

## Steuerhinterziehung

### Checkliste: Selbstanzeigenberatung

Nach § 371 Abs. 1 AO wird straffrei, wer nach einer Steuerhinterziehung unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigt, ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt. Die Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige beruht vor allem auf fiskalischen Erwägungen (BGHSt 35, 36, 37;

BGHR AO § 371 Abs. 1 Unvollständigkeit 2). Der Staat will dadurch, dass er bei einer Selbstanzeige Straffreiheit in Aussicht stellt, sowohl Hinweise auf bisher verschlossene Steuerquellen erlangen, als auch Hinweise auf unberechtigt geltend gemachte Steuererstattungen erhalten (BGHSt 29, 37, 40; 49, 136, 139). Auf folgende Punkte ist zu achten:

### Frage Antwort

#### 1. Für wen wirkt die Selbstanzeige?

Bei der Selbstanzeige handelt es sich um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund (BGHR AO § 371 Selbstanzeige 6) für den Täter oder Teilnehmer, der die Selbstanzeige erstattet. Es bleibt zwar bei der Steuerhinterziehung, der Gesetzgeber verzichtet aber auf seinen Strafanspruch.

#### 2. Wie wirkt sich die Selbstanzeige auf das Besteuerungsverfahren aus?

Nein. Der Steuerhinterzieher haftet weiterhin für die hinterzogene Steuer (§ 71 AO), die Festsetzungsfrist verlängert sich (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO), es tritt eine Ablaufhemmung ein (§ 171 Abs. 5 S. 2 AO) und die Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) müssen bezahlt werden.

#### 3. Hat die Selbstanzeige Auswirkungen auf nicht steuerliche Straftaten?

Nein, selbst dann nicht, wenn diese mit der Steuerhinterziehung Tateinheitlich (§ 52 StGB) zusammentreffen.

Der Anzeigenerstatter genießt aber hinsichtlich einer nicht steuerlichen Straftat, die er durch Selbstanzeige zur Kenntnis von Amtsträgern der Finanzbehörde bringt, den Schutz des Steuergeheimnisses (§ 30 AO). Darüber hinaus dürfte dieser Aspekt auch bei der Strafzumessung bzw. bei Erwägungen, ein Ermittlungsverfahren aus Opportunitäts Gesichtspunkten zu beenden, eine Rolle spielen.

#### 4. Verlangt die Selbstanzeige ein freiwilliges Handeln wie bei § 24

StGB (Rücktritt vom Versuch)?

Nein. Eine Selbstanzeige kommt sogar in Betracht, wenn der Betroffene dem Vorwurf entgegen tritt und die Erklärung nicht „freiwillig“, sondern nur aus Erwägungen der „Vorsicht“ abgegeben hat (LG Stuttgart wistra 90, 72 f.). Dies ist etwa dann der Fall, wenn einer von zwei gemeinsam veranlagten Ehegatten seine Kapitaleinkünfte von einem seiner Konten nicht deklariert hat, ohne dass der Ehegatte hierauf Einfluss genommen hat.

#### 5. Muss die Selbstanzeige persönlich erstattet werden?

Ja, Straffreiheit erlangt nur, wer als Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung die Selbstanzeige persönlich erstattet. Dies schließt aber nicht aus, dass die Selbstanzeige durch einen – zuvor bevollmächtigten – Vertreter erstattet wird.

Entscheidend ist, dass der Täter die Mitteilung veranlasst hat und sie ihm deshalb zuzurechnen ist.

### Grundlagen

Von einem Vertreter ohne Vertretungsmacht abgegebene Erklärungen haben für den potenziellen Straftäter keine strafbefreiende Wirkung, selbst wenn dieser die Selbstanzeige später genehmigt oder wenn sie nach der jeweils gegebenen Sachlage seinem mutmaßlichen Willen entsprach (Joecks in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 80.).

## 6. Sind Formvorschriften zu beachten?

Nein, die Selbstanzeige bedarf grundsätzlich keiner Form, sie kann fernmündlich, schriftlich, per Fax, E-Mail u.s.w. abgegeben werden. Die Selbstanzeige muss als solche nicht bezeichnet werden, wenngleich für die Praxis dringend zu raten ist, dass die Selbstanzeige schriftlich erfolgt und der Zugang der Selbstanzeige durch einen Eingangsstempel des Finanzamts bestätigt wird. Die Selbstanzeige muss bei der im Einzelfall örtlich und sachlich zuständigen Behörde eingehen (Joecks a.a.O., Rn. 89). Wird die Selbstanzeige an die Staatsanwaltschaft geschickt, tritt die Wirkung der Selbstanzeige erst ein, wenn sie bei der Finanzbehörde eingeht. Sie sollte daher stets direkt an die Finanzbehörde adressiert werden. Erwogen werden kann lediglich eine Abschrift an die Staatsanwaltschaft zu senden, etwa um eine anstehende Durchsuchungsaktion auf diesem Wege auch noch kurzfristig zu verhindern.

## 7. Wie hoch sind die Anforderungen an eine Selbstanzeige?

Inhaltlich muss der Anzeigenerstatter durch die Selbstanzeige die ursprünglich unrichtige oder unvollständige Angabe berichtigt, ergänzt oder unterlassene Angaben wahrheitsgemäß nachgeholt werden. Darüber hinaus muss der Täter oder Teilnehmer einer (versuchten) Steuerhinterziehung neben den Besteuerungsgrundlagen auch seinen eigenen Tatbeitrag (aktiv) offenlegen (BGH NJW 03, 2996, 3000); die bloße Bestätigung des Außenprüfungsergebnisses oder die auf Vorhalt bestimmter auffälliger Sachverhalte eingeräumte Unrichtigkeit der bisherigen Angaben reicht dafür nicht aus (BGH NJW 05, 2723, 2726 mit Anm. Salditt PStR 05, 233).

Durch die Berichtigungserklärung („Materiallieferung“) muss die Finanzbehörde in der Lage sein, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt vollständig aufzuklären und die Steuer richtig festzusetzen (BGHSt 49, 136, 139 mit Anm. Gericke PStR 05, 204).

## 8. Was ist zu tun, wenn kurzfristig keine exakten Angaben über die Besteuerungsgrundlagen verfügbar sind?

Grundsätzlich bestehen zwei Möglichkeiten:

Zum einen kann der Steuerpflichtige einen sorgfältig begründeten Schätzvorschlag machen (BGH NJW 74, 2293); insoweit muss er die für die Schätzung erforderlichen Grundlagen mitteilen. Im Zweifelsfall sollte eine eher zu hohe Schätzung vorgenommen werden, denn liegt die Schätzung unterhalb einer später vorgenommenen tatsächlichen Festsetzung, kann dies nachteilhafte Auswirkungen haben, indem der überschießende Betrag nicht von der Selbstanzeige erfasst wird (OLG Stuttgart WiB 96, 959).

Zum anderen kann er die „gestufte Selbstanzeige“ wählen, wenngleich letztere nicht unerhebliche Risiken aufweist (näher dazu Webel, PStR 07, 213).

## 9. Welche finanziellen Risiken gehen mit einer Selbstanzeige einher?

Gemäß § 371 Abs. 3 AO wird Straffreiheit nur erlangt, wenn die hinterzogene Steuer innerhalb der bestimmten (angemessenen) Frist nachentrichtet wird. Erst mit der vollständigen und fristgerechten Zahlung der verkürzten Steuer erlangt der Täter die endgültige Straffreiheit seiner Selbstanzeige. Wird demgegenüber nicht innerhalb der gesetzlichen Nachzahlungsfrist die Steuer entrichtet, geht die Straffreiheit endgültig verloren. Werden Teilzahlungen geleistet, tritt Straffreiheit insoweit ein, als die hinterzogene Steuer entrichtet wurde. Eine Selbstanzeige will also auch finanziell wohl vorbereitet sein.

## 10. Wann ist eine Selbstanzeige nicht mehr möglich (Sperrgrund)?

Nach § 371 Abs. 2 AO tritt die Straffreiheit nicht ein, wenn 1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Übermittlung einer Steuerstrafat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist, oder dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist, oder 2. die Tat zum Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

## Frage Antwort

### 1. Wann ist der Amtsträger „erschienen“?

Erschienen ist der Amtsträger, wenn er am Ort der beabsichtigten Prüfung eingetroffen oder zumindest in das Blickfeld des Steuerpflichtigen getreten ist (OLG Stuttgart NStZ 89, 436), sog. „Mattentheorie“. Wirksam ist eine Selbstanzeige daher auch dann, wenn der Steuerpflichtige den Betriebsprüfer am ersten Prüfungstag außerhalb des Betriebsgeländes parken sieht und ihm dort vor Betreten des Geländes die Selbstanzeige übergibt. In der Praxis sollte man es darauf aber nicht ankommen lassen und die Selbstanzeige vorab an die Finanzbehörde adressieren, sei es auch per Fax. Zwischen dem Zugang der Prüfungsanordnung und dem Erscheinen des Prüfers ist die Selbstanzeige möglich. Erscheint der Amtsträger nur einem von mehreren Beteiligten, so ist er den übrigen noch nicht erschienen und eine Selbstanzeige insoweit noch möglich.

### 2. Wann ist er „zur Prüfung“ erschienen?

Der Prüfer muss in der Absicht erschienen sein, eine Außenprüfung i.S. des §§ 193 ff. AO vorzunehmen. Dazu gehören jede Einzelermittlungsmaßnahme an Ort und Stelle (BayObLG wistra 87, 77) sowie punktuelle Prüfungen i.S. des §§ 88 ff. AO und Durchsuchungshandlungen, soweit diese das Ziel haben, die richtige und vollständige Festsetzung der Steuern zu bezwecken. Vororterkundigungen, um eine Durchsuchung vorzubereiten, genügen nicht.

#### 2. Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung

#### 3. Welche Bedeutung kommt der Prüfungsanordnung zu?

Nach § 196 AO hat die Finanzbehörde den Umfang einer Betriebsprüfung schriftlich mitzuteilen. Aus der Prüfungsanordnung ergibt sich damit der Umfang der Sperrwirkung bezogen auf den Steuerpflichtigen, den entsprechenden Prüfungszeitraum und die zu prüfende Steuer.

In diesem Umfang kann der Steuerpflichtige dann keine wirksame Selbstanzeige mehr vornehmen.

#### 4. Wie wirkt sich insoweit ein rechtswidriges Verhalten der Finanzbehörde aus?

Höchstrichterlich bislang nicht entschieden ist die Frage, ob die Sperrwirkung des § 371 Abs. 1 Nr. 1a AO infolge eines rechtswidrigen Verhaltens der Finanzbehörden entfällt. In den Fällen, in denen die dem Erscheinen des Amtsträgers zugrunde liegende Prüfungsanordnung nichtig ist, weil sie an besonders schwerwiegenden offenkundigen Fehlern leidet (vgl. § 125 AO), scheidet eine Sperrwirkung jedenfalls aus (BGH NJW 05, 2723, 2725).

#### 5. Lebt die Möglichkeit einer Selbstanzeige wieder auf?

Ja, die o.a. Sperrwirkung entfällt in zeitlicher Hinsicht, sobald die Prüfung abgeschlossen ist und die Steuerhinterziehung nicht aufgedeckt wurde. Ab diesem Zeitpunkt kann der Steuerpflichtige wieder eine strafbefreiende Selbstanzeige bezogen auf die geprüfte Steuerart und den geprüften Steuerabschnitt erstatten.

#### 6. Hat die verunglückte Selbstanzeige strafrechtlich keine Wirkung?

Doch, eine Selbstanzeige, die nach Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung abgegeben wird, entfaltet zwar keine strafbefreiende Wirkung; sie ist aber strafmildernd zu berücksichtigen (§ 46 Abs. 2 S. 2 StGB).

## Frage Antwort

### 1. Wann ist ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten?

Ein Anfangsverdacht i.S. des § 152 Abs. 2 StPO setzt zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat voraus. Die Schwelle für eine Verfahrenseinleitung ist damit eher niedrig. Die bloße Möglichkeit einer schuldhaften Steuerverkürzung begründet allerdings noch keinen Verdacht, bietet aber Anlass zu ersten Nachforschungen (vgl. § 208 AO). Eingeleitet ist ein Verfahren, wenn Maßnahmen ergriffen werden, die erkennbar darauf abzielen, wegen einer Steuerstraftat vorzugehen.

### 2. Ist eine missbräuchliche Verfahrenseinleitung ein Sperrgrund?

Nein, liegen hinter einer Einleitung sachfremde Beweggründe, so ist die Selbstanzeige nicht ausgeschlossen. Zu denken ist etwa an eine anonyme Anzeige oder um Informationen dubiosen (kriminellen) Ursprungs, die noch keine tatsächlichen Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Straftat bietet. Um eine Selbstanzeige des Steuerpflichtigen zu verhindern, wird gleichwohl ein Strafverfahren eingeleitet und bekannt gegeben.

Nichts anderes gilt für Verfahrenseinleitungen, die einzig und allein dem Ziel dienen, eine Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung zu bewirken, ohne dass zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat vorliegen. Auch sie schließen eine Selbstanzeige nicht aus.

3. Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens

4. Bedarf die Verfahrenseinleitung einer bestimmten Form?

Nein, es ist keine bestimmte Form vorgesehen. Auch durch tatsächliches Verhalten kann eingeleitet werden, z.B. durch eine Vernehmung, die sich von einer Zeugen- in eine Beschuldigtenvernehmung wandelt.

5. Löst ein interner Vermerk bereits die Sperrwirkung aus?

Nein. Die interne Einleitung (Aktenvermerk nach § 397 Abs. 2 AO) löst noch keine Sperrwirkung aus. Maßgeblich ist die Bekanntgabe an den Beschuldigten.

Die Bekanntgabe muss spätestens dann erfolgen, wenn der Steuerpflichtige aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen (§ 397 Abs. 3 AO). Eine Selbstanzeige ist also noch möglich, wenn dem FA zwar Unterlagen (z.B. Kontrollmitteilungen oder Bankdaten, gleich welchen Ursprungs) vorliegen, die den Verdacht einer Steuerstraftat begründen, der Täter aber – ohne Verfahrenseinleitung – vom Innendienst um Auskünfte gebeten wird.

6. Wem ist wie die Einleitung bekannt zu geben?

Adressat der – i.d.R. schriftlichen – Einleitung ist nicht allein der Täter, sondern auch ein Teilnehmer der Tat oder ein Vertreter des Täters. Es reicht sogar aus, wenn gegenüber einer Person bekannt gegeben wird, die wegen ihrer besonderen Beziehung zum Täter in Betracht kommt (z.B. volljährige Familienangehörige). Presseberichterstattungen, Interviews durch Ermittlungspersonen u.Ä.

(„Zahlreiche Kunden der XY-Bank sind im Fokus der Ermittlungen und mit weiteren Durchsuchungen ist zu rechnen.“) genügen nicht.

7. Wer wird von der Sperrwirkung erfasst?

Nach der Bekanntgabe der Einleitung entfaltet diese ihre Sperrwirkung auf den oder die Täter, die darin genannt werden. In besonderen Fällen ist auch eine pauschale Bezeichnung des oder der Täter möglich. Allerdings müssen ausreichend individuelle Anhaltspunkte vorliegen, die Unklarheiten oder Verwechslungen ausschließen (BGH wistra 91, 217). Eine Selbstanzeige ist daher noch möglich, wenn z.B. gegen unbekannte Mitarbeiter oder Kunden einer Bank eingeleitet wird. Die Tat ist in diesem Zeitpunkt auch noch nicht entdeckt.

8. Welche Taten werden erfasst?

Entscheidend ist die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen „der Tat“. Soweit teilweise zur Auslegung dieses Tatbegriffs § 264 StPO herangezogen wird (LG Stuttgart wistra 86, 210), wird verkannt, dass dies zu einer erheblichen Ausweitung der Sperrwirkung führen würde, die dem Anliegen der Selbstanzeige nicht gerecht wird.

Maßgebend ist ein Tatbegriff, der auf die einzelne Handlung, d.h. auf die Nichtabgabe bzw. die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung abstellt. Die einzelne Tat i.S. der Norm bestimmt sich folglich nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigem (BGH wistra 00, 219, 225; Keller wistra 01, 369).

Einer Selbstanzeige steht die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 1 AO dann nicht entgegen, wenn zum Zeitpunkt, in dem ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat erschienen ist, der von einer späteren Selbstanzeige umfasste Sachverhalt weder vom Ermittlungswillen des Amtsträgers erfasst war, noch mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in engem sachlichen Zusammenhang stand (BGHSt 49, 136, 140, sodann BVerfG NJW 05, 352).

**Frage Antwort**

1. Wann ist die Tat entdeckt?

Ein nicht zum Täterkreis gehörender Dritter muss so viel vom Sachverhalt, vom Unrechtsgehalt und insbesondere auch vom subjektiven Tatbestand wissen, dass auf diese Wahrnehmung hin ein Steuerstrafverfahren gegründet werden kann und bei vorläufiger Bewertung der Tat die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung gegeben ist (BGH NSTz 83, 415; wistra 88, 308).

2. Wer kommt als Tatentdecker in Betracht?

Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden, zur Amtshilfe verpflichtete Gerichte und andere Behörden (§ 116 AO) Dritte, wenn damit zu rechnen ist, dass sie ihre Kenntnis der zuständigen Behörde weiterleiten werden.

Nicht in den maßgeblichen Personenkreis fallen Vertraute (z.B. Ehegatte, Mitarbeiter, Mittäter) des Verdächtigen (BGH wistra 88, 308).

3. Genügt ein strafprozessualer Anfangsverdacht i.S. des § 152 Abs. 2 StPO?

Nein. Ein bloßer Anfangsverdacht reicht nicht aus. Maßgebend für die Tatentdeckung ist die einzelne unterlassene oder unrichtige Steuererklärung. Für jede muss die notwendige (hinreichende) „Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses“ gegeben sein (BGHR AO § 371 Abs. 2 Nr. 2 – Tatentdeckung 3; BGH NJW 05, 2720, 2721). Eine grobe Kenntnis des Gesamtgeschehens reicht nicht aus.

An die konkreten Erkenntnisse, auf die sich die Verurteilungserwartung stützt, werden gerade dann strenge Voraussetzungen zu stellen sein, wenn die Informationen, die zur Verfahrenseinleitung geführt haben, ihrerseits makelbehaftet sind, etwa weil sie einen kriminellen Ursprung haben oder aufgrund verfahrensrechtlicher Besonderheiten noch nicht einmal absehbar ist, ob sie in verfahrensrechtlich zulässiger Weise jemals in ein Strafverfahren eingeführt werden können.

4. Die Sperrwirkung tritt erst ein, wenn der Täter wusste, dass die

**Tat entdeckt ist. Wann ist von einem Wissen auszugehen?**

Von einem Wissen ist dann auszugehen, wenn der Täter aus den ihm (nachweislich) bekannten Tatsachen den Schluss gezogen hat, dass eine Behörde oder eine in Betracht kommende Privatperson so viel von seiner Tat erfahren hat, dass bei vorläufiger Tatbewertung eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung wahrscheinlich ist (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 197.).

Geht der Täter fälschlicherweise davon aus, dass eine Tat entdeckt sei, schließt dies eine wirksame Selbstanzeige nicht aus.

**5. Wie sind Presseberichte zu werten, in denen die Behörden im Zusammenhang mit einem bestimmten Ermittlungskomplex zur Erstattung von „Selbstanzeigen“ auffordern?**

Mit der Entdeckung rechnen müssen heißt, dass der Täter aus den ihm (nachweislich) bekannten Tatsachen den Schluss hätten ziehen müssen, dass die Behörde von seiner Steuerhinterziehung erfahren hat (Joecks a.a.O., Rn. 197).

Entsprechende (Presse-)Verlautbarungen sprechen dagegen, dass bei den Ermittlungsbehörden bereits eine hinreichende Verurteilungserkenntnis vorliegt, da andernfalls die Aufforderung zur „Selbstanzeige“ sinnlos wäre. Jedenfalls darf der betroffene Steuerpflichtige diesen Schluss ziehen.

Für detaillierte Fragen stehe ich Ihnen gerne auch persönlich zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

**Elke Garreis**

Steuerberaterin  
Implerstr. 11  
81371 München

Tel : + 49 89 23 55 603  
Fax: + 49 89 23 55 60 59

email:info@steuerberatung-garreis.de  
www.steuerberatung-garreis.de