

Protokoll zum
145. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 24.02.2017^{1*}

Marc Frintrup
Dozent an der FHF Nordkirchen
Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

**„Die Selbstanzeige des Steuerhinterziehers in der
insolvenzrechtlichen Krise“**

* Dipl.-Jur. Vanessa Y. Olshagen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

| | | |
|------|--|----|
| A. | Einleitung..... | 3 |
| B. | Grundlegendes zur Selbstanzeige und zum Insolvenzverfahren | 3 |
| I. | Zwecke und Rechtfertigung der Selbstanzeige..... | 3 |
| 1. | Fiskalzweck und Rückkehr in die Steuerehrlichkeit..... | 3 |
| 2. | Wiedergutmachungszweck | 4 |
| 3. | Nemo-tenetur-Grundsatz..... | 4 |
| II. | Ziele des Insolvenzverfahrens..... | 5 |
| III. | Wichtige Neuregelungen | 5 |
| 1. | Neuregelungen der Selbstanzeige | 5 |
| 2. | Insolvenzrechtliche Neuregelungen..... | 5 |
| C. | Insolvenzanfechtung und Nemo-tenetur | 6 |
| I. | Beispielsfall zu § 371 AO – Insolvenzanfechtung..... | 6 |
| 1. | Ansichten zur Strafbefreiung bei erfolgreicher Anfechtung..... | 7 |
| 2. | These gegen eine Strafaufhebung bei erfolgreicher Anfechtung..... | 8 |
| 3. | Diskussion um die Berücksichtigungsfähigkeit der Insolvenzquotenerhöhung | 8 |
| 4. | Diskussion um die Berücksichtigungsfähigkeit von Verschulden..... | 9 |
| II. | Beispielsfall zu § 398a AO – Insolvenzanfechtung..... | 10 |
| 1. | Anfechtbarkeit eines Zuschlags | 10 |
| 2. | Nichteintritt eines Strafklageverbrauchs..... | 11 |
| III. | Beispielsfall zu §§ 371, 398a AO – Selbstbelastungsfreiheit | 11 |
| 1. | Beachtung des Nemo-tenetur-Grundsatzes..... | 12 |
| 2. | These der analogen Anwendung des § 97 Abs. 1 Satz 3 InsO | 12 |
| 3. | Diskussion um einen Regelungsvorbehalt des Gesetzgebers | 13 |
| 4. | Diskussion um das Ergebnis der These | 13 |
| D. | Die Selbstanzeige des mittellosen Steuereinsammlers | 14 |
| I. | Widersprüche der Lohn- und Umsatzsteuer in der Rechtsordnung..... | 14 |
| II. | Nachentrichtungspflicht trotz anfänglicher Mittellosigkeit | 15 |
| E. | Schluss | 15 |

A. Einleitung

Zu Beginn des 145. Bochumer Steuerseminars begrüßt *Herr Prof. Dr. Roman Seer* die Teilnehmer und erläutert vorab zum heutigen Vortrag „Die Selbstanzeige des Steuerhinterziehers in der insolvenzrechtlichen Krise“, die Problematik eines Steuerpflichtigen, der sich in der insolvenzrechtlichen Krise befinde und gleichzeitig ein Steuerhinterziehungsverfahren zu vergegenwärtigen hätte. Es stelle sich in einer solchen Situation die Frage, ob der Steuerpflichtige den persönlichen Strafausschließungsgrund der Selbstanzeige nutzen könne und wenn das der Fall sein sollte, unter welchen Voraussetzungen. Zu Bedenken sei auch, dass der Steuerpflichtige als Steuerhinterzieher den Schaden wieder gut zu machen habe und dafür zahlen müsse, doch könne er eben nicht zahlen. Diese Problematik werde *Herr Marc Frintrup* im Rahmen seines Vortrags behandeln. *Herr Frintrup* ist Dozent an der FHF Nordkirchen und sei mit dem Wunsch, dieses Thema als Dissertation behandeln zu können, an ihn herangetreten. Daraufhin übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Herrn Frintrup*. Dieser bedankt sich für die einleitenden Worte und das zahlreiche Erscheinen der Teilnehmer, wodurch er sich auch eine lebhafte Diskussion im Rahmen seines Vortrags erhofft. Den Gedanken von *Prof. Seer* aufgreifend hält er fest, dass Insolvenzrecht und Steuerrecht nicht zusammenpassen. In seinem Vortrag möchte er aufzeigen, ob denn das Steuerstrafrecht in der Gestalt der Selbstanzeige zum Insolvenzrecht passe.

B. Grundlegendes zur Selbstanzeige und zum Insolvenzverfahren

Herr Frintrup möchte eingangs die Zwecke und die Rechtfertigung der Selbstanzeige wie auch die Ziele des Insolvenzverfahrens und die wichtigsten Neuregelungen zu beiden Gebieten vorstellen.

I. Zwecke und Rechtfertigung der Selbstanzeige

Herr Frintrup möchte die Zwecke und die Rechtfertigung der Selbstanzeige in Erinnerung rufen, wobei er sich auf die herrschenden Meinungen beschränkt.

1. Fiskalzweck und Rückkehr in die Steuerehrlichkeit

Der Bundesgerichtshof habe sich in seinem Beschluss vom 20. Mai 2010² zu den Zwecken geäußert, welche in dem Fiskalzweck, somit der Erschließung verborgener Steuerquellen, und zusätzlich in der Honorierung der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit liege.

² BFH v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09.

2. Wiedergutmachungszweck

Als weiterer Zweck werde gemeinhin der Wiedergutmachungszweck genannt. Darauf geht *Herr Frintrup* näher ein, indem er aufzeigt, dass dieser Zweck auf den ersten Blick zwei Schwächen habe. Zum einen handele es sich bei der Steuerhinterziehung um ein konkretes Gefährdungsdelikt, welches daher nicht zwingend mit einem Steuerschaden bei Taterfolg einhergehen müsse. Das bedeute, es gebe nicht zwingend einen Schaden des Fiskus, der wieder gut gemacht werden müsste, sodass der Gedanke der Wiedergutmachung hier nicht richtig passe. Das gleiche gelte für die eine Gruppe, die den Weg der Selbstanzeige in Anspruch nehmen könne, ohne die Steuer und die Zinsen nachentrichten zu müssen: Solche Steuerhinterzieher, die nicht zu eigenen Gunsten die Steuer hinterzogen hätten, hätten nichtsdestoweniger einen Steuerschaden verursacht. Mangels Nachentrichtungspflicht müssten sie diesen nicht wiedergutmachen, sodass auch in diesem Fall der Wiedergutmachungszweck nicht ganz passend sei. *Herr Frintrup* folgt dem Ansatz *Löfflers*, mit dem man diesen Zweck durchaus mit diesen Besonderheiten in Einklang bringen könne. Dieser Ansatz des sog. normaner kennenden Nachtatverhaltens besage: Durch die Materiallieferung werde das Handlungsunrecht beseitigt und durch die dadurch veranlasste Änderungsfestsetzung bzw. korrekte Festsetzung durch das Finanzamt sei auch das Erfolgsunrecht beseitigt. Um die Wiedergutmachung dann auf die Nachentrichtung ausdehnen zu können, bedürfe es eines Täters, der eine „Beute“ erzielt habe. Nur wenn es eine solche „Beute“ für den Steuerhinterzieher bei der Steuerhinterziehung gebe, rechtfertige sich eine Steuernachentrichtung. Dieser Gedanke lasse sich so begründen, dass die Selbstanzeige auch den Strafzwecken letztlich verbunden sei. Insbesondere der Strafzweck der positiven Generalprävention spiele eine besondere Rolle: Das Vertrauen in die Durchsetzungskraft und den Bestand der Rechtsordnung solle nicht erschüttert werden. *Herr Frintrup* erklärt, dass genau dieses Vertrauen erschüttert werden könne, wenn ein Steuerhinterzieher schlicht durch eine Materiallieferung die Straffreiheit erlangen könnte, ohne seine Beute herausgeben zu müssen. Das sei der tiefere Sinn dafür, dass der Wiedergutmachungszweck unter diesem Vorzeichen weiter als Auslegungskriterium eine Rolle spiele.

3. Nemo-tenetur-Grundsatz

Neben diesen Zwecken zeigt *Herr Frintrup* den Nemo-tenetur-Grundsatz auf. Dieser werde als Rechtfertigungsgrund für die Selbstanzeige in besonderen Konfliktsituationen in Form von Dauerschuldverhältnissen herangezogen. In der Idealvorstellung solle das Problem der Selbstbelastung durch die Selbstanzeige in einer solchen Konstellation gelöst werden.

II. Ziele des Insolvenzverfahrens

Als Ziele des Insolvenzverfahrens hebt *Herr Frintrup* die gleichmäßige Gläubigerbefriedigung aus § 1 Insolvenzordnung (InsO) hervor, wie auch den Unternehmenserhalt, welcher ebenfalls als Ziel des Insolvenzverfahrens in § 1 InsO niedergelegt sei.

III. Wichtige Neuregelungen

Sowohl die Selbstanzeige als auch das Insolvenzrecht bezeichnet *Herr Frintrup* als dynamische Rechtsgebiete. Im Folgenden möchte er die wichtigsten Neuregelungen beider aufzeigen.

1. Neuregelungen der Selbstanzeige

So sei die Teilselbstanzeige grundsätzlich nicht mehr zulässig. Aus Sicht des Steuerhinterziehers sei erschwerend noch der Berichtigungsverband eingeführt worden. Dies sei eine sogenannte „steuerartbezogene Lebensbeichte“. Dies bedeute, dass der Steuerhinterzieher alle unverjährten Steuerhinterziehungen, mindestens aber diejenigen aus den letzten 10 Jahren angeben müsse. Ebenfalls erschwerend sei auch hinzugekommen, dass der Selbstanzeiger neben der Steuer auch Zinsen nach zu entrichten habe, insbesondere die Hinterziehungszinsen, um in den Genuss der Straffreiheit zu kommen. Besondere Relevanz hätte auch die Erweiterung der Sperrgründe, die in § 371 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) erfolgt sei. *Herr Frintrup* hebt § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO hervor. Nach dieser Regelung sei die Strafaufhebung ausgeschlossen, wenn der Schwellenwert von 25.000 Euro Verkürzung überschritten werde. Nach § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO werde eine Strafaufhebung ebenfalls in besonders schweren Fällen ausgeschlossen. Stattdessen greife § 398a AO ein, wenn die Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 Nr. 3, 4 vorlägen. *Herr Frintrup* erläutert dazu, dass durch § 398a AO eine Strafbefreiung nicht erlangt werden könne, sondern von einer Strafe abgesehen werden könne. Jedoch erfordere § 398a AO dazu eine zusätzlich zu erbringende Leistung in Form einer Zuschlagszahlung.

2. Insolvenzrechtliche Neuregelungen

Als Neuregelung des Insolvenzrechts benennt *Herr Frintrup* zunächst den Wegfall des Fiskusprivilegs der Konkursordnung. Der Fiskus erfahre somit keine bevorzugte Behandlung mehr, da er sich auch in die Reihe der Insolvenzgläubiger einzureihen habe. Jedoch sei die Einführung des § 55 Abs. 4 InsO teilweise als Wiedereinführung eines Fiskusprivilegs angesehen worden.

Des Weiteren erachtet *Herr Frintrup* als wichtig, dass die Insolvenzordnung die Anfechtungsmöglichkeiten erheblich erweitert habe. Seiner Meinung nach hätte auch die Rechtsprechung zusätzlich noch eine extensive Auslegung vorgenommen. Der Gesetzgeber habe mit dem Gesetz

zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen vom 16. Februar 2017 auf diese extensive Rechtsprechung reagiert, um Insolvenzanfechtungen einzudämmen. Zu den wichtigen Neuregelungen zählt *Herr Frintrup* zudem das Ziel des Unternehmenserhalts. Dieses habe als Ziel zwar schon seit längerem in der Insolvenzordnung gestanden, aber nicht die Ergebnisse erzielt, die wohl beabsichtigt bzw. erhofft worden waren. Darauf habe der Gesetzgeber mit der Verabschiedung des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen³, dem sogenannten ESUG, reagiert. *Herr Frintrup* hält somit fest, dass das Ziel der Sanierung weiterhin forciert werde. Die solle vor allem durch die Stärkung der Eigenverwaltung geschehen.

C. Insolvenzanfechtung und Nemo-tenetur

Herr Frintrup möchte das Problem der Insolvenzanfechtung mit dem Nemo-tenetur-Grundsatz im Folgenden anhand von Beispielsfällen verdeutlichen. Vorab bestimmt er dazu die Begriffe der Zahlungsunfähigkeit und der Mittellosigkeit. Zahlungsunfähigkeit i.S. des § 17 Abs. 2 InsO sei die Unfähigkeit, die gesamten fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. *Herr Frintrup* hält fest, dass somit alle Verbindlichkeiten und alle Gläubiger zu beachten seien. Die ständige Rechtsprechung habe den Begriff noch weiter konkretisiert, sodass diese Unfähigkeit (schon) bei einer innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigenden Liquiditätslücke des Schuldners von 10 Prozent oder mehr vorliege. Mittellosigkeit meine hingegen die Unfähigkeit, die (eine) strafbefangene Steuerschuld zu erfüllen. *Herr Frintrup* benutze den Begriff der Mittellosigkeit somit, wenn es nicht um das Verhältnis des Schuldners zu allen Gläubigern gehe, sondern zum Fiskus bzw. Finanzamt. Der Begriff der Mittellosigkeit sei daher insofern enger gefasst als der der Zahlungsunfähigkeit.

I. Beispielsfall zu § 371 AO – Insolvenzanfechtung

Der erste von *Herrn Frintrup* vorgetragene Beispielsfall behandelt das Verhältnis von § 371 AO und der Insolvenzanfechtung:

S hat in 02 Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 01 (VZ) i.H.v. 20.000 Euro hinterzogen. Im Juni 03 berichtet er seine Angaben; die hinterzogenen Steuern nebst Zinsen entrichtet er im August 03 fristgemäß nach. Das Strafverfahren gegen S wird daraufhin gemäß § 170 Abs. 2 Strafprozessordnung (StPO) eingestellt. Am 01. Oktober 2003 eröffnet das Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über sein Vermögen. Der Insolvenzverwalter ficht die Steuer- und Zinsentrichtung erfolgreich an.

³ Ges. v. 07.12.2011, BGBl. I 2011, 2582.

Kann das Strafverfahren gegen S wieder aufgenommen werden?

Herr Frintrup erläutert, dass eine Anfechtung von Steuer-/Zinsnachentrichtungen grundsätzlich möglich sein müsse, da das Fiskusprivileg abgeschafft worden sei. Jedoch hätten Steuernachentrichtungen auch eine strafrechtliche Dimension. *Herr Frintrup* gibt zu Bedenken, dass aus diesem Grund angedacht werden könne, ob nicht solche Zahlungen aus der Insolvenzanfechtung herausgenommen werden müssten. Im Ergebnis greife dies jedoch nicht durch, da das Motiv der Zahlung irrelevant sei. Der Strafdruck stehe einer Insolvenzanfechtung nicht entgegen. Zwar sei dies nicht höchstrichterlich entschieden worden, jedoch folgert *Herr Frintrup* dies aus der Entscheidung des Bundesgerichtshofs⁴ zu Geldauflagenzahlung nach § 153a StPO, wo dieser Aspekt thematisiert worden sei. Beschränkungen der Insolvenzanfechtungen seien abgelehnt worden. Auch sei mehrfach höchstrichterlich entschieden worden, dass selbst Geldstrafenzahlungen angefochten werden könnten. Somit kommt *Herr Frintrup* zu dem Zwischenergebnis, dass die Steuer- und Zinszahlungen angefochten werden können.

1. Ansichten zur Strafbefreiung bei erfolgreicher Anfechtung

Zu der Frage der Strafbefreiung zeigt *Herr Frintrup* mangels gesetzlicher Regelung die beiden existierenden Fraktionen auf, die unterschiedliche Auffassungen dazu vertreten: Zum einen sei die Selbstanzeige nach § 371 AO ein persönlicher Strafaufhebungsgrund, sodass der Strafanspruch erlösche und anschließend nicht mehr „auferstehen“ könne. Das Argument liege hier in der Rechtsnatur des § 371 AO. Weiter dürfe die Strafaufhebung bei Vorliegen der Voraussetzungen nicht von weiteren Bedingungen abhängig gemacht werden, da sie bedingungsfeindlich sei. Zudem bestehe die Gefahr zufälliger und willkürlicher Strafbefreiungen, was für eine Strafbefreiung bei erfolgreicher Anfechtung sprechen würde.

Als Argument der anderen Fraktion benennt *Herr Frintrup* die Auslegung des Begriffs des Entrichtens des § 371 Abs. 3 AO im Sinne eines endgültigen Verbleibens des gezahlten Betrags, was gegen eine Strafbefreiung bei einer erfolgreichen Anfechtung sprechen würde. Weiter würde bei einer Strafbefreiung § 371 AO seine Zwecke verfehlen. Sodann werde auch noch ein Vergleich zu § 153b StPO angestellt, der gegen die Strafbefreiung sprechen würde. Da in § 153b StPO kein Strafklageverbrauch vorgesehen sei, müsse die Strafverfolgung weiter möglich sein. Zu dem Vergleich bezieht *Herr Frintrup* Stellung: Dieses Argument könne ihn nicht überzeu-

⁴ BGH v. 05.06.2008 – IX ZR 17/07.

gen, da es hier nicht um einen Strafklageverbrauch gehe, sondern darum, ob der Strafanspruch materiell-rechtlich erloschen sei. Im Ergebnis schließe er sich jedoch der Ansicht an, die keine Strafbefreiung bei einer erfolgreichen Anfechtung annimmt.

2. These gegen eine Strafaufhebung bei erfolgreicher Anfechtung

Zur Unterstützung seiner These, dass bei einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung keine Strafaufhebung erfolgen dürfe, möchte *Herr Frintrup* noch andere und weitere Argumente darlegen: Bei einer erfolgreichen Anfechtung sei der Fiskus deutlich verfehlt, da im Ergebnis keine Steigerung des Steueraufkommens erfolge. Auch könne von keiner vollkommenen Rückkehr in die Steuerehrlichkeit gesprochen werden. Dafür müsse das Geld dauerhaft beim Fiskus verbleiben. Auch eine Wiedergutmachung lehnt er ab, da das Geld nicht beim Fiskus verbleibe und daher der entstandene Schaden nicht wieder gut gemacht werden könne. Ergänzend führt er das Strafzweckargument an und da die Beute wieder beim Täter sei, zwar in der Insolvenzmasse, werde bei Strafbefreiung das Vertrauen in die Einhaltung der Steuervorschriften erschüttert.

Weiter stellt *Herr Frintrup* einen Vergleich zum SEPA-Lastschriftverfahren an. Dabei vorautorisiere der Zahlende die Lastschrift, diese werde dann eingezogen, das Konto des Zahlenden werde belastet und schließlich erfolge eine Gutschrift auf dem Konto des Zahlungsempfängers. Der Zahlende habe acht Wochen Zeit diese Buchung rückgängig zu machen. Zwar sei die Erfüllung auflösend bedingt, doch sei im Moment der Gutschrift die Erfüllungswirkung eingetreten. Wenn man hier auch auf den endgültigen Verbleib der Zahlung verzichten würde, könnte durch eine Zahlung in Form einer Abbuchung des Finanzamts Straffreiheit erlangt werden, obwohl die Zahlung innerhalb von acht Wochen wieder zurückgezogen werden könnte. Da ansonsten dem Missbrauch Tür und Tor geöffnet werde, bestehe er auf den endgültigen Verbleib des Zahlungsbetrags beim Zahlungsempfänger.

Des Weiteren sei das Zufallsprinzip nach *Herrn Frintrup* der Selbstanzeige immanent, wie der Sperrgrund der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO) zeige. Daher könne es nicht als starkes Argument dafür angesehen werden, dass die Verwehrung der Strafaufhebung hier verfehlt wäre.

3. Diskussion um die Berücksichtigungsfähigkeit der Insolvenzquotenerhöhung

Aus dem Publikum kommt zu der vorgestellten These der Einwand, dass durch die Insolvenzanfechtung die Steigerung des Steueraufkommens nicht gänzlich wegfalle, sondern komme in Höhe der Insolvenzquote wieder. Daraufhin entgegnet *Herr Frintrup*, dass dies nicht dem Selbstanzeiger zu verdanken sei, sondern den Regularien des Insolvenzverfahrens. Daher sei es nicht

honorierungswürdig. Der Seminarteilnehmer gibt jedoch zu bedenken, dass die Quote umso höher werde, umso mehr gegen das Finanzamt angefochten werde. *Herr Frintrup* ist jedoch der Ansicht, dass die Quote nicht auf der Selbstanzeige und der Steuernachentrichtung beruhe. Hätte der Selbstanzeiger nicht die Steuer nachentrichtet, wäre das Geld von vornherein in der Insolvenzmasse gewesen und verteilt worden. Ein anderer Seminarteilnehmer sieht in dieser Konstellation jedoch eine kausale Verursachung darin, dass ohne die Nacherklärung des Selbstanzeigers kein Zugriff auf die Quote stattgefunden hätte. *Herr Frintrup* sieht insgesamt betrachtet aber darin keinen Grund, dem Steuerhinterzieher in dieser Konstellation die Strafaufhebung zuzugestehen.

4. Diskussion um die Berücksichtigungsfähigkeit von Verschulden

Ein weiterer Seminarteilnehmer führt für einen solchen Steuerpflichtigen an, dass dieser durch seine Zahlung doch alles ihm mögliche getan hätte, woraufhin entgegnet wird, dass statt einer vollständigen Zahlung an den Fiskus durch die Insolvenzanfechtung eben nur die Quote bezahlt werde, sodass bei Betrachtung als ein einheitlicher Vorgang kein vollständiges Entrichten i.S. des § 371 Abs. 3 AO vorliege. An dieses Vollständigkeitsgebot knüpft *Herr Frintrup* an und erklärt, dass dies eines der Argumente sei, um in den Genuss der Strafaufhebung zu kommen. Zudem komme es auf ein Verschulden nicht an, sodass es nicht entscheidend sein könne, ob der Selbstanzeiger mit seiner Zahlung alles ihm Mögliche getan habe. Der Grund liege darin, dass die Steuernachentrichtung objektive Bedingung der Strafaufhebung sei. Mangels endgültigen Verbleibens liege trotz Zahlung keine Entrichtung vor, weshalb die Voraussetzungen der Selbstanzeige nicht erfüllt seien. Dementsprechend könne es keine Strafbefreiung geben. *Prof. Seer* hält zunächst einmal fest, dass es für beide Seiten Argumente gebe. Aber es gehe bei der Selbstanzeige darum, einen bereits eingetretenen Straftatbestand, der im vollen Umfang – objektiv und subjektiv – erfüllt ist, wieder zu neutralisieren. Dabei seien sowohl die Handlungskomponente als auch die Erfolgskomponente zu neutralisieren. Bei der Erfolgskomponente sei im ersten Moment zwar Erfüllung eingetreten, aber diese Erfüllung sei nicht nachhaltig eingetreten, sodass er *Herrn Frintrup* zumindest bezüglich des § 371 AO zustimme. *Herr Frintrup* ergänzt, dass es sich bei der Selbstanzeige nicht um Billigkeitsrecht handle, ein Bemühen des Steuerhinterziehers genüge eben - spätestens seit der Entscheidung des Bundesgerichtshofs aus dem Jahr 2010⁵ – nicht. Der Bundesgerichtshof habe ausdrücklich gesagt, dass es keine Teilselbstanzeige mehr gebe. Der Steuerhinterzieher müsse vollständig in die Steuerehrlichkeit zurückkehren.

⁵ BGH v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09.

II. Beispielsfall zu § 398a AO – Insolvenzanfechtung

Der zweite von *Herrn Frintrup* konstruierte Beispielsfall betrifft das Verhältnis von § 398a AO und der Insolvenzanfechtung:

Wie in Beispielsfall 1, S hat jedoch Einkommensteuer i.H.v. 30.000 Euro (VZ 01) hinterzogen. Zusätzlich zahlt er fristgemäß auch den Zuschlag gem. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO. Das Strafverfahren gegen S wird daraufhin gem. § 398a AO eingestellt. Der Insolvenzverwalter ficht neben den Nachentrichtungen auch die Zuschlagszahlung an.

Kann das Strafverfahren gegen S wieder aufgenommen werden?

Herr Frintrup erläutert, dass in diesem Fall vor allem die Frage behandelt werden soll, ob auch ein Zuschlag anfechtbar ist. Vorab geht er auf die Rechtsnatur des § 398a AO ein. Nach herrschender Meinung handele es sich bei dieser Vorschrift um ein strafverfahrensrechtliches Strafverfolgungshindernis. Bei dem Zuschlag werde hingegen die Rechtsnatur heftig diskutiert. Als herrschende Meinung erblicke er, dass der Zuschlag wohl keine Strafe sei, aber schon eine Sanktion darstelle, daher wohl eine strafähnliche Sanktion sei.

1. Anfechtbarkeit eines Zuschlags

Zu der Frage, ob die Zuschlagszahlung anfechtbar ist, geht *Herr Frintrup* zunächst auf eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs⁶ ein. In dieser sei entschieden worden, dass Geldauflagenzahlungen grundsätzlich anfechtbar seien. Laut der Gesetzesbegründung sei § 398a AO eben dieser Geldauflage nach § 153a StPO nachempfunden. Daraus schlussfolgert *Herr Frintrup*, dass wenn die Geldauflage anfechtbar sei, müsse auch der Zuschlag nach § 398a AO anfechtbar sein. Auch dürfe das Motiv einer Zahlung keine Rolle spielen und könne einer Insolvenzanfechtung nicht entgegenstehen. Ein weiteres Argument des Bundesgerichtshofs sei der allgemeine Rechtsgedanke des § 39 Abs. 1 Nr. 3 AO gewesen: Die Insolvenzgläubiger sollten nicht in Form einer geminderten Quote für die Sanktionen des Schuldners geradestehen müssen und sollen daher keine niedrigere Quote in Kauf nehmen müssen. Den Bogen zur Insolvenzanfechtung schlägt *Herr Frintrup*, in dem er zu bedenken gibt, dass wenn der Zuschlag nicht anfechtbar wäre, dann wäre die Quote im Ergebnis gemindert. Der Zuschlag würde nicht in die Insolvenzmasse einfließen und das widerspreche dem Rechtsgedanken des § 39 Abs. 1 Nr. 3 AO. Daher seien Zuschläge grundsätzlich anfechtbar.

⁶ BGH v. 05.06.2008 – IX ZR 17/07.

2. Nichteintritt eines Strafklageverbrauchs

Ob hingegen auch das Strafverfahren wieder aufgenommen werden könne, hängt nach *Herrn Frintrup* davon ab, ob ein Strafklageverbrauch eingetreten sei. Dafür müsse festgestellt werden, ob § 398a AO einen Strafklageverbrauch auslöse. Dies sei umstritten, werde aber anhand des § 398a Abs. 3 AO beurteilt. *Herr Frintrup* zeigt die verschiedenen Ansichten auf: Zum einen könne es nur die beiden in § 398a Abs. 3 AO genannten Wiederaufnahmegründe geben. Im Umkehrschluss gäbe es keine weiteren Wiederaufnahmegründe. Zum anderen sei jedoch § 398a AO der Regelung des § 153a StPO nachempfunden. § 153a StPO habe einen ausdrücklichen Strafklageverbrauch und dieser fehle hier. Hätte der Gesetzgeber diesen auch für den § 398a AO gewollt, hätte er ihn auch genauso ausdrücklich in § 398a AO hineingeschrieben. Daher löse auch § 398a Abs. 3 keinen Strafklageverbrauch aus. Vermittelnd werde nach Sphärenverantwortlichkeit des Selbstanzeigers und der Strafverfolgungsbehörde unterschieden. Ein Strafklageverbrauch werde dann bei einer Sphärenverantwortlichkeit der Strafverfolgungsbehörde angenommen. Anknüpfend an die verschiedenen Ansichten zum Strafklageverbrauch stellt *Herr Frintrup* seine These auf, dass kein Strafklageverbrauch nach § 398a Abs. 3 AO bei einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung eintrete. Nach der zuvor erläuterten Sphärentheorie kommt er in diesem Fall zu dem Ergebnis, dass die Anfechtung durch den Insolvenzverwalter in der Sphäre des Selbstanzeigers verwurzelt sei. Daher spricht er sich gegen einen Strafklageverbrauch aus. Es sei zudem auch verfehlt, von einem Strafklageverbrauch auszugehen, da kein Umkehrschluss hinsichtlich solcher Umstände gezogen werden könne, die erst nach der Verfahrenseinstellung eintreten. Des Weiteren schließt *Herr Frintrup* aus § 398a Abs. 4 AO, dass es noch weitere Wiederaufnahmegründe, als die in § 398a Abs. 3 AO benannten, geben müsse. *Herr Frintrup* stützt seine These auch damit, dass keine Besserstellung gegenüber dem Selbstanzeiger nach § 371 AO erfolgen dürfe, insbesondere, weil der „große“ Selbstanzeiger nach § 398a AO strenger behandelt werden müsse als der „kleine“ Selbstanzeiger nach § 371 AO.

III. Beispielsfall zu §§ 371, 398a AO – Selbstbelastungsfreiheit

S verschweigt in 02 in der ESt-Erklärung VZ 01 ein Konto im Ausland und hinterzieht dadurch 30.000 Euro. Im April 03 beschließt er, im Mai eine vollständige ESt-Erklärung VZ 02 abzugeben. Um der Strafverfolgung wegen des VZ 01 zu entgehen, gibt er vorher eine Selbstanzeige für den VZ 01 ab. Die hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen und den Zuschlag zahlt er nach. Wegen diverser anderer Verbindlichkeiten ist er zu diesem Zeitpunkt zahlungsunfähig i.S.v. § 17 Abs. 2 InsO. Nach Insolvenzeröffnung im Juli 03 ficht der Insolvenzverwalter die Zahlungen des S erfolgreich an.

Herr Frintrup hält fest, dass sich in diesem Fall ein Problem der Selbstbelastung ergebe. Um dieses zu lösen, habe der Steuerhinterzieher eine Selbstanzeige abgegeben und alle Zahlungen geleistet. Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe der Insolvenzverwalter jedoch alle Zahlungen angefochten. *Herrn Frintrups* Ergebnis sei daher erst einmal wie folgt: Die Selbstanzeige wirke nicht und der Steuerhinterzieher sei der Strafverfolgung ausgesetzt. Fraglich sei somit, ob die Selbstanzeige durch die Insolvenzanfechtung hier noch einen Ausweg darstelle.

1. Beachtung des Nemo-tenetur-Grundsatzes

Die Rechtsprechung habe sich auch zum Nemo-tenetur-Grundsatz ausgelassen, unter anderem das Bundesverfassungsgericht folgendermaßen: „Die Strafbewehrung der Steuererklärungspflicht besteht trotz der Gefahr der Selbstbelastung für frühere Besteuerungszeiträume insbesondere dann fort, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, eine Selbstanzeige zu erstatten, ihm insbesondere ausreichende Mittel zur Verfügung stehen, um die hinterzogenen Beträge nach § 371 Abs. 3 AO nachzuentrichten.“⁷ *Herr Frintrup* hält fest, dass dies also der Ausweg sei, jedoch habe das Bundesverfassungsgericht nicht thematisiert, was bei einer Insolvenzanfechtung der Zahlungen passiere.

Des Weiteren führt *Herr Frintrup* zum Nemo-tenetur-Grundsatz aus, dass dieser verfassungsrechtlich verankert sei, im allgemeinen Persönlichkeitsrecht und Art. 1 Abs. 1 GG verwurzelt sei und das Rechtsstaatsprinzip mit einwirke. Die Frage, die sich stelle, sei, wie jetzt mit diesem verfassungsrechtlichen Gebot umzugehen sei.

2. These der analogen Anwendung des § 97 Abs. 1 Satz 3 InsO

Um dem Nemo-tenetur-Grundsatz ausreichend Beachtung zukommen zu lassen, könne eine verfassungskonforme Auslegung in Sinne einer Strafaufhebung bzw. eines Straflageverbrauchs in Betracht kommen. *Herr Frintrup* lehnt diese Auslegung jedoch aufgrund der dadurch bedingten Zweckverfehlung der Selbstanzeige ab. Der „Kernzweck“ der Nachentrichtung werde sonst verfehlt. Hingegen präferiere *Herr Frintrup* die Lösung, das Beweisverwendungsverbot aus § 97 Abs. 1 Satz 3 InsO analog anzuwenden. Denn § 97 Abs. 1 Satz 3 InsO sei auf Konfliktsituationen zugeschnitten, in § 398a AO würden sie nicht einmal angesprochen. Auch die Voraussetzungen für eine Analogie sieht *Herr Frintrup* als erfüllt an. Eine Regelungslücke sei darin zu sehen, dass ein Zwang zur Selbstbelastung durch § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2 AO unregelt sei. § 393

⁷ BVerfG v. 21.04.1988 – 2 BvR 330/88, wistra 1988, 302, 303.

Abs. 1 Satz 2 und § 393 Abs. 2 AO betreffen Zwangsmittel (§ 328 AO) bzw. außersteuerstrafrechtliche Straftaten, der durch die Strafandrohung des § 370 Abs. 1 AO insbesondere in Dauer-schuldverhältnissen ausgeübte Zwang zur Selbstbelastung im Hinblick auf frühere Steuerhinterziehungsdelikte finde dagegen in § 393 AO keine Erwähnung. Da der Gesetzgeber sie übersehen habe, sei sie auch ungeplant und zudem vergleichbar, weil jeweils der Zwang zu Selbstbezeichnung bestehe und der Konflikt jeweils durch die Insolvenz ausgelöst werde. Den Vorteil in der analogen Anwendung des § 97 Abs. 1 Satz 3 InsO sieht *Herr Frintrup* darin, dass der Gesetzgeber gesprochen habe und auch die Grenzen des Beweisverwertungsverbots gezogen habe. Dies ziehe er der unmittelbaren Anwendung von Grundgesetznormen mit ihren doch sehr weiten Interpretationsspielräumen vor.

3. Diskussion um einen Regelungsvorbehalt des Gesetzgebers

Aus dem Publikum kommt zu der von *Herrn Frintrup* vorgestellten These der Einwand, dass der Gesetzgeber eine solche Regelung selbst vorzunehmen haben könnte. Das Bundesverfassungsgericht habe selbst zu entscheiden, dass § 398a AO mit dem Nemo-tenetur-Grundsatz nicht zu vereinbaren sei und dem Gesetzgeber aufzugeben, eine mit § 97 Abs. 1 Satz 3 AO vergleichbare Regelung zu schaffen. *Herr Frintrup* erläutert, dass seine Lösung für den Fall gedacht ist, dass der Gesetzgeber jedoch weiter untätig bleibe. Der Nemo-tenetur-Grundsatz könne schließlich nicht einfach unbeachtet bleiben. *Prof. Seer* schlägt als mutige, aber konsequente Möglichkeit vor, nicht vor den Strafverfolgungsbehörden einzuknicken, sondern den Weg zum Bundesverfassungsgericht zu gehen.

4. Diskussion um das Ergebnis der These

Weiter führt *Prof. Seer* aus, dass er zwar ein gewisses Verständnis für die Lösung von *Herrn Frintrup* habe, sie ihn jedoch nicht gänzlich überzeugen könne. Der in der Insolvenz befindliche Steuerpflichtige, der besonders viel machen wolle, wie die Selbstanzeige tätigen und dem Beispielsfall entsprechend auch den Veranlagungszeitraum 01 bereinigen, habe nach *Herrn Frintrups* Lösung „Pech gehabt“. Denn aus dem Veranlagungszeitraum 02 ergebe sich nicht die Wirkung eines Beweisverwendungsverbots, da der Steuerpflichtige selbst durch die Selbstanzeige für den Veranlagungszeitraum 01 etwas preisgegeben habe. Daraus folgert *Prof. Seer*, dass auch wenn der Steuerpflichtige also genau das tue, was der Bundesgerichtshof als Rechtfertigungsgrund – die Wiedergutmachung – benenne, müsse der Berater demnach doch fordern, dass dieser Steuerpflichtige besser nichts tue, außer die Steuererklärung für 02 richtig abzugeben und abzuwarten, ob etwas geschehe. Sollte etwas geschehen, könnte sich auf das Beweisverwendungsverbot berufen werden. Bei solch einem Ergebnis würde *Prof. Seer* es vorziehen, den

„Nemo-Tenetur-Kitt“ des § 371 AO und des § 398a AO beizubehalten, aber den Begriff des Entrichtens weiter auszudehnen. Er spreche sich dann für eine nicht so profiskalisch, nicht im Sinne eines Behaltens, orientierte Auslegung des Entrichtens aus. *Herr Frintrup* erachtet sein Ergebnis im Sinne einer Abstufung hingegen als schlüssig. Er entgegnet, dass der Selbstanzeiger den Zwecken der Selbstanzeige nun einmal nicht genügt habe. Daher seien ihm die Vorteile der Selbstanzeige nicht zuzusprechen. Stattdessen erhalte der Steuerhinterzieher mit § 97 InsO zwar etwas „Schlechteres“, doch bringe es den Selbstanzeiger wenigstens aus der Bredouille der Selbstbelastung heraus. Es müsse immer bedacht werden, dass die Nachentrichtung eine objektive Bedingung der Strafaufhebung sei. Den Zweck der Wiedergutmachung habe der Selbstanzeiger schließlich nicht erfüllt und für die Selbstanzeige genüge bloßes Bemühen einfach nicht. Im Übrigen unterlägen auch die im Zuge der Selbstanzeige nachgeholten Angaben dem Beweisverwendungsverbot.

D. Die Selbstanzeige des mittellosen Steuereinsammlers

Als herrschende Meinung in der Literatur zur Mittellosigkeit benennt *Herr Frintrup*, dass in der Situation der schon bei Tatbegehung vorliegenden Mittellosigkeit (anfängliche Mittellosigkeit) keine Steuer nachzuentrichten sei. Der Grund liege darin, dass der Steuerpflichtige sowieso nicht zahlen hätte können, auch wenn er seinen steuerlichen Erklärungspflichten vollkommen nachgekommen wäre. Da der Steuerpflichtige in diesem Fall nicht zu eigenen Gunsten die Steuer hinterzogen habe, sei die Nachentrichtung entbehrlich. Dem liege die Rechtsprechung zum Steuerhinterzieher, der nicht Steuerschuldner sei, zu Grunde. Dieser sei nur nachentrichtungspflichtig, wenn er einen eigenen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil aus der Tat gezogen habe. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise wende die Literatur konsequenterweise auf den anfänglich mittellosen Steuerhinterzieher an. Auf die These der entbehrlichen Nachentrichtung bei anfänglicher Mittellosigkeit möchte *Herr Frintrup* seine folgenden Ausführungen zur Lohn- und Umsatzsteuer aufbauen.

I. Widersprüche der Lohn- und Umsatzsteuer in der Rechtsordnung

Die Lohn- und Umsatzsteuer würden in der Rechtsordnung unterschiedlich gesehen. So habe das Finanzamt insolvenzrechtlich kein Aussonderungsrecht nach § 47 InsO, wenn der Arbeitgeber oder der Unternehmer Lohnsteuer einbehalten bzw. Umsatzsteuer vereinnahmt haben. Steuerrechtlich werde es hingegen so gesehen, dass sowohl der Arbeitgeber als auch der Unternehmer diese Gelder treuhänderisch für den Fiskus verwalteten. Darin erblickt *Herr Frintrup* einen klaren Widerspruch zwischen diesen beiden Rechtsordnungen.

II. Nachentrichtungspflicht trotz anfänglicher Mittellosigkeit

Für den Fall, dass der Arbeitgeber oder der Unternehmer Gelder einbehalten bzw. vereinnahmt habe und nicht an den Fiskus weiterleite, ist *Herr Frintrup* der Ansicht, dass ihnen auch keine anfängliche Mittellosigkeit nutze. Ein solcher Steuerhinterzieher solle nicht in den Genuss des Verzichts der Nachentrichtung kommen, weil es sich um treuhänderisch verwaltete Gelder handle. Aufgrund der Zwecke des § 371 AO reiche es daher zur Wiedergutmachung nicht aus, eine berichtigte Steuererklärung abzugeben. Stattdessen müsse das „Treugut“ wiederbeschafft werden, um sich selbst in die Lage zu versetzen die Steuer nachzuentrichten. Auch sei der Zweck der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit noch nicht vollständig erfüllt, wenn Gelder, die dem Fiskus zustünden, weggegeben werden und anschließend eine Selbstanzeige getätigt werde. Weiter zieht *Herr Frintrup* eine Parallele zum Strafzumessungsrecht, bei dem diese Steuerarten auch anders behandelt würden; im Sinne einer Strafverschärfung bei hinterzogener Lohn- bzw. Umsatzsteuer. Da stecke somit derselbe Gedanke dahinter, dass Fremdgelder zweckentfremdet worden seien. Er plädiere daher dafür, auch bei der Nachentrichtungspflicht in diesen Fällen strenger zu sein und verlangt somit trotz Mittellosigkeit eine Steuernachentrichtung. Im Ergebnis laufe dies darauf hinaus, dass die Steuerhinterzieher keine Strafaufhebung erhielten.

E. Schluss

Prof. Seer beendet das heutige Steuerseminar, in dem er sich bei *Herrn Frintrup* für seinen Vortrag bedankt. Er erhofft sich, dass *Herr Frintrup* mit seiner Arbeit das derzeitige System so weit wie möglich optimiert und zum Nachbessern und Nachdenken anregt. Abschließend lädt *Prof. Seer* zum **146. Bochumer Steuerseminar** am 10. März 2017 ein, bei dem *Herr Klaus Michalowski* zusammen mit ihm zu dem Thema „Die Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 4.11.2016 – eine kritische Reflexion“ referieren werde. Daran werde im Anschluss die Mitgliederversammlung stattfinden.