

Stbg 2011 Heft 4 Seite 166

## Die Verschärfung der Selbstanzeige

RA/FAStR/StB Nils Obenhaus LL.M. Taxation, Hamburg<sup>[1]</sup>

Die politische Diskussion um eine Verschärfung der Selbstanzeigen reuiger Steuersünder führt nun zu greifbaren Ergebnissen. Die Regierungsparteien haben ihren Gesetzesentwurf im Bundestag verabschiedet und letzte Differenzen ausgeräumt. Steuersünder, die sich offenbaren, müssen künftig nicht nur komplett reinen Tisch machen, um einer Strafe zu entgehen, wie es die geänderte BGH-Rechtsprechung fordert. Darüber hinaus werden Selbstanzeigende, die in großem Ausmaß hinterzogen haben, zusätzlich zur Kasse gebeten. Zur Entlastung der Rechtspraxis sieht der Gesetzentwurf eine kulante Übergangsregelung vor.

### I. Einführung

Der Bundestag hat am 17. 3. 2011 das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz)<sup>[2]</sup> verabschiedet und damit die Vorschrift des § 371 AO über die Selbstanzeige geändert. Dies ist Ausfluss einer Entwicklung, die ihren Anfang im Ankauf von Daten Schweizer Banken über deutsche Kunden nahm. Anlässlich dessen wurde – wie *Joecks* bereits dargestellt hat<sup>[3]</sup> – der Ruf laut, dass die Straffreiheit durch eine Selbstanzeige ungerecht und daher abzuschaffen sei. Die SPD-Bundestagfraktion hatte am 20. 4. 2010 den Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung<sup>[4]</sup> vorgelegt, der jedoch nicht weiter beraten wurde. *Joecks* kommt zum Ergebnis, dass eine Streichung der Selbstanzeige Unsinn sei, stellt aber zur Diskussion, über eine Erweiterung der Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO nachzudenken. In diese Richtung gingen Anträge der Regierungsparteien<sup>[5]</sup> sowie der Fraktion von Bündnis 90/Die Grünen,<sup>[6]</sup> über die der Bundestag am 21. 5. 2010 beraten hat. Einen Tag vor dieser Beratung hat der BGH einen Beschluss<sup>[7]</sup> verkündet, in dem er seine Rechtsprechung zur Selbstanzeige änderte und deren Vollumfänglichkeit zum Postulat erhob. Auf diese Grundsatzentscheidung stützte sich ein Vorschlag zur Änderung des § 371 AO, der ursprünglich Einzug in die Beratungen zum JStG 2010<sup>[8]</sup> hielt und nun in das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ausgegliedert wurde.

### II. Die Neuregelung nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

Der Gesetzgeber hält an dem Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige fest, erhöht aber die Hürde, um Straffreiheit zu erlangen. Die Begründung formuliert das Ziel, dass das Instrumentarium der strafbefreienden Selbstanzeige nicht mehr als Gegenstand einer Hinterziehungsstrategie missbraucht werden kann.<sup>[9]</sup> Dieses Ziel sollen die folgenden Änderungen erreichen:

- Die Neuregelung nimmt in § 371 Abs. 1 AO entsprechend der geänderten Rechtsprechung des BGH<sup>[10]</sup> zur Selbstanzeige das Erfordernis der Vollständigkeit in § 371 Abs. 1 AO auf, indem der Wortlaut nicht mehr "wird insoweit straffrei", sondern ausdrücklich anordnet, dass straffrei nur derjenige wird, der "in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt".<sup>[11]</sup>
- Die Novelle erweitert die Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO, die eine strafbefreiende Selbstanzeige ausschließen: Die Möglichkeit, sich selbst anzuzeigen und damit einer Strafe zu entgehen, endet künftig bereits ab der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung. Zudem führt eine "bewusste Teilselbstanzeige"<sup>[12]</sup> nicht zur Straffreiheit.
- Die Selbstanzeige wird systematisch zweigeteilt: Die Novelle beschränkt die Selbstanzeige betragsmäßig auf das, was nach der BGH-Rechtsprechung<sup>[13]</sup> noch kein großes Ausmaß erreicht, nämlich einem Hinterziehungsbetrag bis zu 50 000 € je Tat. Geht der Hinterziehungsbetrag darüber hinaus, so ordnet der

neu eingefügte § 398a AO an, von der Verfolgung abzusehen. In diesen Fällen ist weitere neue Voraussetzung ein zu leistender "freiwilliger" Zuschlag von 5 % auf den Hinterziehungsbetrag.

- Indem das Gesetz nunmehr eine zusätzliche Zahlung von 5 % auf den Hinterziehungsbetrag erfordert, wenn dieser 50 000 € je Tat übersteigt, werden entsprechende Forderungen seitens der Länder teilweise umgesetzt.<sup>[14]</sup>
- Anders als es die Empfehlungen der Ausschüsse zum JStG 2010 vorsahen, wird § 371 Abs. 4 AO nicht aufgehoben, und so bleibt die Drittwirkung der Selbstanzeige bestehen.

### III. Das Erfordernis der Vollständigkeit in § 371 Abs. 1 AO

Nach dem geltenden § 371 Abs. 1 AO wird derjenige, der "unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, insoweit straffrei". Daraus folgte nach der bisherigen Rechtsprechung<sup>[15]</sup> und der überwiegenden Literatur,<sup>[16]</sup> dass ein Stpfl., der sich teilweise offenbart, in dem Maße straffrei wird. Im Übrigen war die Strafbarkeit eröffnet.

Entgegen dieser bisherigen allgemeinen Ansicht soll nach dem am 20. 5. 2010 verkündeten Beschluss des BGH eine Teilselbstanzeige nicht mehr ausreichen, um die Strafbefreiung zu erlangen.<sup>[17]</sup> Dazu führt das Gericht aus, dass eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit nur dann gegeben sei, wenn der Täter vollständige und richtige Angaben – mithin "reinen Tisch" – mache. Diese Wendung begründet er mit einer veränderten Auslegung des Tatbestandes. Das auf die Anforderungen an den Inhalt der Nacherklärung in § 371 Abs. 1 AO folgende Wort "insoweit" betreffe nicht die Strafbefreiung für teilweise richtige Angaben, sondern sei nur ein Hinweis darauf, dass die Straffreiheit lediglich die Steuerstraftat und nicht andere Delikte betrifft. Daraus folge, dass Straffreiheit erst dann eintrete, wenn die Angaben insgesamt richtig seien.<sup>[18]</sup>

Diese Auslegung wird von Stimmen in der Literatur als wenig überzeugend angesehen.<sup>[19]</sup> Offenbar teilt der Gesetzgeber diese kritische Ansicht, folgt aber dem BGH, indem er in der Gesetzesbegründung erklärt, an die Rechtsprechung anzuknüpfen, diese jedoch zu präzisieren.<sup>[20]</sup>

Eine wesentliche Frage, die die neue Auslegung des bisherigen § 371 AO mit sich brachte, ist diejenige nach dem Umfang der Vollständigkeit der Selbstanzeige.

#### 1. Wie umfassend ist vollständig?

Die an der geänderten Rechtsprechung geäußerte Kritik,<sup>[21]</sup> soweit diese hinterfragt, ob die vom BGH geforderte Vollumfänglichkeit bezogen auf eine Tat im strafprozessualen Sinne zu verstehen ist oder hinsichtlich aller Taten, also allumfassend, beantwortet der Wortlaut der Novelle des § 371 Abs. 1 AO nunmehr eindeutig. Dieser stellt auf die unrichtigen oder unvollständigen Angaben zu allen unverjährten Straftaten einer Steuerart ab.

Eine allumfassende Betrachtung forderten die Gesetzentwürfe, denn "die Neufassung verdeutliche, dass ... nur dann Straffreiheit eintritt, wenn die Besteuerungsgrundlagen aller in Betracht kommenden Steuerarten nunmehr zutreffend nacherklärt werden."<sup>[22]</sup> Dies entsprach der Initiative der Koalitionsfraktionen,<sup>[23]</sup> die forderte, dass Strafbefreiung nur noch derjenige erwarten dürfe, der alle noch verfolgbaren Steuerhinterziehungen der Vergangenheit vollständig offenbart.

Bei einer tatbezogenen Betrachtung muss die Selbstanzeige in Bezug auf die jeweilige Steuerart und den jeweiligen Besteuerungszeitraum vollständig und richtig sein. Die Tat im strafprozessualen Sinne wird bei der Steuerhinterziehung durch die Steuerart und den Besteuerungszeitraum definiert.<sup>[24]</sup> Der BGH lieferte einen Anhaltspunkt dafür, dass sich nach seiner Ansicht die Vollständigkeit lediglich auf die jeweilige Tat im strafprozessualen Sinne bezieht, indem er als Beispiel einer Teilselbstanzeige einen Fall anführte, in dem ein Stpfl. eine unvollständige Einkommensteuererklärung hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen für einen Veranlagungszeitraum berichtigt, aber für dieselbe Steuerart und denselben Besteuerungszeitraum weitere Einnahmen verschweigt.<sup>[25]</sup>

Der jetzt Gesetz gewordene Wortlaut stellt klar, dass die Vollständigkeit weder allumfassend noch tatbezogen zu verstehen ist. Vielmehr wählt die Novelle einen Mittelweg.

In zeitlicher Hinsicht stellt der novellierte Wortlaut auf alle unverjährten Taten ab. Maßgeblich dafür, ob eine Tat unverjährt i. S. d. § 371 AO ist, ist die strafrechtliche Verfolgungsverjährung (§§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB, 376 AO).<sup>[26]</sup>

#### 2. Bedeutung des Erfordernisses der Vollständigkeit

Als Folge des Erfordernisses der Vollständigkeit der Selbstanzeige haben die Strafverfolgungsbehörden nunmehr in allen Fällen ein Steuerstrafverfahren einzuleiten.<sup>[27]</sup> Aus dem Amtsermittlungsgrundsatz folgt, dass die Staatsanwaltschaft bzw. die Finanzbehörde nach Eingang einer Selbstanzeige die von § 371 Abs. 1 AO

geforderte Vollumfänglichkeit zu prüfen haben. Davon ist nur dann abzusehen, wenn in der Selbstanzeige die Angaben erkennbar richtig und vollständig gemacht und die nachzuzahlenden Steuern in voller Höhe entrichtet wurden.<sup>[28]</sup> Die Anordnung, die Verhältnisse des Anzeigerstatters bzw. Stpfl. durch einen Amtsträger dahingehend zu prüfen, dass diese auch vollständig in der Anzeige erfasst sind, stellt eine Maßnahme i. S. d. § 397 Abs. 1 AO dar. Damit ist das Strafverfahren eingeleitet.<sup>[29]</sup> Nach neuer Rechtslage genügt es nicht, dass der Beschuldigte eine Selbstanzeige über die konkrete Tat<sup>[30]</sup> erstattet hat. Die Selbstanzeige muss umfassend sein, also allem steuerlichen Berichtigungs- und Nachholbedarf genügen. Somit ist nicht ohne Weiteres erkennbar, ob die in der Selbstanzeige gemachten Angaben vollständig sind.<sup>[31]</sup> Dies gilt bereits in Fällen, in denen die Vollständigkeit sich nur auf eine Tat im strafprozessualen Sinne bezieht. Denn eine solche Tat stellt z. B. die Verkürzung von Einkommensteuer für einen Veranlagungszeitraum dar. Dies kann bei umfangreichen und vielgestaltigen Einkunftsquellen schon zu einem hohen Prüf- und Nachforschungsbedarf für ein Jahr führen. Umso mehr gilt dies, wenn die Vollständigkeit für alle noch nicht verjährten Jahre zu ermitteln ist, die sich mit Blick auf die Verfolgungsverjährung auf mehr als zehn Jahre summieren können, während derer nicht jeder zu betrachtende Sachverhalt konstant bestanden haben muss. Es zeichnet sich in jedem Fall ein insgesamt gesteigerter Ermittlungsaufwand ab.

Zu leisten haben die Ermittlungen die Staatsanwaltschaft bzw. die Finanzbehörde. Es ist zu verhindern, dass erst nach Eröffnung der Hauptverhandlung im laufenden Gerichtsverfahren aufwändige Ermittlungen anzustellen sind, ob der Angeklagte nicht weitere steuerliche Pflichten vorsätzlich verletzt hat. Damit haben die Strafverfolgungsbehörden den hinreichenden Tatverdacht zu prüfen. Das Urteil über den hinreichenden Tatverdacht beruht auf einer vorläufigen Tatbewertung. Dabei besteht ein gewisser Beurteilungsspielraum.<sup>[32]</sup>

Nun haben aber die Staatsanwaltschaft bzw. die Finanzbehörde das Gebot der Prozessökonomie zu beachten und daher nicht alle nur erdenklichen Sachverhalte zu durchleuchten. Dies werden sie auch nicht uneingeschränkt dürfen. Sie haben aber zunächst zu prüfen, ob die Tat (also Steuerart und -jahr)<sup>[33]</sup> weitere Sachverhalte umfasst, die zur Anzeige gebracht wurden (also z. B. Kapitaleinkünfte bei Anzeige verschwiegener Betriebseinnahmen). Darüber hinaus bedarf es der Ermittlung weiterer in Betracht kommender Taten. Für diese muss ein Anfangsverdacht i. S. d. § 152 Abs. 2 StPO bestehen, also wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte für weitere Taten gegeben sind. In diesen Fällen wird die Staatsanwaltschaft in der Regel ohnehin weitere Ermittlungen anstellen. Können nach bisheriger Rechtslage die Ermittlungen bei einem Anfangsverdacht unter dem Gesichtspunkt der Geringfügigkeit teilweise nicht weiter verfolgt werden, insbesondere zur Verfahrensbeschleunigung nach §§ 154, 154a StPO, so wird dies nach neuer Rechtslage kaum mehr in Betracht kommen, um die Vollumfänglichkeit der Selbstanzeige und damit den hinreichenden Tatverdacht beurteilen zu können.

Fehlt ein Anfangsverdacht für weitere Taten, die der Vollständigkeit entgegenstehen, wären zur Feststellung der Vollständigkeit also Vorfeldermittlungen, die dazu dienen, Anhaltspunkte für das Vorliegen weiterer Straftaten zu gewinnen, anzustellen. Diese Art der Vorfeldermittlung ist in strafprozessualer Hinsicht unzulässig.<sup>[34]</sup> Mangels weiterer Anhaltspunkte ist die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu bejahen und die Ermittlungen sind einzustellen (§ 170 Abs. 2 StPO).<sup>[35]</sup> Dies bewirkt keinen Strafklageverbrauch,<sup>[36]</sup> so dass später – vorbehaltlich Verjährung – die Tat erneut aufgegriffen werden kann.<sup>[37]</sup>

Einer schlichten Annahme der Vollständigkeit mit dem Argument, es trete kein Strafklageverbrauch ein, da ja bei späteren Aufdeckungen die Sache neu aufgerollt werden könne, stehen aber die Erfahrungen entgegen, die zu der Rechtsprechungs- und Gesetzesänderung geführt haben: In einer Vielzahl bleiben weitere Steuerhinterziehungen unentdeckt. Demnach ist nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot gleichmäßiger Rechtsdurchsetzung geboten, die Ermittlungen über die konkrete Tat hinaus auszuweiten.<sup>[38]</sup> Andernfalls liefe das gesetzliche Erfordernis, dass die Selbstanzeige vollumfänglich zu sein hat, leer. Besonders bei Auslandssachverhalten sind – ungeachtet intensiverer Abkommen zum Informationsaustausch – Vollzugsdefizite zu befürchten. Die Praxis wird das Gegenteil erweisen müssen, um die Durchsetzungsgleichheit zu gewährleisten.

Der Gesetzgeber stellt in der Begründung allerdings ausdrücklich fest, dass "in vollem Umfang" nicht deckungsgleich meine und führt dazu aus, "genau wie bisher müssten im praktischen Vollzug gewisse Unschärfen hingenommen werden." Bagatelabweichungen sollen nach dem gesetzgeberischen Willen also nicht zur Unwirksamkeit führen.<sup>[39]</sup>

#### **IV. Die Erweiterung der Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO**

##### **1. Neuer Sperrgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung**

Die Selbstanzeige führt *de lege lata* nicht zur Straffreiheit, wenn entweder die Tat bereits entdeckt ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO), die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wurde (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO) oder aber ein Prüfer beim Stpfl. zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer

Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO). An dieser Stelle setzt die Novelle an, indem sie bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 196 AO) die Straffreiheit durch Selbstanzeige verwehrt.

Indem die Novelle in § 371 Abs. 2 AO als Sperrgrund nunmehr aufführt, dass "dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist" und diesen an erste Stelle in § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO setzt, wird deutlich, dass dieser Sperrgrund der Regelfall sein soll. Demgegenüber tritt das Erscheinen des Prüfers, nun in § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO festgeschrieben, schon systematisch in den Hintergrund, gleichsam als ein Auffangtatbestand.<sup>[40]</sup>

### **a) Prüfungsanordnung als Grundlage der Sperrwirkung**

Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO stellt auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ab.<sup>[41]</sup> Damit tritt die Sperre für eine Selbstanzeige unzweifelhaft ein, wenn eine rechtmäßige Prüfungsanordnung ergeht.

Nun kann man erwägen, dass eben nur sie und nicht die rechtswidrige Prüfungsanordnung die Sperrwirkung entfaltet. Eine Finanzbehörde hat von Amts wegen eine rechtswidrige Prüfungsanordnung zurückzunehmen (§ 131 AO), sobald sie von der Rechtswidrigkeit Kenntnis erlangt. Sie ist ja Recht und Gesetz verpflichtet. Die Rechtswidrigkeit ist auch nicht unbeachtlich nach § 131 Abs. 1 Halbsatz 2 AO, da eine identische Anordnung erneut zu erlassen wäre. Schließlich ist die Anordnung einer Außenprüfung (§ 196 AO) keine gebundene Entscheidung, sondern eine Ermessensentscheidung (§ 5 AO), die vom Finanzamt zu begründen ist.<sup>[42]</sup> Doch diese Einschränkung liefe dem in § 124 Abs. 2 AO festgehaltenen Grundsatz zuwider, dass ein Verwaltungsakt – ein solcher ist die Prüfungsanordnung schließlich – ungeachtet seiner Rechtmäßigkeit wirksam ist, bis er aufgehoben wird oder sich erledigt.

Ein Verwaltungsakt (§ 118 AO) bedarf der Bekanntgabe (§ 122 AO), um rechtswirksam zu werden (§ 124 AO), also überhaupt Rechtswirkungen zu entfalten. Damit wird deutlich, dass es für den Eintritt der Sperrwirkung nicht auf die Rechtmäßigkeit ankommt. Die wirksame Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ist jedoch entscheidend.

In der Praxis ist zu beobachten, dass Steuerbescheide – Prüfungsanordnungen eingeschlossen – nur unzureichend auf Bekanntgabemängel geprüft werden. Dies gilt besonders, wenn davon ausgegangen wird, dass eine erneute Bescheidung ohnehin zum gleichen Ergebnis führen wird. In der Praxis wird die Anordnung von Außenprüfungen nur selten beanstandet und stattdessen auf kooperatives Verhalten seitens der steuerlichen Berater gesetzt. Eine solche Verhaltensweise wird jedenfalls bei den Mandanten, bei denen Nachholungsbedarf zu vermuten ist, nicht mehr sachgerecht sein. Es ist dann, um die Steuererklärungen und steuerbedeutsamen Angaben mit strafbefreiender Wirkung berichtigen, ergänzen oder nachholen zu können, die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung vorzutragen, soweit sie Anlass dazu bietet.

### **b) Abwehr der Sperrwirkung**

Indem auch die rechtswidrige Prüfungsanordnung wirksam bekanntgegeben werden kann und mithin die Sperre für die Selbstanzeige zu entfalten vermag, scheiden also der Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und ggf. die anschließende Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) aus, um dem Stpfl. noch Gelegenheit zur Nacherklärung mit strafbefreiender Wirkung zu verschaffen.

Zwar kann der Stpfl. die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes mit dem Einspruch beanstanden. Die notwendige Beschwer (§ 350 AO) gründet auf dem durch den Nichtakt (§ 124 Abs. 3 AO) gesetzten Rechtsschein. Mit dem Einspruch ist jedoch nichts gewonnen. Reagiert die Finanzbehörde auf die angefochtene Prüfungsanordnung mit einem rechtmäßigen Änderungsbescheid, so tritt diese Prüfungsanordnung gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO, § 68 FGO an die Stelle des Erstbescheides. Ein anderes gilt nur, wenn dem Einspruch vollumfänglich abgeholfen wird und sich die Hauptsache damit erledigt.<sup>[43]</sup> Mit dem Auswechseln des Gegenstandes des Einspruchs bzw. der Anfechtungsklage im Regelfall geht eine Rückbeziehung auf die Bekanntgabe des Erstbescheides einher, die mithin den Zeitpunkt für den Eintritt der Sperre setzt. Das gilt gem. § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO, § 68 FGO selbst für den Fall, dass der angefochtene Bescheid nichtig war.

Wehrt der Stpfl. die Prüfungsanordnung ab, um sich Zeit für eine Selbstanzeige zu verschaffen, so darf er nicht vorsorglich Einspruch einlegen, um Bekanntgabemängel und damit die Nichtigkeit der Anordnung zu rügen, wie dies in der Praxis regelmäßig der Fall ist. Vielmehr hat der Stpfl. einen Antrag zu stellen, dass die Erlassbehörde die Nichtigkeit feststellt (§ 125 Abs. 5 Halbsatz 2 AO). Die behördliche Feststellung der Nichtigkeit ist eine Wissensklärung der Behörde und kein Verwaltungsakt.<sup>[44]</sup> Die rechtsverbindliche Feststellung der Nichtigkeit erreicht der Stpfl. durch eine Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO), die einen vorherigen behördlichen Antrag und die Durchführung des Verfahrens nach § 125 Abs. 5 AO nicht erfordert. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist der finanzgerichtlichen Feststellungsklage daher der Vorzug vor dem behördlichen Antrag zu geben.

Nebenbei bemerkt sei, dass im gerichtlichen Verfahren zudem die Gebühren und Auslagen nach RVG und StBGebV als Kosten der Rechtsverfolgung erstattungsfähig sind (§ 139 Abs. 1, 3 Satz 1 FGO). Wird im Hauptsacheverfahren Klage auf Feststellung der Nichtigkeit erhoben, so ist für vorläufigen Rechtsschutz der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO statthaft.<sup>[45]</sup>

Denkbar ist, dass das Finanzamt von dem Einwand, die Anordnung sei nichtig und die Prüfung daher zu unterbleiben, nichts wissen und dennoch mit der Prüfung beginnen will. Erscheint der Prüfer, so droht dadurch der subsidiäre Sperrgrund nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO einzutreten. Damit wäre letztlich nichts gewonnen, um sich Gelegenheit zur Selbstanzeige zu verschaffen. Allerdings setzt ein Erscheinen des Prüfers "zur steuerlichen Prüfung" eine entsprechende Prüfungsanordnung voraus. Nur soweit die Prüfungsanordnung reicht, kann das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde die Strafbefreiung ausschließen.<sup>[46]</sup> Dieser Sperrgrund erfordert also eine wirksame Prüfungsanordnung. Eine nichtige Anordnung ist nach dieser Auffassung keine Grundlage für den Eintritt der Sperrwirkung. Damit ist ein verbleibender Anwendungsbereich des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO nicht ohne Weiteres erkennbar. Die Gesetzesnovelle löst das Erscheinen des Prüfers nicht von der Wirksamkeit einer Prüfungsanordnung. Dies ist dem Wortlaut ebenso wenig zu entnehmen wie seiner Begründung.

Ein von der Prüfungsanordnung verschiedener Verwaltungsakt ist die Festlegung des Prüfungsbeginns.<sup>[47]</sup> Vorsorglich ist daher ein Antrag auf Verschieben des Prüfungsbeginns i. S. d. § 197 Abs. 2 AO zu stellen.

### **c) Umfang der Sperrwirkung**

Bereits nach bisheriger Regelung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO (jetzt: Buchst. c), die auf das Erscheinen des Prüfers abstellt, ist für den sachlichen Umfang der Sperrwirkung der Inhalt der Prüfungsanordnung maßgeblich.<sup>[48]</sup> Insoweit bringt die Novellierung keine Änderung. In zeitlicher Hinsicht dauert die Sperrwirkung bis zum Ende der Außenprüfung.<sup>[49]</sup>

Es ist zu bedenken, dass bei einem Berichtigungsbedarf, den die Prüfungsanordnung nur teilweise deckt, die den Rest erfassende Nacherklärung nicht vollständig sein und folglich nur eine Teilselbstanzeige darstellen kann, jedenfalls bezogen auf dieselbe Steuerart. Nach dem geänderten Einleitungssatz des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO schließt das Vorliegen des darin genannten Sperrgrundes für eine Tat, die Gegenstand der Selbstanzeige ist, die Straffreiheit in Gänze aus.

### **d) Verfassungsmäßigkeit**

Es ist aber fraglich, ob die gesetzliche Fiktion einer Tatentdeckung durch den Erlass eines Verwaltungsaktes verfassungsmäßig ist. Die Selbstanzeige ist ein tatbezogenes persönliches Merkmal,<sup>[50]</sup> das die Strafbarkeit ausschließt. Die Sperrgründe in § 371 Abs. 2 AO verwehren die Straffreiheit, sind also strafbegründend. Damit müssen sie dem Gesetzlichkeitsprinzip (*nulla poena sine lege*, Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB) genügen.

Mit der Prüfungsanordnung wäre ein Verwaltungsakt für die Sperrwirkung maßgeblich. Zwar stellt auch der Sperrgrund der Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b AO) auf einen justizbehördlichen Akt ab. Die Bekanntgabe liegt aber nicht im Behördenermessen. Es ist eine gebundene Entscheidung, die damit der Gesetzmäßigkeit genügt. Hinsichtlich des Ob und Wie einer Außenprüfung hat die Finanzbehörde demgegenüber sowohl Entschließungs- als auch Auswahlermessen (§ 5 AO, §§ 2 Abs. 3, 4 Abs. 1 BpO). Somit würde eine gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbare Ermessensausübung eine (fiktive) Tatentdeckung und damit strafrechtliche Relevanz herbeiführen. Der Eintritt der Strafbarkeit beruhte nicht auf dem Gesetz allein, sondern auf einem behördlichen Willensakt. Die Bezugnahme auf Verwaltungsakte in einer Strafnorm muss die Voraussetzungen für den Erlass hinreichend bestimmen lassen, nicht aber in weites Ermessen stellen.<sup>[51]</sup>

Zwar verhält es sich bei Erscheinen des Prüfers im Grunde ebenso. Dessen Erscheinen ist Realakt und beruht auf einem Ermessen der Behörde. Dieses Ermessen ist aber mit dem Erlass der Prüfungsanordnung ausgeübt. Diese ist Grundlage des Erscheinens. Der wesentliche Unterschied ist, dass im Regelfall durch die mit zeitlichem Vorlauf ergehende Prüfungsanordnung sich der Stpfl. auf das Erscheinen einstellen und entsprechend disponieren kann. In den Fällen, in denen die Prüfungsanordnung mit dem Erscheinen des Prüfers zeitlich zusammenfällt, bedarf es gewichtiger Gründe, nämlich der Gefährdung des Prüfungszwecks (§ 197 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO, § 5 Abs. 4 BpO), um von dem zeitlichen Vorlauf abzusehen.

Stellt der Gesetzgeber auf die Prüfungsanordnung ab, so stellt er damit alle Prüfungsfälle unter Generalverdacht einer Steuerhinterziehung. Denn es gilt eine Tat als entdeckt. Erst, wenn die Prüfung keine vorsätzlichen Steuerverkürzungen feststellen kann, befreit dies den geprüften Stpfl. vom Generalverdacht. Dabei ist die Außenprüfung gerichtet auf die umfassende Erfassung von Besteuerungsgrundlagen, nicht aber konkret auf ein Verhalten des Stpfl., das eine Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit beinhaltet.<sup>[52]</sup> Setzt die tatsächliche Tatentdeckung mehr als bloße verdachtsbegründende Anhaltspunkte voraus, so bedarf es nicht

einmal dieser für eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO. Allenfalls eine Prüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO setzt voraus, dass die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und verlangt damit immerhin Anhaltspunkte für ein Handeln.

Aus den vorgenannten Gründen begegnet eine Regelung, die an die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung strafrechtliche Folgen knüpft, verfassungsrechtlichen Zweifeln.

## 2. Sperre bei Tatentdeckung

Wie bisher sperrt die Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO den Eintritt der Straffreiheit auf Grund der Selbstanzeige. In Folge der Novelle stellt § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO jedoch nicht mehr auf "die Tat", also die einzelne prozessuale Tat, ab, sondern lässt die Sperrwirkung eintreten, wenn "eine der Steuerstraftaten ... bereits entdeckt war". Diese Änderung folgt konsequent der in § 371 Abs. 1 AO neu verankerten Vollumfänglichkeit.

## V. Zuschlagszahlung für Steuersünder

Die Gesetzesnovelle führt einen Zuschlag auf den Hinterziehungsbetrag ein. Jedoch ist dieser nur in Fällen großen Ausmaßes zu zahlen, um von Strafverfolgung frei zu werden. Damit geht das Gesetz nicht so weit wie die Empfehlungen der Ausschüsse zum JStG 2010<sup>[53]</sup> und Forderungen des Bundesrats, nach dem sich die Mehrheit der Länderfinanzminister ebenso wie die Unions-Fraktion für einen Zuschlag in allen Selbstanzeigefällen aussprachen.<sup>[54]</sup>

### 1. Systematische Zweiteilung der Selbstanzeige

Anlässlich der Einführung des Zuschlags zweiteilt der Gesetzgeber die Selbstanzeige auf der Rechtsfolgenseite: Beträgt der Hinterziehungsbetrag je Tat höchstens 50 000 €, so begründet die Selbstanzeige wie bisher einen Strafausschließungsgrund (§ 371 Abs. 1 AO).<sup>[55]</sup> In den darüber hinaus gehenden Fällen ist die Selbstanzeige zunächst gesperrt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO). Jedoch bestimmt der neu im Unterabschnitt "Ermittlungsverfahren" eingefügte § 398a AO, dass auf Grund der Selbstanzeige von Strafverfolgung abgesehen wird, wenn weitere Voraussetzungen gegeben sind. Als Voraussetzungen statuiert § 398a AO die Entrichtung der hinterzogenen Steuern (Nr. 1) sowie die Zahlung eines Geldbetrages i. H. v. 5 % der hinterzogenen Steuern zu Gunsten der Staatskasse (Nr. 2) binnen einer bestimmten Frist.

Indem § 398a AO vorsieht, dass dem selbstanzeigenden Täter eine Frist bestimmt wird, binnen derer die hinterzogenen Steuern sowie die darauf zu zahlende 5 %ige Zusatzleistung zu entrichten sind, so führt dies zu der Frage, wer diese Frist zu setzen hat. Nach der Gesetzesbegründung ist die Vorschrift dem § 153a StPO nachempfunden.<sup>[56]</sup> Die Einordnung in den Unterabschnitt "Ermittlungsverfahren" erscheint daher folgerichtig. Mit Blick auf § 398 AO sowie § 153a StPO ist von der Verfahrensherrschaft der Staatsanwaltschaft auszugehen, die dementsprechend auch die Frist zu setzen hat. Unter Rückgriff auf den in Bezug genommenen § 153a StPO begründet § 398a AO ebenso ein Verfahrenshindernis.<sup>[57]</sup> Dieses führt zu einer Einstellung des Ermittlungsverfahrens in zwei Etappen: Zunächst stellt die Staatsanwaltschaft das Verfahren vorläufig ein, mit der Auflage, binnen Frist die hinterzogenen Steuern nebst Zusatzleistung zu zahlen. Hat der Beschuldigte dies bei Fristablauf getan, so verfügt die Staatsanwaltschaft die endgültige Einstellung.<sup>[58]</sup>

Eine selbständige Wahrnehmung dieser Befugnisse durch die Finanzbehörden über §§ 386 Abs. 2, 399 Abs. 1 AO ist unter dem Postulat des BGH<sup>[59]</sup> zweifelhaft, da die Finanzbehörden in extensiverem Maße die Staatsanwaltschaften zu unterrichten haben.

Indem die Gesetzesbegründung auf § 153a StPO Bezug nimmt, stellt sich die Frage, ob die Zustimmung des Gerichts erforderlich ist. Bei entsprechender Anwendung der § 153a Abs. 1 Satz 7 i. V. m. § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO ist dies nicht der Fall. Zwar stellen die von § 398a AO umfassten Fälle regelmäßig solche dar, bei denen die Steuerverkürzung ein großes Ausmaß i. S. v. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO einnimmt. Die Gesetzesbegründung zu § 398a AO<sup>[60]</sup> verweist ausdrücklich auf die entsprechende Rechtsprechung des BGH.<sup>[61]</sup> Allerdings stellt § 370 Abs. 3 AO eine Strafzumessungsregel und keine im Mindestmaß erhöhte Strafe dar.<sup>[62]</sup>

§ 398a AO setzt eine Selbstanzeige voraus, die wiederum die Voraussetzungen nach § 371 Abs. 1 und 2 AO erfüllt, bei der jedoch der hinterzogene Betrag zu hoch ist. Stellt sich nun im Nachhinein heraus, dass die Selbstanzeige ihre Voraussetzungen nicht erfüllt hat, insbesondere mangels Vollständigkeit, so fragt sich, ob die Strafverfolgung der Tat wieder eröffnet ist. Das mit der Einstellung eintretende Verfahrenshindernis bewirkt bei § 153a StPO einen beschränkten Strafklageverbrauch (§ 153a Abs. 1 Satz 5 StPO).<sup>[63]</sup> Neue Tatsachen und Beweismittel, die die nach § 153a StPO eingestellte Tat als Verbrechen darstellen, rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens, da § 153a Abs. 1 Satz 5 StPO nur die Verfolgung als Vergehen ausnimmt.<sup>[64]</sup> Zwar trifft § 398a AO diese Unterscheidung nicht, ordnet aber in ähnlicher Weise an, dass von einer Verfolgung unter den darin bestimmten Voraussetzungen abgesehen wird, wenn die Selbstanzeige nur wegen der Höhe des

Hinterziehungsbetrages nicht eintritt. Aus dem Umkehrschluss folgt, wenn neue Tatsachen und Beweismittel dafür vorliegen, dass die Straffreiheit aus anderen Gründen als der Höhe des Hinterziehungsbetrages nicht eintritt, so rechtfertigt dies die Wiederaufnahme.

## **2. Zweck und Rechtsnatur des Zuschlages**

Anders als es der Entwurf zum JStG 2010 vorsah,<sup>[65]</sup> gestaltet § 398a Nr. 2 AO den Zuschlag nicht als steuerliche Nebenleistung i. S. d. § 3 Abs. 4 AO aus. Die Gesetzesbegründung bezeichnet den Zuschlag als "freiwillige Zusatzleistung".<sup>[66]</sup>

Der Zuschlag auf die Selbstanzeige macht diese "teurer" als eine redliche Steuerzahlung. Jedoch ist er an die Selbstanzeige geknüpft, womit er nicht alle Steuersünder trifft. Der Zuschlag ist nur von denjenigen zu zahlen, die durch eine im Übrigen wirksame Selbstanzeige Straffreiheit erlangen, nicht aber von Steuerunehrlichen, die sich strafrechtlich zu verantworten haben, sowie denjenigen, denen eine Geldauflage nach § 153a StPO auferlegt wird.<sup>[67]</sup> Zwar mag in der Praxis korrespondierend die Höhe von Tagessätzen und Geldauflagen höher ausfallen, was jedoch nicht auf gesetzlicher Grundlage fußt. Eine gesetzliche Grundlage, die den reuigen Sünder schlechter stellt als denjenigen, der erst zu überführen ist, begegnet jedenfalls Bedenken an der Rechtmäßigkeit.

## **3. Eigenständige Selbstanzeige des Teilnehmers**

§ 398a AO bestimmt, dass die dort in Nr. 1 und 2 genannten Zahlungen vom Täter zu leisten sind. Dies weicht von § 371 Abs. 3 AO ab, der nur anordnet, dass der jeweilige Beteiligte die hinterzogenen Steuern zu entrichten hat, um straffrei zu werden. Nach dem Wortlaut des § 398a AO entgeht ein Teilnehmer einer Straftat von großem Ausmaß der Strafverfolgung nur, wenn der Täter zahlt. Dies würde eine wirksame Selbstanzeige von Teilnehmern erheblicher Steuerhinterziehungen vereiteln. Es ist von einem gesetzgeberischen Versehen auszugehen. Jedoch sollte ein selbstanzeigender Teilnehmer die Zahlung höchst vorsorglich namens des Täters leisten (vgl. § 267 BGB).

## **VI. Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung**

Für die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO) sahen die Gesetzentwürfe vor, die Regelungssystematik und die Ausschlussgründe des § 371 AO zu übernehmen.<sup>[68]</sup> Davon nimmt die Novelle nun Abstand und beschränkt sich auf eine sprachliche Anpassung.<sup>[69]</sup>

## **VII. Zeitliche Anwendung**

Die Neuregelungen sind anwendbar auf Fälle ab dem Datum des Änderungsgesetzes,<sup>[70]</sup> wobei der Zeitpunkt maßgeblich ist, an dem die Selbstanzeige erstattet wird (Art. 97 § 24 EGAO). Art. 97 § 24 EGAO stellt klar, dass auf die bis dahin eingereichten Selbstanzeigen die geänderte Rechtsprechung des BGH nicht anzuwenden ist, sondern die allgemeine Rechtsauffassung zur bisherigen Rechtslage fortgelten soll. Dies soll die Last von der Finanzverwaltung nehmen, die sie ohnehin zu tragen hat, weil sie in Folge des Ankaufes von Schweizer Bankdaten etwa 20 000 Selbstanzeigen zu bearbeiten hat.

Wie vorstehend schon ausgeführt, haben Staatsanwaltschaft bzw. Finanzbehörde nach dem Amtsermittlungsgrundsatz zu prüfen, ob die in der Selbstanzeige gemachten Angaben vollständig sind, was intensive Prüfungen bedeutet. Damit stützt die Übergangsregelung die vorstehend geäußerten Befürchtungen, dass eine Vollständigkeit der Selbstanzeige eine Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse von u. U. vielen Jahren erfordert und dadurch einen nicht zu leistenden Prüf- und Nachforschungsbedarf nach sich zieht.

## **VIII. Fazit**

Wird nun die Schwelle für eine strafbefreiende Selbstanzeige dadurch erhöht, dass ihre Wirksamkeit an die Vollumfänglichkeit geknüpft wird, so droht dies zu einem gesteigerten Ermittlungsaufwand zu führen. Dabei hat die Rechtspraxis darauf Acht zu geben, ob die Durchsetzungsgleichheit gewahrt bleibt oder der gesteigerte Ermittlungsaufwand Vollzugsdefizite herbeiführen wird.

Indem ein Sperrgrund der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung geschaffen und zum Regelfall wird, werden die Unklarheiten beseitigt, die sich durch das Abstellen auf den tatsächlichen Vorgang vor allem des "Erscheinens", aber auch der Tatentdeckung ergeben. Die Prüfungsanordnung ist eine förmliche Verfahrenshandlung und als solche grundsätzlich der Rechtsprüfung leichter zugänglich. Es bestehen jedoch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit. Mit der Maßgeblichkeit der Prüfungsanordnung für die Sperre der Selbstanzeige wird die Prüfung auf Bekanntgabemängel an Bedeutung gewinnen. Bei Risikofällen wird die Klage vor dem FG auf Feststellung der Nichtigkeit der Prüfungsanordnung der letzte Ausweg in die Straffreiheit werden. Unklar indes

ist der verbleibende Anwendungsbereich für den Sperrgrund des Erscheinens des Prüfers im Lichte der einschlägigen Rechtsprechung.

Durch die systematische Zweiteilung der Selbstanzeige in einen Strafausschließungsgrund für geringere Fälle und ein Verfahrenshindernis in Fällen großen Ausmaßes, also jenseits von 50 000 €, werden letztgenannte künftig ausschließlich in die Hand der Staatsanwaltschaften gelegt.

Die Übergangsregelung erspart schließlich den Strafsachen- und Bußgeldstellen viel aktuellen Ermittlungsaufwand, indem auch solche Selbstanzeigen wirksam bleiben, denen es an der geforderten Vollständigkeit mangelte, während sie sich in Bearbeitung befanden. Aus denselben Gründen bewahrt sie zahlreiche Stpfl. vor Strafbarkeit sowie deren Berater vor Regress. Für kurze Zeit eröffnet sie noch wirksame Teilselbstanzeigen.

## Fußnoten

- [1] Der Verfasser ist Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater mit den Berufsschwerpunkten Steuerverfahrensrecht und Steuerstrafrecht.
- [2] BT-Drucks. 17/5067.
- [3] *Joecks*, Abschaffung der Selbstanzeige?, Editorial Stbg 6/2010 S. M1.
- [4] BT-Drucks. 17/1411.
- [5] BT-Drucks. 17/1755 (Antrag).
- [6] BT-Drucks. 17/1765 (Antrag).
- [7] BGH vom 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, DStR 2010 S. 1133 = NJW 2010 S. 146.
- [8] BR-Drucks. 318/1/10.
- [9] BT-Drucks. 17/5067, S. 12 und 20; so auch bereits: BR-Drucks. 318/1/10, S. 81, und BT-Drucks. 17/4182, S. 5.
- [10] BGH vom 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, DStR 2010 S. 1133 = NJW 2010 S. 146.
- [11] BT-Drucks. 17/5067, S. 8.
- [12] So der Begriff in BT-Drucks. 17/4182, S. 5; auch als "dolose Teilselbstanzeige" bezeichnet, vgl. etwa *Meyberg*, Straffreiheit nur bei vollständiger Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, PStR 2010 S. 162; *Schauf/Schwartz*, Neuregelung der Selbstanzeige, PStR 2011 S. 8.
- [13] BGH vom 2.12.2008, 1 StR 416/08, BStBl II 2009 S. 934.
- [14] BT-Drucks. 17/4802, Anlage 3 S. 1.
- [15] BGH vom 13. 10. 1998, 5 StR 392/98, wistra 1999 S. 27, 28; ebenso zuvor BGH vom 12. 8. 1987, 3 StR 10/87, BGHSt 35 S. 36–38, sowie BGH vom 20. 7. 1988, 3 StR 583/87, wistra 1988 S. 356, jeweils zum Sonderfall der (Teil-)Selbstanzeige für einzelne Jahre im Zusammenhang einer fortgesetzten Tat.
- [16] *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 75; *Hoyer* in Beermann/Gosch, § 371 AO Rz. 21; *Rüping* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 371 AO Rz. 81; *Schauf* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rz. 66; *Klein/Jäger*, 10. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 20.
- [17] BGH vom 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, DStR 2010 S. 1133 = NJW 2010 S. 146.
- [18] *Buse*, Anforderungen an eine strafbefreiende Erklärung, Stbg 2010 S. 350; *Weidemann*, Keine wirksame Teilselbstanzeige, PStR 2010 S. 175.



- [19] *Schwedhelm*, Die strafbefreiende Selbstanzeige vor dem Aus?, Stbg 2010 S. 348.
- [20] BT-Drucks. 17/5067, S. 21.
- [21] *Schwedhelm*, Die strafbefreiende Selbstanzeige vor dem Aus?, Stbg 2010 S. 348; *Buse*, Anforderungen an eine strafbefreiende Erklärung, Stbg 2010 S. 350; *Salditt*, Gestutzte Selbstanzeige – der Beschluss des 1. Strafsenats des BGH vom 20. Mai 2010, PStR 2010 S. 168; *Weidemann*, Keine wirksame Teilselbstanzeige, PStR 2010 S. 175; *Webel*, Die Grundsatzentscheidung des BGH zu § 371 AO – Fragen über Fragen, PStR 2010 S. 189.
- [22] BT-Drucks. 17/4182, S. 5, zu Art. 2 Nr. 1 Buchst. a.
- [23] BT-Drucks. 17/1755 (Antrag), S. 7, und BT-Drucks. 17/4802, Anlage 4 S. 1.
- [24] BR-Drucks. 318/1/10, S. 82.
- [25] Der Bundesrat stellt das in seiner Stellungnahme deutlich dar, BT-Drucks. 17/4802, Anlage 3 S. 2 f.
- [26] BT-Drucks. 17/5067, S. 21.
- [27] BFH vom 29. 4. 2008, VIII R 5/08, BStBl II 2008 S. 844; *Buse*, Anforderungen an eine strafbefreiende Erklärung, Stbg 2010 S. 350.
- [28] Vgl. Abschnitt 120 AStBV St (2010).
- [29] BFH vom 29. 4. 2008, VIII R 5/08, BStBl II 2008 S. 844; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 244.
- [30] Zum Tatbegriff s. BGH vom 24.11 2004, 5 StR 206/04, NJW 2005 S. 865 m. w. N.
- [31] *Buse*, Anforderungen an eine strafbefreiende Erklärung, Stbg 2010 S. 350.
- [32] BGH vom 18. 6. 1970, III ZR 95/68, NJW 1970 S. 1543 = DB 1970 S. 1781; *Sailer*, Anklageerhebung und Gleichbehandlung, NJW 1977 S. 1138; *Fluck*, Amtspflichtverletzung durch Staatsanwälte, NJW 2001 S. 202.
- [33] Zum Tatbegriff: BGH vom 28. 10. 2004, 5 StR 276/04, NJW 2005 S. 374.
- [34] *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 152 StPO Rz. 4a.
- [35] *Gast-de Haan* in Klein, 10. Aufl. 2009, § 399 AO Rz. 87.
- [36] Das Institut des Verbrauchs der Strafklage ist das in Art. 103 Abs. 3 GG verankerte Verbot der wiederholten Verfolgung einer Tat, BVerfG vom 17. 1. 1961, 2 BvL 17/60, BVerfGE 12 S. 62, 66.
- [37] *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 170 StPO Rz. 9; *Gast-de Haan* in Klein, 10. Aufl. 2009, § 399 AO Rz. 89.
- [38] Vgl. BVerfG vom 13. 12. 1994, 2 BvR 894/94, NJW 1995 S. 2839.
- [39] BT-Drucks. 17/5067, S. 21.
- [40] BT-Drucks. 17/4182, S. 5, zu Art. 2 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa.
- [41] Die Forderung des Bundesrats, auf die Ankündigung der Prüfung als Realakt abzustellen (BT-Drucks. 17/4802, Anlage 3 S. 4) wurde unter Hinweis auf drohende Rechtsunsicherheit zurückgewiesen, BT-Drucks. 17/5067, S. 21.
- [42] *Rüsken* in Klein, 10. Aufl. 2009, § 196 AO Rz. 17; s. dazu BFH vom 2. 10. 1991, X R 89/89, BStBl II 1992 S. 220.
- [43] *Brockmeyer* in Klein, 10. Aufl. 2009, § 366 AO Rz. 8.

- [44] BFH vom 17. 10. 1985, VII R 185/83, BFH/NV 1986 S. 720; vom 15. 11. 1991, XI R 81/89, BStBl II 1992 S. 224; FinMin Nordrhein-Westfalen vom 1. 3. 2005, S 0291, Tz. 3.
- [45] BFH vom 1. 10. 1981, IV B 13/81, BStBl II 1982 S. 133.
- [46] BFH vom 19. 6. 2007, VIII R 99/04, BFHE 218 S. 1 = NJW 2008 S. 317 = BStBl II 2008 S. 7; vom 9. 3. 2010, VIII R 50/07, BFHE 228 S. 400 = BStBl II 2010 S. 709.
- [47] BFH vom 18. 12. 1986, I R 49/83, BStBl II 1987 S. 408; vom 13. 2. 2003, IV R 31/01, BStBl II 2003 S. 552.
- [48] *Gast-de Haan* in Klein, 10. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 30.
- [49] Siehe dazu ausführlich: *Rau*, Zu welchem Zeitpunkt die Möglichkeit der Selbstanzeige wieder auflebt, PStR 2011 S. 12.
- [50] BGH vom 25.1 1995, 5 StR 491/94, NJW 1995 S. 1764.
- [51] Vgl. BVerfG vom 22. 6. 1988, 2 BvR 234/87, BVerfGE 78 S. 374; *Degenhart* in Sachs, 5. Aufl. 2009, Art. 103 GG Rz. 65.
- [52] BFH vom 9. 3. 2010, VIII R 50/07, BFHE 228 S. 400 = BStBl II 2010 S. 709; *Rau*, Zu welchem Zeitpunkt die Möglichkeit der Selbstanzeige wieder auflebt, PStR 2011 S. 12.
- [53] BR-Drucks. 318/1/10.
- [54] BT-Drucks. 17/4802, Anlage 3 S. 1.
- [55] BGH vom 25.1 1995, 5 StR 491/94, NJW 1995 S. 1764.
- [56] BT-Drucks. 17/5067, S. 22.
- [57] *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 153a StPO Rz. 43 ff.
- [58] *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 153a StPO Rz. 3.
- [59] BFH vom 30. 4. 2009, 1 StR 90/09, BStBl II 2010 S. 835.
- [60] BT-Drucks. 17/5067, S. 22.
- [61] BGH vom 2.12 2008, 1 StR 416/08, BStBl II 2009 S. 934.
- [62] *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 370 AO Rz. 276; *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 153 StPO Rz. 15; s. dazu *Alvermann/Franke*, Die Pflicht der Finanzbehörde zur Unterrichtung der Staatsanwaltschaft im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren, Stbg 2009 S. 554.
- [63] *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 153a StPO Rz. 45.
- [64] *Meyer-Goßner*, 53. Aufl. 2010, § 153 StPO Rz. 38 und § 153a StPO Rz. 52.
- [65] BR-Drucks. 318/1/10, S. 75 f.
- [66] BT-Drucks. 17/5067, S. 22.
- [67] Ebenso die Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 17/4802, Anlage 3 S. 1.
- [68] BT-Drucks. 17/4182, S. 5, zu Art. 2 Nr. 2.
- [69] BT-Drucks. 17/5067, S. 9 und 22.

[70] BT-Drucks. 17/5067, S. 10 und 23, also Tag der Gesetzesverkündung nach Art. 82 Abs. 1 Satz 1 GG.