

Annette Parsch / Thomas Nuzinger

Selbstanzeigeberatung in der Praxis



Selbstanzeigeberatung in der Praxis

von

Annette Parsch

Rechtsanwältin

und

Dr. Thomas Nuzinger

Rechtsanwalt

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 14400 6](http://ESV.info/978%203%20503%2014400%206)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 14199 9
eBook: ISBN 978 3 503 14400 6

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin

Vorwort

Das vorliegende Werk erhebt nicht den Anspruch, rechtswissenschaftlichen Maßstäben zu genügen. Es wird hier auch nicht das Ziel verfolgt, alle rechtlichen oder tatsächlichen Probleme der Selbstanzeige umfassend und unter Berücksichtigung sämtlicher auf dem Markt befindlicher Auffassungen zu behandeln. Schwerpunkt unserer Darlegungen ist auch nicht die eigene Sicht der Verfasser dazu, wie die Dinge gehandhabt werden sollten. Worum es geht, ist vielmehr zweierlei:

Hauptadressat unserer Darlegungen ist der **professionelle Berater**, der zwar über rechtliche oder steuerliche, nicht aber über spezifisch strafrechtliche Detailkenntnisse verfügt. Ihm soll ein profunder Überblick über die **Grundlagen und Grundbegriffe der Selbstanzeige** gegeben werden. Er soll damit befähigt werden, im konkreten praktischen Fall zu beurteilen, ob eine Selbstanzeige überhaupt in Frage kommt und falls ja, mit welchen Problemen und Schwierigkeiten zu rechnen sein könnte. Darüber hinaus soll dem steuerstrafrechtlichen Experten oder demjenigen, der es werden will, in komprimierter Form und in groben Zügen für einige **gängige Fallkonstellationen** ein nachvollziehbarer Weg von der Mandatsannahme bis zur Ablage der Handakte nach erfolgreicher Selbstanzeige vorgeschlagen werden. Ein Anspruch auf Vollständigkeit oder gar, um einen u. a. von der aktuellen Bundeskanzlerin immer wieder verwendeten Terminus zu gebrauchen, „Alternativlosigkeit“¹ wird insoweit zwar nicht erhoben. Geboten wird aber ein Bericht darüber, wie die Verfasser schon vielfach vorgegangen sind und wie man vernünftigerweise vorgehen kann, um die stets schon bei Mandatsaufnahme bestehende, steuerlich und strafrechtlich in aller Regel prekäre Situation des Mandanten einer sachlich und rechtlich angemessenen und zugleich für den Betroffenen vor allem in wirtschaftlicher Hinsicht möglichst erträglichen Lösung zuzuführen.

Natürlich ersetzt die Lektüre dieses Werks weder die eingehende Befassung mit dem jeweiligen Einzelfall noch die Vertiefung der aufgeworfenen Fragen anhand der einschlägigen Kommentarliteratur und insbesondere der sehr umfangreichen Rechtsprechung der Strafgerichte

¹ Vgl. zur Problematik dieses Begriffs bereits aus dem Jahre 2011 <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/alternativlos-merkels-verdrusswort-1574350.html>.

sowie teilweise auch der Finanzgerichte. Die schlichte, alltägliche Routine, die sich mit der Zeit einstellt und die gelegentlich von Nutzen ist, kann ohnehin nur der jeweils handelnde Rechtsanwalt oder Steuerberater selbst erwerben. Was hier vermittelt werden kann und soll, sind **Überblick**, **Handwerkszeug** und nicht zuletzt **Problembewusstsein**. Das ist nicht alles, was man braucht, aber ohne das geht es sicher nicht.

Der Zielsetzung entspricht der Aufbau des Werks. Der Verschaffung von Überblick dient insbesondere der 1. Teil, Rechtliche Grundlagen, in dem die alte und die neue Fassung des § 371 der Abgabenordnung (AO) vorgestellt und die bisher bekannt gewordenen Rechtsprobleme angesprochen werden. Nach der Lektüre dieses Teils sollte der Leser den Regelungsgehalt des § 371 AO alter wie neuer Fassung in seinen wesentlichen Zügen vor Augen haben. Die Orientierung an „Normalfällen“, die sich durch das ganze Werk zieht, ist dabei im Übrigen kein Zufall: Aus Sicht der Verfasser ist es eine sehr Ziel führende Methode des juristischen Lernens, sich zunächst einmal zu verdeutlichen, welche Fallkonstellationen nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ursprünglich geregelt werden sollten, und in welcher Weise. Von da aus fällt es vielfach relativ leicht, zu verstehen, warum sich Problemfälle und Streitigkeiten entwickeln: Manche Sachverhalte liegen eben anders als dasjenige Modell von der Wirklichkeit, das der gesetzlichen Normierung zugrunde gelegt wurde, und die Unterschiede können, müssen aber nicht rechtlich relevant sein.

Ein analoges Vorgehen findet sich im 2. Teil, Praxishinweise. Bei diesem Teil handelt es sich um eine Art Führung durch die tägliche Arbeit an Selbstanzeigemandaten. Auch hier wird immer vom typischen, vom „Normalfall“ ausgegangen, daneben aber auch der Blick des Lesers auf Fallgestaltungen gerichtet, die besondere Schwierigkeiten bereiten und Probleme aufwerfen können. Natürlich kann insbesondere Letzteres nur exemplarisch geschehen: Es ist eine Binsenweisheit, dass kein Fall ist wie der andere und der Berater immer wieder vor neuen, teilweise kniffligen Aufgaben steht, die bewältigt werden müssen. Ob ein Fall vom Üblichen abweicht, kann man aber eben nur beurteilen, wenn man eine klare Vorstellung davon hat, was theoretisch wie praktisch als Standard anzusehen ist. Es ist dabei die Hoffnung der Verfasser, das vorliegende Werk möge auch und vielleicht sogar in erster Linie zur Schärfung des Urteilsvermögens beitragen.

Mannheim, im Oktober 2012

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
1. Teil Rechtliche Grundlagen (§§ 371, 398a, 378 Abs. 3 AO)	
A. Überblick	3
1. Gesetzestexte	3
2. Zentrale Aspekte der Neuregelung in Stichworten	5
a. Erhebliche Einschränkung der sogenannten „Teilselbstanzeige“	5
b. Neufassung der Sperrwirkungen des § 371 Abs. 2 AO	6
c. Neuformulierung des § 378 Abs. 3 AO	8
B. Alte und neue Rechtsfragen	9
1. Überblick	9
2. Inhalt der Selbstanzeige	9
a. Unstreitiges und gesetzlicher Normalfall der strafbefreienden Selbstanzeige	9
aa. Vorklärungen	9
bb. Gesetzlicher Normalfall	12
cc. Insbesondere: Zutreffende und vollständige Angaben zum Sachverhalt	13
b. Insbesondere: Selbstanzeige und steuerliche Schätzung	14
aa. Die Bedeutung der steuerlichen Schätzung für die Selbstanzeige	14
bb. Die Grundsätze der steuerlichen Schätzung nach § 162 AO im Überblick	16
c. Die so genannte Teilselbstanzeige	21
aa. Alte und neue Rechtslage im Überblick	21
bb. Insbesondere: die „Bagatellgrenze“	23
cc. Insbesondere: vollständige Angaben innerhalb derselben Steuerart	25
dd. Insbesondere: Verjährungsprüfung	27
3. Weitere positive Voraussetzungen der Strafbefreiung	33
a. Zur Form der Selbstanzeige	33
b. Adressat der Selbstanzeige	34
aa. Ausgangspunkt: § 6 AO	34
bb. Zuständigkeitserfordernis?	35
cc. Wirksamkeit der Einreichung bei nicht in § 6 AO bezeichneten Stellen?	36

c. Bei vollendeter Tat: fristgerechte Nachzahlung, § 371 Abs. 3 AO	38
aa. Nachzahlung	38
bb. Frist	45
cc. Verhältnis zur Steuerpflicht	48
4. Negative Voraussetzungen der Selbstanzeige:	
Sperren nach § 371 Abs. 2 AO	49
a. Überblick	49
b. Sperre durch Ankündigung der Außenprüfung nach § 196 AO, § 371 Abs. 2 Ziff. 1a AO	51
c. Sperre durch Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens, § 371 Abs. 2 Ziff. 1b AO n.F.	53
aa. Bedeutung der Novellierung	53
bb. Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens	55
d. Sperre durch Erscheinen des Amtsträgers zur Prüfung oder Ermittlung, § 371 Abs. 2 Ziff. 1c AO n.F.	62
e. Sperrwirkung der Tatentdeckung, § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO n.F.	65
aa. Überblick	65
bb. Subjekt der Tatentdeckung	66
cc. Gegenstand der Tatentdeckung	68
dd. Relevanz der subjektiven Einschätzung des Entdeckenden ..	72
ee. Subjektives Element auf Seiten des Anzeigeerstatters	73
f. Scheinbare Sperrwirkung des Umfangs der Tat, § 371 Abs. 2 Ziff. 3 AO n.F. i.V.m. § 398a AO	76
g. Wegfall der Sperre: Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit	80
h. Exkurs: die so genannte gestufte Selbstanzeige	81
i. Exkurs: Entfall der Strafbefreiung bei Widerruf der Selbstanzeige	84
5. Rechtliche und tatsächliche Folgen der Selbstanzeige	86
a. Sachlicher Umfang der Strafbefreiung	86
aa. Begrenzung der Rechtsfolgen der Steuerhinter- ziehung auf den Wegfall der Bestrafung	86
bb. Kein Wegfall der Bestrafung wegen anderer Delikte	88
cc. Neu geschaffener Sonderfall: § 371 Abs. 2 Ziff. 3 AO mit § 398a AO	93
b. Persönlicher Umfang der Strafbefreiung	93
aa. Normalfall	93
bb. Insbesondere: die Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	94
c. Weitere Folgen der Selbstanzeige	96
d. Insbesondere: Selbstanzeige und Disziplinarrecht	97
aa. Frage der Informationsweitergabe	97
bb. Denkbare Disziplinarmaßnahmen	100

6. Die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 3 AO	103
7. Das Verhältnis zwischen Strafrecht und Steuerrecht bei der Selbstanzeige	105
a. Steuerrechtliche Verjährungsfragen.	105
b. Strafverfahren und Besteuerungsverfahren	109
aa. Grundsätzliche Unabhängigkeit voneinander	109
bb. Selbstanzeige und Nacherklärungspflicht nach § 153 AO . .	111
cc. Pflicht zur Selbstanzeige?	114
2. Teil Praxishinweise	
A. Übersicht.	117
B. Juristische und natürliche Personen.	119
C. „Normalfall“ und „Eilfall“.	121
D. Folgenabschätzung und -abwägung	125
E. Zusammenarbeit der Berater	133
F. Der Verlauf der Selbstanzeigeberatung anhand ausgewählter Fallbeispiele.	135
1. Schwarzgeldkonto-Fall	135
a. Sachverhalt.	135
b. Gang der Beratung.	135
c. Insbesondere: Klärung der erzielten Erträge	138
aa. Übersicht	138
bb. Einzelfragen	138
d. Fertigung und Einreichung der Selbstanzeige.	141
2. Bestechungs-Fall	144
a. Übersicht.	144
b. Amtsträger-Bestechungs-Fall	144
aa. Sachverhalt	144
bb. Gang der Beratung	145
c. Fall der Bestechung im geschäftlichen Verkehr.	149
aa. Sachverhalt	149
bb. Gang der Beratung	149
3. Gewerbliche/freiberufliche Einkünfte-Fall.	153
a. Sachverhalt.	153
b. Gang der Beratung.	154
4. Erbschaft- und Schenkungsteuerfall	157
a. Sachverhalt.	157
b. Gang der Beratung.	157
aa. Übersicht	157
bb. Schenkungsteuerliche Lage	157
cc. Einkommensteuerrechtliche Lage	158
G. Schlussbemerkung.	161

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AG	Amtsgericht
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
BBG	Bundesbeamtengesetz
BDG	Bundesdisziplingesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (vom Bundesfinanzhof herausgegeben)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshof in Strafsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BRRG	Rahmengesetz zur Vereinheitlichung des Beamtenrechts (Bundesrechtsrahmengesetz)
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungs- gerichts
d. h.	das heißt
ders.	derselbe
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung

ebda.	ebenda
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGGVG	Einführungsgesetz in das Gerichtsverfassungsgesetz
ErbStG	Erschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	und folgende
FA	Finanzamt
ff.	und die folgenden
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GewSt	Gewerbesteuer
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
HRRS	Onlinezeitschrift für höchstrichterliche Rechtsprechung im Strafrecht
HS	Halbsatz
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
InvStG	Investmentsteuergesetz
JR	Juristische Rundschau
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MiStra	Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NStZ-RR	NStZ-Rechtsprechungsreport Strafrecht
NvWZ-RR	Rechtsprechungsreport Verwaltungsrecht
NWB	Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht

NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RiStBV	Richtlinien für das Strafverfahren und das Bußgeldverfahren
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Satz / Seite
StBG	Die Steuerberatung
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
u. E.	unseres Erachtens
u. a.	unter anderem / und andere
USt	Umsatzsteuer
VG	Verwaltungsgericht
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

1. Teil

Rechtliche Grundlagen (§§ 371, 398a, 378 Abs. 3 AO)

A. Überblick

1. Gesetzestexte

§ 371 AO alte Fassung lautete:

1

„(1) Wer in den Fällen des § 370 unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
 - a. ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
 - b. dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- und Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist oder
2. die Tat im 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.

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für einen an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, soweit er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

(4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.“

§ 371 AO neue Fassung lautet:

2

„(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

- a. dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder
 - b. dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder
 - c. ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
 2. eine der Steuerstraftaten im 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 oder
 3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000 Euro je Tat übersteigt.
 - (3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.
 - (4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.“
- 3 Im Zusammenhang mit § 371 n. F. AO muss der zeitgleich im Jahr 2011 neu eingefügte § 398a AO gesehen werden:
- „In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000,00 Euro übersteigt (§ 371 Abs. 2 Ziff. 3), wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist
1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und
 2. einen Geldbetrag in Höhe von 5 % der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt.“
- 4 § 378 Abs. 3 AO alte Fassung lautete:
- „Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. § 371 Abs. 3 und 4 gilt entsprechend.“