- und Bußgeldstelle als eine Art Bagatellgrenze absehen

66 Hervorhebungen durch den Verf.

67 Hervorhebungen durch den Verf.

68 Gleichlautende Ländererlasse vom 31.08.2009 – 3 – S 1400/2 u.a., BStBl. I 2009 S. 829.

69 § 10 Abs. 1 BpO 2000 vom 15.03.2000, BStBl. I 2000 S. 368 (369), lautet wie folgt: „Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss. Richtet sich der Verdacht gegen den Stpfl., dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 AO) bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Der Stpfl. ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann (§ 393 Abs. 1 AO). Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen (§ 397 Abs. 2 AO).“

70 BStBl. I 2009 S. 829 (830).

lassen und die nachgeordneten Beamten auf das Risiko einer Strafbarkeit wegen Strafverteilung im Amt (§ 258a StGB) besonders hinweisen,⁷¹ verwundert es nicht, wenn mittlerweile in der Praxis eine „Kriminalisierung von Arbeitsfehlern“⁷² eingesetzt hat. Hier gebieten der AEAO Nr. 2.5 Satz 5 und 6 i.V.m. Nr. 2.6 Satz 6 nunmehr Einheit und Augenmaß. Jedenfalls dann, wenn der Stpfl. ein *innerbetriebliches steuerliches Kontrollsystem* (dazu im Folgenden unter 2.) eingerichtet hat, wird die Außenprüfung nicht bereits aufgrund der Höhe von Mehr-Ergebnissen auf die Notwendigkeit der Einleitung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens schließen dürfen. Vielmehr bedarf es einer genauen Prüfung des Anfangsverdachts gerade auch unter dem Blickwinkel des subjektiven Tatbestands (mind. leichtfertiges Handeln). Davon wird die Außenprüfung bei Vorliegen eines „gelebten“ *Tax-Compliance-Management-Systems – Tax CMS* (vgl. nachfolgend unter 2.) regelmäßig nicht (mehr) ausgehen dürfen. Diese Anweisung ist ausdrücklich zu begrüßen. Jedoch sollten die gleichlautenden Ländererlasse vom 31.08.2009 aufgehoben oder zumindest angepasst werden. Ebenso bedarf § 10 BpO 2000 (und darüber hinaus die gesamte BpO 2000) dringend einer vollständigen Überarbeitung. Diese sollte dann auch die Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) vom 01.11.2013 (Nr. 130, 131)⁷³ mit umfassen.

2. Etablierung eines Tax-Compliance-Management-Systems – Tax CMS

Die *Kerninnovation* des AEAO vom 23.05.2016 befindet sich leicht versteckt und noch eher zaghaft angedeutet in der Nr. 2.6 Satz 6. Dort setzt die Finanzverwaltung einen nicht zu unterschätzenden Anreiz zur Einrichtung von innerbetrieblichen sog. Tax-Compliance-Management-Systemen (Tax CMS). Installieren Unternehmen von sich aus ein derartiges System und richten ihre internen Geschäftsprozesse danach aus, schützen sie sich selbst vor Steuernachforderungen oder Haftungsansprüchen und zugleich ihre Organe und Mitarbeiter vor Strafverfolgung. Zum anderen kann es den Unternehmen als Nachweis für eine gesteigerte *Corporate Social Responsibility (CSR)* dienen.⁷⁴ Außerdem entlastet es aber auch die hoheitlichen Bp der Finanzverwaltung. Es kann so eine Win-Win-Situation im kooperativen Steuerrechtsverhältnis zwischen Staat und Unternehmen erzeugt werden.⁷⁵ Die flächendeckende Etablierung von Tax CMS in Unternehmen und ihre Einbindung in die Bp kann ein weiterer Baustein einer *kontrollierten Selbstregulierung des Steuervollzugs* sein.⁷⁶ Bevor dieser im Zusammenhang mit der Einführung der sog. zeitnahen Außenprüfung (§ 4a BpO 2000⁷⁷) eingeschlagene Weg aber fortgesetzt werden kann, bedarf es zunächst einer gewissen Klarheit darüber, was ein innerbetriebliches Kontrollsystem i.S.e. Tax CMS überhaupt ausmacht und welche

71 Dazu krit. Seer, a.a.O. (Fn. 2), vor § 193 AO Rn. 29 (Oktober 2013).

72 So Geberth/Welling, DB 2015 S. 1742 (1744).

73 AStBV [St] vom 01.11.2013 – S 0720/1 u.a., BStBl. I 2013 S. 1394.

74 Dazu Hardeck/Clemens, BB 2016 S. 918.

75 Seer, FS Streck, 2011, S. 403 (406 ff.); ausführlich Schützler, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Diss., 2015, 183 ff.; aus rechtsvergleichender Sicht s. Risse, Tax Compliance und Tax Risk Management, Diss., 2015, 67 ff., 143 ff. (mit Australien, Großbritannien u. Niederlande); aus österreichischer Sicht s. Stiastry, Horizontal Monitoring, Diss., 2015.

76 Zur Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs s. Seer, FR 2012 S. 1000 (1002 ff.); ders., StuW 2015 S. 315 (321 ff.); ders., DStZ 2016 S. 605 (607 ff.).

77 Eingefügt durch BMF vom 20.07.2011, BStBl. I 2011 S. 710.

Anforderungen an ein derartiges System zu stellen sind, damit es seine Schutzwirkung entfaltet.

Vor diesem Hintergrund hatte das BMF beim IDW die Einrichtung einer Arbeitsgruppe „Tax Compliance“ angeregt. Sie hat mittlerweile den Entwurf eines IDW-Praxishinweises 1/2016 erarbeitet (Stand 22.06.2016), den der IDW-Steuerausschuss verabschiedet hat und der an die Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance-Management-Systemen (IDW PS 980)⁷⁸ anknüpft.⁷⁹ Unter einem CMS sind nach IDW PS 980 die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d.h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstößen. Ein Tax CMS ist ein abgegrenzter Teilbereich eines CMS, dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung der steuerlichen Pflichten ist.⁸⁰ Nach dem Entwurf des IDW-Praxishinweises 1/2016 hat ein angemessenes Tax CMS die folgenden *sieben Grundelemente* aufzuweisen, die in die Geschäftsabläufe eingebunden sind:⁸¹

- Tax-Compliance-Kultur,
- Tax-Compliance-Ziele,
- Tax-Compliance-Risiken,
- Tax-Compliance-Programm,
- Tax-Compliance-Organisation,
- Tax-Compliance-Kommunikation sowie
- Tax-Compliance-Überwachung- und -Verbesserung.

Eine Dokumentation der *Tax-Compliance-Kultur* sagt etwas aus über die Bedeutung, die Mitarbeiter des Unternehmens der Beachtung steuerlicher Regeln und der ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten beimessen. Wie diese „Kultur“ im Unternehmen gepflegt wird, lässt sich zum einen an der regelmäßigen Kommunikation von Tax-Compliance-Themen auf Leitungsebene (tone at the top) sowie von der Leitungsebene (über die Steuerabteilung) in das Unternehmen hinein (tone from the top) erkennen.⁸² Die *Zielbestimmung* ist aus der Unternehmensstrategie abzuleiten und kann sich über die Bedeutung z.B. folgender Ziele auslassen:

- zutreffende Erfüllung steuerlicher Pflichten (Tax Compliance),
- zutreffende Ermittlung der Steuerpositionen im Jahresabschluss (Tax Accounting),
- Risikominderung,
- Konzernsteuerquote,
- Minimierung der Steuerzahlung oder Kostenminimierung.⁸³

Die *Tax-Compliance-Risiken* unterscheiden sich je nach Größe, Art, Umfang und Internationalität des Unternehmens bzw. der Branche. Für ein Tax CMS reicht es nicht aus, einfach nur vergangenheitsorientiert die in Bp aufgefallenen Risiken zu erfassen.⁸⁴ Vielmehr bedarf es einer prophylaktischen, systematischen Analyse der wesentlichen Geschäftsbereiche auf

unternehmensspezifische Steuerrisiken.⁸⁵ Auf Grundlage der Beurteilung der Tax-Compliance-Risiken sind Grundsätze und Maßnahmen zu entwickeln, die den unternehmensspezifischen Tax-Compliance-Risiken entgegenwirken und auf die Vermeidung von Compliance-Verstößen ausgerichtet sind. Der Entwurf des IDW-Praxishinweises 1/2016 nennt dazu beispielhaft elf Präventiv- und vier Detektivmaßnahmen.⁸⁶ Aus dem *Tax-Compliance-Programm* muss folgen, wie die Tax-Compliance-Organisation i.E. aufgebaut ist. Dazu sind die Zuständigkeiten klar und zweifelsfrei sowohl im Hinblick auf die vertikale Delegation von Aufgaben auf nachgelagerte Unternehmensteile als auch im Hinblick auf die horizontale Delegation auf verschiedene Ressorts zu formulieren. Dabei sind auch die Schnittstellen zu anderen Fachbereichen, die mit steuerlichen Belangen konfrontiert sind, eindeutig zu definieren und klaren Zuständigkeiten zu unterwerfen. Das Ganze ist sinnvollerweise in einer Steuerrichtlinie oder einem Organisationshandbuch festzuhalten.⁸⁷ Die Tax-Compliance-Kommunikation betrifft die Weitergabe der Handlungsanweisungen an die Mitarbeiter im Unternehmen und die systematische Sicherung von deren Bewusstsein für die Relevanz der Einhaltung des Tax-Compliance-Programms.⁸⁸ Schließlich muss die so umgesetzte Tax-Compliance-Organisation fortlaufend *überwacht* und – soweit möglich – *verbessert* werden.⁸⁹

Vor dem Hintergrund der Anweisung in AEAO Nr. 2.6 Satz 6 ist es aus Unternehmenssicht sinnvoll, sich ein Tax CMS zu geben und diesem nach dem IDW PS 980 die Angemessenheit bzw. Wirksamkeit von einem WP testieren zu lassen. Dabei kann der IDW PS 980 nicht auf alle Unternehmen gleichermaßen angewandt werden. Das Anforderungsprofil bei einem inhabergeführten mittelständischen Familienunternehmen ist ein anderes als das bei kapitalmarktorientierten Publikumsgesellschaften. Ein Tax CMS ist *angemessen*, wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern.⁹⁰ Es ist darüber auch *wirksam*, wenn seine Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen von den hiervon Betroffenen nach Maßgabe ihrer jeweiligen Verantwortung zur Kenntnis genommen und beachtet werden.⁹¹ Bei einer solchen Prüfung geht es nicht um das Erkennen oder Aufdecken von einzelnen Regelverstößen, sondern um eine *Systemprüfung*.⁹² Treten trotz der Existenz eines für wirksam gehaltenen Tax CMS Verstöße auf, besteht eine Vermutung dafür, dass die handelnden Personen diesen Verstoß weder vorsätzlich noch leichtfertig begangen haben.

85 Erdbrügger/Kaiser, Ubg 2016 S. 412 (414) empfehlen ein Clustering von Sachverhalten.

86 Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 43 und 44: Richtlinien, Checklisten, Schulungen, Kommunikation von Rechtsänderungen, Zuständigkeits-/Vertretungsregeln, Funktionstrennungen, Unterschriftenregelungen, Datenzugriffsberechtigungen, Dokumentationsanweisungen u.a.; außerdem Vieraugenprinzip, Verprobungen/Plausibilitätskontrollen, Stichprobenkontrollen u.a.

87 Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 35 ff. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich bei der Implementation einer Tax-Compliance-Organisation bei Auslandsstochtergesellschaften bzw. Auslandsbetriebsstätten, vgl. Birkemeyer/Koch, Ubg. 2016 S. 90 (93 f.).

88 In Abhängigkeit von Größe und Komplexität des Unternehmens nennt der Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 48, die Festlegung von Berichtsanhängen, -inhalten u. -zuständigkeiten, Instruktionsprozesse, Kommunikationsmittel (z.B. Newsletter, Mitarbeiterschulungen), Kommunikationsverantwortlichkeiten u.a.

89 Dazu näher Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 51 ff.

90 So IDW PS 980, Rn. 20; Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 15.

91 So IDW PS 980, Rn. 21; Entwurf des IDW-Praxishinweises a.a.O. (Fn. 79), Rn. 16.

92 Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 58.

78 Abgedruckt im WPg-Supplement 2/2011 S. 78 ff.

79 Herunterladbar unter <http://hbfm.link/916>.

80 Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 8.

81 Dazu näher Entwurf des IDW-Praxishinweises a.a.O. (Fn. 79), Rn. 26 ff.

82 Entwurf des IDW-Praxishinweises, a.a.O. (Fn. 79), Rn. 26.

83 Birkemeyer/Koch, Ubg 2016 S. 90 (91).

84 Vgl. Birkemeyer/Koch, Ubg 2016 S. 90 (91).

3. Abschließende Hinweise zur Anwendung des § 153 AO

I.Ü. enthält der AEAO zu § 153 Anweisungen, die sich weitgehend bereits aus der Judikatur ergeben. AEAO Nr. 4 bekräftigt richtigerweise, dass nur der Stpfl. selbst bzw. seine gesetzlichen Vertreter, nicht aber bloß gewillkürte Vertreter (z.B. StB, Angestellte in der Steuerabteilung, Buchhalter) zur Anzeige und Berichtigung nach § 153 verpflichtet sind. Dies gilt selbst dann, wenn der StB eine Steuererklärung für das Unternehmen selbst unterschrieben bzw. im ELSTER-Online-Verfahren über sein eigenes EDV-System unter seiner eigenen Authentifizierung verschickt haben sollte. Des Weiteren stellt AEAO Nr. 3 klar, dass auch Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen „Erklärungen“ i.S.d. § 153 Abs. 1 AO sind. Waren diese (unbewusst) unrichtig, sind sie gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu berichtigen. War der Antrag dagegen inhaltlich richtig und haben sich später lediglich die wirtschaftlichen Verhältnisse zugunsten des Antragstellers verbessert, tritt nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO keine Anzeige- und Berichtigungspflicht ein. Ebenso wenig muss der Stpfl. Fehler berichtigen, die nicht auf einer von ihm abgegebenen Erklärung beruhen, sondern der Finanzbehörde unterlaufen sind (AEAO Nr. 5.3). Erfreulich ist auch, dass AEAO Nr. 2.4 deutlich ausspricht, dass ein bloßes Erkennenkönnen oder gar Erkennenmüssen die Anzeige und Berichtigungspflicht des § 153 AO noch nicht auslöst. Ebenso hält AEAO Nr. 3 a.E. eine Anzeige und Berichtigung für „entbehrlich“, wenn nicht der Stpfl., sondern der Außenprüfer die Unrichtigkeit erkennt und dies dem Stpfl. mitteilt. Da der Normzweck des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in diesem Fall bereits erfüllt ist, bedarf es keines Handelns durch den Stpfl. mehr.

Leider folgen AEAO Nr. 2.2 und 2.6 der Rspr. des BGH, die § 153 AO auch auf Fälle einer bedingt vorsätzlichen (Steuer-) Erklärung anwendet.⁹³ Dies führt dazu, dass sich der Stpfl. erneut wegen einer Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; pflichtwidriges Unterlassen) strafbar macht, wenn er die bedingt vorsätzlich unrichtige Steuererklärung nicht korrigiert (so auch AEAO Nr. 5.2). AEAO Nr. 5.2 sieht zwar den dadurch provozierten Konflikt mit dem Verbot einer erzwungenen Selbstbelastung (Nemo-tenetur-Prinzip), bietet aber keine klare Lösung (z.B. Beweismittelverwertungs- bzw. -verwendungsverbot) an. Stattdessen bleibt die Verwaltungsvorschrift mit dem Begriff der „Unzumutbarkeit“ im Bereich des Vagen. Sie lässt offen, ob die Berichtigung immer dann „unzumutbar“ wird, wenn die Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO ausgeschlossen ist.⁹⁴ Vorzugswürdig erscheint es dem Verfasser nach wie vor zu sein, jegliche Vorsatztaten aus dem Anwendungsbereich des § 153 AO auszuschließen und der Selbstanzeige i.S.d. §§ 371, 398a AO vorzubehalten.⁹⁵ Etwas anderes muss für bloß leichtfertig begangene Vortaten gelten, da insoweit die strafbare Unterlassung der Berichtigungspflicht i.S.d. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO keine straflose Nachtat zur Ordnungswidrigkeit i.S.d. § 378 AO sein kann. Ein möglicher Konfliktfall mit dem Selbstbelastungsverbot ist in diesem Bereich lösbar, weil die Selbstanzeige nach

§ 378 Abs. 3 Satz 1 AO nur dann ausgeschlossen ist, wenn die Finanzbehörde dem Stpfl. die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bereits bekannt gegeben hat. I.Ü. liegt es nach § 410 Abs. 1 AO i.V.m. § 47 Abs. 1 OWiG im Ermessen der Strafverfolgungsbehörde (Opportunitätsprinzip), die Ordnungswidrigkeit überhaupt zu ahnden.

V. Ausblick

Der AEAO zu § 153 hat in Nr. 2.6 Satz 6 einen Stein ins Wasser geworfen, der noch erhebliche Wellen schlagen wird. Die Diskussion um die Corporate Compliance wird im Teilbereich der sog. Tax Compliance einen erheblichen Schub erhalten. Sollten Unternehmen in Zukunft Tax-Compliance-Management-Systeme etablieren, wird dies nicht nur begrenzende Auswirkungen für die Strafbarkeit von Gesellschaftern, Organen und Mitarbeitern, sondern auch eine Auswirkung auf die Bp haben. Unabhängig davon wäre es zu wünschen, dass die Kriminalisierung des Besteuerungsverfahrens wieder zurückgedrängt wird. Nachdem das Rechtsinstitut der Selbstanzeige bis zur praktischen Unanwendbarkeit erschwert worden ist, sollte der überbordende Tatbestand der Steuerhinterziehung des § 370 Abs. 1 AO begrenzt werden. Dazu böte sich die Streichung des nicht gerechtfertigten sog. Kompensationsverbots des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, die damit verbundene Reduzierung des Steuerverkürzungserfolgs auf den tatsächlich eingetretenen Steuerschaden sowie die Einführung eines subjektiven Erfordernisses der Bereicherungsabsicht an. Es bliebe für die Strafverfolgungsbehörden immer noch genug zu tun. Sie könnten sich aber guten Gewissens auf die eigentlichen Steuerstraftaten mit entsprechendem kriminellen Unrechtsgehalt konzentrieren.

Redaktionelle Hinweise:

- BMF-Schreiben vom 23.05.2016 online: DB1204609; vgl. hierzu auch *Esterer*, DB1202409;
- zum Diskussionsentwurf des BMF für einen Anwendungserlass zu § 153 AO vgl. *Geberth/Welling*, DB 2015 S. 1742 = DB0943954;
- zum abgabenrechtlichen Mitwirkungssystem im Spannungsverhältnis mit dem Nemo-tenetur-Grundsatz vgl. *Spilker*, DB 2016 S. 1842 = DB1208128;
- zur Berichtigungspflicht und steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit von Bevollmächtigten vgl. *El Mourabit*, DB1214489;
- zur Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige vgl. *Klepsch*, DB1206794;
- zur Steuerhinterziehung in großem Ausmaß vgl. *Talaska*, DB 2016 S. 673 = DB1195683;
- zur Steuerverkürzung und Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile vgl. *Langel/Stumm*, DB 2015 S. 2720 = DB1159451;
- zu den aktuellen Beratungsschwerpunkten nach der Verschärfung der Selbstanzeige vgl. *Talaska*, DB 2015 S. 944 = DB0694475;
- zur Verschärfung der Selbstanzeige vgl. *Buse*, DB 2015 S. 89 = DB0689700;
- zur Berichtigung von Steuererklärungen und strafbefreiender Selbstanzeige im Unternehmen nach der Reform des § 371 AO vgl. *Wulf/Kamps*, DB 2011 S. 1711 = DB0425707.

⁹³ So BGH vom 17.03.2009, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 20 ff.

⁹⁴ AEAO Nr. 5.2 äußert sich a.E. lediglich darüber, dass sich der Stpfl. für die Abgabe der Anzeige eine angemessene Zeit, wie sie zur Aufbereitung einer Selbstanzeige zugestehen wäre, nehmen darf. Ob dies nun heißen soll, dass nur in den Fällen der möglichen Selbstanzeige die Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 AO fortbestehen soll, bleibt offen.

⁹⁵ Seer, a.a.O. (Fn. 2), § 153 AO Rn. 11 (Juni 2012).