

Thomas Wenzler
Markus Rübenstahl

Die Selbstanzeige

Ratgeber Steuerstrafrecht

2. Auflage



Springer Gabler

Thomas Wenzler
Markus Rübenstahl

Die Selbstanzeige

Ratgeber Steuerstrafrecht

2. Auflage



Springer Gabler

Die Selbstanzeige

Thomas Wenzler • Markus Rübenstahl

Die Selbstanzeige

Ratgeber Steuerstrafrecht

2. Auflage

Thomas Wenzler
Markus Rübenthal

Köln
Deutschland

ISBN 978-3-658-03550-1 ISBN 978-3-658-03551-8 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-03551-8

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2010, 2015

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Fachmedien Wiesbaden ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Vorwort

Die Selbstanzeige nach § 371 AO ist trotz Einschränkung durch Gesetzgeber – insbesondere durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 und weitere Änderungen zum 1.1.2015– und Rechtsprechung immer noch ein taugliches Mittel zur Vermeidung der Bestrafung wegen einer Steuerstraftat, wenn sie durch erfahrene, steuerstrafrechtlich spezialisierte Berater verfasst und eingereicht wird. Entsprechendes gilt für die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO bei der Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung.

Die Möglichkeit sich von einer Bestrafung wegen Steuerhinterziehung freizukaufen, hatte über Jahrzehnte hinweg kein Gegenstück bei anderen Delikten. Heute finden sich vergleichbare Regeln bei der Geldwäsche (§ 261 StGB) und im Beitragsstrafrecht (§ 266 a StGB).

Die Selbstanzeige ist ein Dauerthema, dessen Aktualität in den vergangenen Jahren immer wieder unter Beweis gestellt worden ist. erinnert sei an dieser Stelle nur an die „Bankenfälle“ in den neunziger Jahren, die Liechtenstein-Fälle und die Fälle von Datenklau in der Schweiz, die die Öffentlichkeit mal mehr, mal weniger in ihren Bann gezogen haben und noch ziehen. Dabei beruht die aktuell steigende Zahl von Selbstanzeigen darauf, dass insbesondere Schweizer Banken ihre Kunden drängen, ihre Konten und Depots weiß zu machen und drohen ihnen, anderenfalls die Geschäftsbeziehung zu beenden. Dem Kunden bliebe dann die Wahl der Überweisung des Saldos auf ein von ihm benanntes Konto oder aber die Entgegennahme eines Schecks. Sicherlich gibt es noch Ausweichmöglichkeiten. Diese sind aber kostspielig und für den Durchschnittsanleger zu teuer. Wer sein Konto oder Depot in der Schweiz mit einem Ertrag von 5000,00 bis 10.000,00 € einmal im Jahr während des Ski- oder Wanderurlaubs „besucht“ hat, wird sich zumindest reiflich überlegen, einen solchen Besuch z. B. in Singapur zu machen, weil dann jeder Besuch schnell den jährlichen Ertrag verschlingt. Es kommt hinzu, dass außereuropäische Steueroasen mit ausgeprägtem Bankgeheimnis – von Ausnahmen-abgesehen – den (ehemaligen) zentraleuropäischen „sicheren Häfen“ im Hinblick auf politische und wirtschaftliche Stabilität sowie Rechtsstaatlichkeit nicht vergleichbar sind, d. h. Investitionen dort zusätzliche Risiken mit sich bringen.

Das Netz der Erkenntnismöglichkeiten und Ermittlungsmaßnahmen, das den Veranlagungsfinanzämtern und Ermittlungsbehörden zur Verfügung steht, ist bei alledem immer engmaschiger geworden. Es gibt in Europa praktisch keine sicheren Häfen für Schwarzgeld mehr, nachdem sich nicht zuletzt das Fürstentum Liechtenstein und die Schweiz zum Informationsaustausch nach OECD-Standard verpflichtet haben. Auch Luxemburg und Österreich haben ihren Widerstand aufgegeben und werden künftig am automatischen Informationsaustausch nach der reformierten EU-Zinsrichtlinie teilnehmen. Diese wird künftig nicht mehr nur Zinseinkünfte erfassen wird. Auch die Ermittlungsmöglichkeiten der Ermittlungsbehörden werden durch entsprechende europäische Rechtsakte wie z. B. der Richtlinie zur Europäischen Ermittlungsanordnung in den kommenden Jahren deutlich verbessert¹.

Nicht übersehen werden darf schließlich, dass nicht nur der Gesetzgeber, sondern auch die Rechtsprechung das Vorgehen gegen Steuerhinterzieher forciert. Das mittlerweile schon ältere Urteil des BGH zur Strafzumessung v. 2.12.2008² war dafür nur der Ausgangspunkt. Der 1. Strafsenat des BGH hat in dieser Entscheidung und allen darauf aufbauenden Verdikten sehr deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Steuerhinterziehung für ihn kein Kavaliersdelikt ist und er für eine Verschärfung des Vorgehens gegen Steuerhinterziehung eintritt. Insoweit sei an dieser Stelle auch auf das Urteil vom 17.3.2009³ zur Strafzumessung bei Tatserien, die neuere Rechtsprechung zu § 153 AO, auf die im Rahmen dieses Buchs näher einzugehen sein wird, und den Beschluss vom 20.5.2010 zu 1 StR 577/09⁴ zur Selbstanzeige hingewiesen. Zu beachten ist auch, dass der BGH eine Steuerhinterziehung in Millionenhöhe, die grundsätzlich zu einer Freiheitsstrafe ohne Bewährung führt, auch schon dann annimmt, wenn die Millionengrenze erst durch Addition einzelner Taten ergibt⁵. Der Gesetzgeber hat nicht nur die deutlichen Worte des BGH aufgegriffen, sondern auch den Unmut weiter Bevölkerungsteile, die die Regeln der Selbstanzeige für ungerecht, jedenfalls aber für zu weitgehend hielten. Daraufhin hat er diese zum 03. 5.2011 durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erheblich eingeschränkt. Weitere Einschränkungen und Verschärfungen, aber auch Erleichterungen sind zum 01.01.2015 Gesetz geworden

Berater, also Rechtsanwälte und Steuerberater, sind gefordert, wenn Mandanten von nicht versteuerten Betriebseinnahmen, bisher nicht deklarierten Geldanlagen und dergleichen berichten. Aber nicht nur an sie, sondern auch an Richter, Staatsanwälte und Mitarbeiter der Finanzverwaltung (insbesondere diejenigen in den Strafsachen- und Steuerfahndungsstellen) richtet sich dieses Buch.

Köln, im Februar 2015

¹ Vgl. hierzu Beyer, AO-StB 2014, 252 ff.

² 1 StR 416/08, NStZ 2009, 271 ff.

³ Zu 1 StR 627/08, NJW 2009, 1979 ff.

⁴ DStR 2010, 1133 f.

⁵ 1 StR 103/12, NJW 2012, 2599 ff.

Inhaltsverzeichnis

1 Überblick	1
1.1 Selbstanzeigenberatung als Berateraufgabe	1
1.2 Sinn und Zweck der Selbstanzeige	2
1.3 Pro und contra Selbstanzeige	3
1.4 Die Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeigemöglichkeit	4
1.5 Die Rechtsnatur der Selbstanzeige und ihre Folgen	5
1.5.1 Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgrund?	5
1.5.2 Rechtsfolgen	5
1.6 Verhältnis zum Versuchsrücktritt nach §§ 24 StGB	6
1.7 Übersicht über die Wirksamkeitsvoraussetzungen	7
2 Die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, § 371 AO	9
2.1 Anwendungsbereich	9
2.2 Die Berichtigungserklärung	10
2.2.1 Berichtigung durch wen?	10
2.2.2 Form	17
2.2.3 Die Berichtigungserklärung	18
2.3 Der Adressat der Selbstanzeige	36
2.4 Zahlung	38
2.4.1 Grundsätzliches	38
2.4.2 Wer muss zahlen?	39
2.4.3 Beraterproblem: „Mangelfall“ oder Insolvenz des Betroffenen ...	41
2.4.4 Zahlung und Kompensationsverbot	43
2.4.5 Die Zahlungsfrist	44
2.5 Die negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen	46
2.5.1 Allgemeine Hinweise zu (allen) Sperrgründen	48
2.5.2 Sperrgrund Nr. 1: Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO gegenüber dem Täter oder seinem Vertreter, § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO	52

2.5.3	Sperrgrund Nr. 2: Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit, § 371 Abs. 2 Nr. 1 c) AO (bzw. § 371 Abs. 2 Nr. 1 c), Nr. d) und Nr. 1 e) AO n. F.)	62
2.5.4	Sperrgrund Nr. 3: Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens, § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO	87
2.5.5	Sperrgrund Nr. 4: Die Tatentdeckung, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO	98
2.5.6	(Unechter) 5. Sperrgrund: Verkürzte Steuer oder nicht gerechtfertigter Steuervorteil von 50.000 (bzw. 25.000) € je Tat, §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO	106
2.5.7	(Unechter) Neuer Sperrgrund Nr. 6 der Verwirklichung eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2–5 AO ab dem 1.1.2015 (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 AO n. F.)	142
2.6	Die „verunglückte Selbstanzeige“ oder „Was tun, wenn die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nicht erfüllt werden können?“	143
2.7	Der Rettungsanker: Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	145
3	Die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378 Abs. 3 AO	149
3.1	Grundsätzliches	149
3.2	Anwendungsbereich	150
3.2.1	Allgemeines	150
3.2.2	Selbstanzeige und § 379 ff. AO bzw. § 130 OWiG	151
3.2.3	Leichtfertigkeit	152
3.3	Nur ein Sperrgrund	155
3.4	Beteiligter, § 14 OWiG	155
3.5	Form und Adressat der Nacherklärung	158
3.6	Inhalt der Nacherklärung, insbesondere: Reicht die bloße Anerkennung eines BP-Ergebnisses?	159
4	§ 153 AO, (Wann) gibt es eine Pflicht zur „Selbstanzeige“?	163
4.1	Allgemeines	163
4.2	Voraussetzungen der Anzeigepflicht	164
4.2.1	Unrichtige Erklärung	164
4.2.2	(Gefahr der) Steuerverkürzung	165
4.2.3	Steuerpflichtiger bzw. Vertreter als Berichtigungsverpflichteter	165
4.2.4	Nachträgliches Erkennen der Unrichtigkeit	166
4.3	Rechtsfolgen	168
4.3.1	Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und Berichtigung	168
4.3.2	Rechtsfolgen bei Unterlassen von Anzeige bzw. (korrekter) Berichtigung	169
4.3.3	Rechtsfolgen bei korrekter und rechtzeitiger Anzeige und Berichtigung	169

5 Verjährungsfragen	175
5.1 Grundsätzliches	175
5.2 Verfolgungsverjährung	176
5.2.1 Die Verfolgungsverjährungsfristen im Überblick	176
5.2.2 Die Neuregelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung durch das JStG 2009	177
5.2.3 Insbesondere: Die Steuerhinterziehung in großem Ausmaß, § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO	181
5.2.4 Der Beginn der Verfolgungsverjährung	186
5.3 Festsetzungsverjährung	192
5.3.1 Die Festsetzungsfrist	192
5.3.2 Verlängerte Festsetzungsfrist und Beweisanforderungen	192
5.3.3 Beginn der Festsetzungsfrist und Anlaufhemmung, § 170 AO ...	194
5.3.4 Ablaufhemmung nach § 171 AO	196
6 Selbstanzeigenberatung und Steuergeheimnis	205
6.1 Die Selbstanzeige von Beamten und Richtern	205
6.2 Die Selbstanzeige von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern	209
6.3 Selbstanzeigenberatung und Geldwäschegesetz	210
7 Honorarfragen	213
8 Ausblick	215
9 Checklisten	217
9.1 Checkliste „Mandatsübernahme“	217
9.2 Checkliste „Ergänzende Fragen bei der Übernahme eines Bankenfalls“	218
9.3 Checkliste „Form, Inhalt und Versand einer Selbstanzeige“	218
9.4 Checkliste Verjährung	219
10 Musterschreiben	221
10.1 Einfache Selbstanzeige	221
10.2 Einfache Selbstanzeige an zwei Veranlagungsfinanzämter	222
10.3 Gestufte Selbstanzeige in Bankenfällen	223
10.4 Zugangsnachweis	225
10.5 Besondere Vollmacht	226
Literatur	227
Sachverzeichnis	229

1.1 Selbstanzeigenberatung als Berateraufgabe

Die Selbstanzeigenberatung ist originäre Aufgabe der Rechtsanwälte mit steuerrechtlichem Fachwissen und der Steuerberater. Nur sie haben die Fachkompetenz, die erforderlich ist, um einen Sachverhalt zutreffend unter die Normen des Steuerrechts zu subsumieren und den Finanzbehörden so zu schildern, dass der Mandant in den Genuss der mit der Selbstanzeige verfolgten Straffreiheit kommt. Sie ist Steuerberatung und unterliegt damit nicht dem Verbot der Mehrfachverteidigung nach § 146 StPO bzw. §§ 46 OWiG, 146 StPO. Mithin können z. B. auch Eheleute oder mehrere Gesellschafter gleichzeitig beraten werden, solange dabei nicht gegen Berufspflichten wie das Verbot widerstreitende Interessen zu vertreten verstoßen wird.

Berater sollten allerdings immer Vorsicht walten lassen und daher vorausschauend handeln. Ist von Anfang an abzusehen, dass die zu beratenden Personen keinen Konsens hinsichtlich des Vorgehens finden werden, sollte – wenn überhaupt – nur das Mandat einer einzigen Person angenommen werden. Übernimmt man gleichwohl mehrere Mandate und kommt es zum Zerwürfnis zwischen den Mandanten, muss man alle Mandate niederlegen und das bis dahin gezahlte Honorar erstatten.

Von der Selbstanzeigenberatung zu unterscheiden ist die Verteidigung im Steuerstrafverfahren oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren, die insbesondere auch im Bestreiten des Vorliegens von Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO liegen kann. Das ist Strafverteidigung. Hier gilt dann ohne Zweifel § 146 StPO bzw. §§ 46 OWiG, 146 StPO.

1.2 Sinn und Zweck der Selbstanzeige

Die Möglichkeit der Selbstanzeige besteht vor allem aus fiskalischen Gründen. Die Selbstanzeige soll bisher verschlossene Steuerquellen erschließen und auf unberechtigt erlangte Steuererstattungen hinweisen¹. Zielsetzung des Gesetzgebers ist also die Mehrung des Steueraufkommens. Hierfür den Weg der Straf- bzw. Bußgeldfreiheit zu wählen, beruht auf den aus Sicht des Staates ungünstigen Bedingungen, unter denen er sein Besteuerungsrecht ausüben muss. Der Staat befindet sich nämlich infolge (aktuell noch) nicht ausreichender Kontrollmöglichkeiten in einer Notsituation und muss deshalb auf die Mithilfe seiner Bürger zurückgreifen. Diesen wird die Mithilfe in Form der Selbstanzeige durch Straf- bzw. Bußgeldfreiheit schmackhaft gemacht, während die Verweigerung der Mithilfe bzw. die Steuerverkürzung sanktionsbewehrt ist². Die Straf- oder Bußgeldfreiheit wird also nicht für eine bessere Einsicht oder gar Reue, sondern nur für die Aufklärungsarbeit des Steuerüblers und die damit verbundene Rückkehr in die Steuerehrlichkeit gewährt. Seine Motive für die Selbstanzeige sind also völlig unbeachtlich. Unerheblich ist auch, ob er sie freiwillig oder unter dem Druck bevorstehender Entdeckung erstattet³. Hierauf baut die von einigen Politikern über Parteigrenzen hinweg zuweilen aufgestellte Forderung nach Abschaffung der Selbstanzeige auf. Sie meinen, wer nicht bereue oder nur unter dem Druck der Entdeckungsgefahr Selbstanzeige erstatte, dürfe nicht straffrei ausgehen. Ihnen ist zunächst zu entgegnen, dass ein Lippenbekenntnis nichts wert ist. Des Weiteren haben gerade die Datenklau-Fälle gezeigt, dass die durch das Angebot von illegal beschafften Daten aus Sicht der betroffenen Steuerübler erhöhte Entdeckungsgefahr zu einer exponentiell gestiegenen Zahl von Selbstanzeigen führt. Diese Zahl von Fällen könnten die Strafsachen – und Steuerfahndungsstellen mit ihrem aktuellen Personalbestand überhaupt nicht bewältigen, wenn sie einen jeden dieser Fälle selbst ausermitteln müssten.

Nicht unberücksichtigt bleiben darf in diesem Zusammenhang natürlich, dass sich die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Behörden bei der Verfolgung von Steuerverfehlungen in den vergangenen Jahren erheblich verbessert hat und aufgrund des gestiegenen Drucks nun auch Staaten an dieser Zusammenarbeit teilnehmen (werden), bei denen dies vor einigen Jahren noch als völlig undenkbar erschien. Als Beispiel sei insoweit Liechtenstein angeführt, dass mit der Bundesrepublik Deutschland ein Abkommen über Zusammenarbeit und Informationsaustausch in Steuersachen geschlossen hat⁴.

Auch die heutigen technischen Gegebenheiten ermöglichen den Ermittlungsbehörden heute Ermittlungen, die es so entweder bis dahin nicht gab oder aber durch die Technik erheblich schneller von Statten gehen. Genannt seien hier nur die Kontenabfrage und –über-

¹ BGH v. 5.5.2004, 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720/2721; BGH v. 20.5.2010 zu 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180/181 f.; BGH v. 25.07.2011 zu 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298/315.

² Wannemacher-Schmeddig, Rdnr. 1929; BGH v. 20.5.2010 zu 1 StR 577/09 DSStR 2010, 1133 ff.

³ Wannemacher-Schmeddig, Rdnr. 1930.

⁴ vom 02.09.2009, BGBl. 2010 II S. 951.

wachung, die sowohl national auch international möglich ist⁵, und auch die Ausstattung der Prüfer mit dem Programm WIN-IDEA, dessen Prüfroutinen in Minuten das erledigen, was früher Tage in Anspruch genommen hat. Aber auch alle diese Möglichkeiten verursachen immer noch erheblichen Aufwand. Darum werden die Praktiker in der Finanzverwaltung an der Selbstanzeige auch zukünftig festhalten wollen.

1.3 Pro und contra Selbstanzeige

Die Motive für eine Selbstanzeige sind vielfältiger Natur. Nicht umsonst geht tagtäglich bundesweit bei den Finanzbehörden eine Vielzahl von Selbstanzeigen ein. Waren es vor einiger Zeit noch illegal beschaffte und von den Bundesländern abgekaufte Daten deutscher Kunden, die diese zur Selbstanzeige veranlassten, sind es aktuell die Bank selbst, die ihre Kunden vor die Wahl stellen: Entweder der Kunde belegt, dass er die Erträge, die er mit seiner Anlage bei der betreffenden Bank erzielt, versteuert bzw. versteuert hat – ggfls. im Wege der Selbstanzeige – oder ihm wird die Geschäftsbeziehung gekündigt⁶.

Keineswegs ist die Selbstanzeige auf sog. Bankenfälle beschränkt, wenngleich diese aktuell wohl der Hauptanwendungsfall sind. Mit einer Selbstanzeige kann man beispielsweise auch der Bestrafung wegen einer Steuerhinterziehung entgehen, deren Entdeckung aufgrund einer Kontrollmitteilung, die im Rahmen der Betriebsprüfung eines Geschäftspartners ergeht, droht. Eine Selbstanzeige ist des Weiteren sinnvoll, wenn Schwarzgeld „legalisiert“ werden muss, das man für die Fortführung und/oder den Erhalt des eigenen Unternehmens benötigt, weil z. B. Bankkredite nicht zu bekommen sind.

Unabhängig von einem Druck der Bank kann Handlungsbedarf vor allen Dingen dann bestehen, wenn im Alter Kosten entstehen, die nur aus einer ausländischen Geldanlage gedeckt werden können, der „Besuch beim Schwarzgeld“ im Ausland aber nicht mehr möglich ist und Dritten einschließlich Familienmitgliedern nicht überlassen werden kann oder soll (von den rechtlichen und tatsächlichen Gefahren des Bargeldtransportes über Grenzen hinweg einmal ganz abgesehen). Auch innerfamiliäre Auseinandersetzungen wie z. B. eine Scheidung bergen nicht nur die Gefahr der Denunziation in sich, sondern können es erforderlich machen, für Zwecke der Vermögensauseinandersetzung aus schwarzem weißes Geld zu machen.

Schließlich ist an eine Selbstanzeige vor allen Dingen auch dann zu denken, wenn den Erben ein „gut bestelltes Haus“ hinterlassen werden soll, d. h. man den Erben also die Lasten abnehmen will, die mit der Nacherklärung von bisher nicht deklarierten Einkünften verbunden sind. In der Regel sind die betroffenen Erben über solche Anlagen jedenfalls

⁵ Vgl. etwa § 24 c KWG und Protokoll vom 16.10.2001 zu dem Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

⁶ Das ist insbesondere Praxis Schweizer Banken. Teilweise wird sogar erwartet, dass der Rechtsanwalt oder Steuerberater des Kunden auf einem von der Bank vorgehaltenen Formular bestätigt, dass eine Nacherklärung stattgefunden hat.

nur sehr unzureichend informiert und oftmals sogar völlig ahnungslos. Bei Eintreten des Erbfalls sind sie dann mit Blick auf § 153 AO in der (strafbewehrten) Pflicht und müssen sich erst einmal auf den Kenntnisstand des Erblassers bringen, indem sie sich die nötigen Informationen beschaffen. Jedenfalls in Steuerhinterziehungsfällen ist das aufgrund der durch § 169 Abs. 2 Satz 2 bzw durch § 371 Abs. 1 Satz 2 AO in der ab dem 01.01.2015 geltenden Gesetzesfassung vorgegebenen 10-Jahres-Zeiträume ein schwieriges Unterfangen, da die kontoführende Bank die benötigten Unterlagen oftmals gar nicht mehr für den ganzen Zeitraum zur Verfügung stellen kann, weil Aufbewahrungsfristen abgelaufen sind. Dieses Problem wird durch den zum 01.01.2015 neu gefassten § 170 Abs. 6 AO noch verstärkt.

Es gibt aber auch Gründe, die gegen eine Selbstanzeige sprechen können. So kann in sog. Bankenfällen das vorhandene Vermögen infolge Kursverlusten nicht ausreichen, die Steuernachzahlungen zuzüglich Zinsen zu begleichen. Des Weiteren kann eine Selbstanzeige bzw. Nacherklärung zu erheblichen Verwerfungen im Familienkreis führen, weil z. B. der eine Erbe reinen Tisch machen will, der andere aber nicht. Schließlich können aufgrund einer Selbstanzeige andere Straftatbestände aufgedeckt werden, für die keine Straffreiheit erlangt wird.

- ▶ **Beraterhinweis** Eine Pflicht zur Selbstanzeige gibt es nur dann, wenn eine Pflicht zur Nacherklärung nach § 153 AO besteht.

1.4 Die Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeigemöglichkeit

Die Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeige ist seit langem geklärt. Das Amtsgericht Saarbrücken hat in einem Vorlagebeschluss vom 2.12.1982⁷ die Ansicht vertreten, dass § 371 Abs. 1 und 3 AO gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 GG verstoßen. Das BVerfG hat diese Vorlage als unzulässig zurückgewiesen und zur Sache lediglich ausgeführt, dass die Tatsache, dass der Gesetzgeber bei anderen Vorschriften keine vergleichbare Möglichkeit der Strafbefreiung geschaffen habe, nicht die Gültigkeit einer solchen Norm im Steuerstrafrecht berühre. Auch der BGH hat in seinem Urteil v. 13.5.1983⁸ zum Ausdruck gebracht, dass er keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 371 AO hat.

⁷ 35–55/82, NStZ 1983, 176.

⁸ 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415.

1.5 Die Rechtsnatur der Selbstanzeige und ihre Folgen

1.5.1 Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgrund?

Die Selbstanzeige ist nach heute ganz herrschender Meinung grundsätzlich ein sog. persönlicher Strafaufhebungsgrund⁹. Dies erklärt sich daraus, dass die Umstände, die bei der Selbstanzeige zur Strafbefreiung führen, erst nach begangener Tat auftreten. Das verkennt die früher vertretene abweichende Auffassung, wonach die (wirksame) Selbstanzeige einen Strafausschließungsgrund darstellt. Lediglich in den Fällen der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO bzw. §§ 371 Abs. 2 Nr. 3 und 4, 398a AO in der ab dem 01.01.2015 geltenden Gesetzesfassung tritt an die Stelle der Strafausschließung ein Strafverfolgungshindernis, was für den Betroffenen – abgesehen von den zusätzlichen finanziellen Lasten – aber keinen Unterschied macht.

1.5.2 Rechtsfolgen

1.5.2.1 Gesonderte Prüfung für jeden Täter oder Teilnehmer

Aus der Tatsache, dass die Selbstanzeige einen persönlichen Strafaufhebungsgrund darstellt, ergibt sich zunächst, dass die Rechtswohltat des § 371 AO bzw. des § 378 Abs. 3 AO nur demjenigen zugute kommt, der die tatbestandlichen Voraussetzungen der Vorschrift in seiner Person erfüllt. Also ist das für einen jeden Täter oder Teilnehmer gesondert zu prüfen¹⁰.

1.5.2.2 Keine Berücksichtigung subjektiver Umstände

Die Straf- bzw. Bußgeldfreiheit nach § 371 bzw. 378 Abs. 3 AO hängt einzig und allein vom Vorliegen der in den genannten Vorschriften aufgeführten Voraussetzungen ab. Der Anzeigenerstatter muss also z. B. seine Verfehlung nicht bereuen und selbst wenn er über das Vorliegen einer negativen Voraussetzung für die Straf- oder Bußgeldfreiheit irrt, geht er straf- bzw. bußgeldfrei aus, solange nur die Voraussetzungen erfüllt sind.

Da es auf subjektive Umstände nicht ankommt, sind auch „undolos“ abgegebene Teilselbstanzeigen, also solche, bei denen entgegen § 371 Abs. 1 AO unbewusst nicht vollständig nacherklärt wird, unwirksam, wenngleich diese Frage höchstrichterlich nicht geklärt ist¹¹. Eine Ausnahme ist für nur geringfügige Abweichungen zu machen, worauf im Rahmen der Ausführungen zum Inhalt einer Selbstanzeige einzugehen sein wird.

Auch die (zwischenzeitlich eingetretene) Mittellosigkeit, die eine Nachzahlung der verkürzten Steuern, Zinsen und –ggfls. – des Zuschlags nach § 398a AO unmöglich macht,

⁹ Statt vieler Kohlmann, § 371 AO Rdnr. 25 m. w. N.

¹⁰ BGH v. 24.10.1984, 3 StR 351/84, wistra 1985, 74; Kohlmann, § 371 AO Rdnr. 39.

¹¹ Webel, PStR 2014, 70/71; Heuel, AO-StB 2014, 119/120.