

# Die strafbefreiende Selbstanzeige



**Mandanten-Info**

## **Die strafbefreiende Selbstanzeige**

- 1 Einführung
- 2 Die Selbstanzeige im Überblick
- 3 Der Inhalt der Selbstanzeige
  - 3.1 Zu berücksichtigende Zeiträume
  - 3.2 Angaben pro Steuerart
  - 3.3 Vollständigkeit der Angaben
  - 3.4 Ausnahmen: Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Voranmeldungen
  - 3.5 Schätzungen
- 4 Die Form der Selbstanzeige
- 5 Die Person des Anzeigerstatters
- 6 Der Adressat der Selbstanzeige
- 7 Nachzahlung der Steuern
- 8 Ausschlussgründe
  - 8.1 Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung
  - 8.2 Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens
  - 8.3 Erscheinen eines Prüfers zur steuerlichen Außenprüfung oder Nachschau
  - 8.4 Erscheinen eines Amtsträgers im Ermittlungsverfahren
  - 8.5 Tatentdeckung
  - 8.6 Großes Ausmaß oder besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung
- 9 Strafzuschlag

10 Selbstanzeige trotz Sperrgrunds?

10.1 Der Trick mit der Bekanntgabe

10.2 Selbstanzeige für andere Steuerarten oder Zeiträume

10.3 Berichtigung nach § 153 AO

10.4 Selbstanzeige nach Wegfall des Sperrgrundes

11 Schlussbemerkung

## 1 Einführung

Bereits im Mittelalter verkaufte die Kirche Ablassbriefe. Man konnte sich dadurch von seinen Sünden freikaufen und wurde vor dem Fegefeuer verschont. Nach diesem Modell funktioniert auch die strafbefreiende Selbstanzeige: Durch freiwilliges Offenbaren der Steuersünden, Nachentrichtung der Steuern, Zinsen und des Solidaritätszuschlages sowie gegebenenfalls Bezahlung eines Strafzuschlages kann man Straffreiheit erreichen, obwohl bereits eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt.

Das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige besteht bereits seit dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919 und ist schon immer umstritten. Es stellt auch eine einmalige Ausnahmeerscheinung im deutschen Strafrecht dar, dass man die Strafbarkeit einer vollendeten Tat durch Rückkehr zur Steuerehrlichkeit und Bezahlung nachträglich beseitigen kann.

Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren in mehreren Stufen die Vorschriften zur Selbstanzeige verschärft. Allgemein hat in der Gesellschaft (und damit auch in der Rechtsprechung) ein Umdenken stattgefunden. Steuerhinterziehung ist kein Kavaliersdelikt mehr, sondern wird strafrechtlich hart sanktioniert. Aufsehenerregende Strafprozesse wie der Fall des Uli Hoeneß (nach einer missglückten Selbstanzeige) oder der Ankauf von Daten-CDs aus der Schweiz und deren systematische Aufarbeitung durch deutsche Finanzbehörden haben dazu geführt, dass Steuerhinterziehung wieder stärker als Unrecht empfunden wird.

Vielleicht haben auch Sie wegen dieses öffentlichen Sinneswandels ein mulmiges Gefühl bei dem Gedanken an Steuersünden aus der Vergangenheit. Oder es trägt sich in Ihrem Freundes- und Bekanntenkreis jemand mit dem Gedanken, durch eine Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen. Oft ist auch die Sorge, dass Ehepartner im Scheidungskrieg oder frühere Mitarbeiter oder Geschäftspartner in Schädigungsabsicht Angaben beim Finanzamt machen könnten, ein Motiv für eine Selbstanzeige.

Diese Mandanten-Info verschafft Ihnen einen Überblick über die komplexen Voraussetzungen für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige, bei deren Umsetzung Sie Ihr Steuerberater gerne unterstützt. Denn eins ist klar: So einfach, wie es im Mittelalter war, ist es heute nicht mehr.

## 2 Die Selbstanzeige im Überblick

Die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung ist in der Abgabenordnung in § 370 AO geregelt. Mit Geld- oder Freiheitsstrafe wird danach insbesondere bestraft, wer gegenüber dem Finanzamt unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt. Nicht erforderlich ist es, dass die Steuern zu eigenen Gunsten verkürzt werden. Es ist deshalb auch strafbar, die Steuer eines anderen zu verkürzen oder ihn als Mittäter oder Gehilfe zu unterstützen.

§ 371 AO regelt dann die Voraussetzungen der Selbstanzeige. Wer gegenüber dem Finanzamt zu allen unverjährten Steuerhinterziehungen einer Steuerart – mindestens aber zu allen Steuerhinterziehungen einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre – vollumfänglich berichtende Angaben macht und die Steuern (nebst Zinsen und ggf. Solidaritätszuschlag) nachbezahlt, erlangt grundsätzlich Straffreiheit. Da nur die freiwillige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit mit dem Bonus der Straffreiheit belohnt werden soll, enthält die Vorschrift auch eine ganze Reihe von Ausschlussgründen, bei deren Vorliegen keine wirksame Selbstanzeige abgegeben werden kann. Außerdem sieht das Gesetz vor, dass bei Hinterziehungen von mehr als 25.000 Euro pro Tat oder bei bestimmten besonders schweren Fällen nur gegen Bezahlung eines Strafzuschlages (§ 398a AO) von der Strafverfolgung abgesehen wird.

## 3 Der Inhalt der Selbstanzeige

### 3.1 Zu berücksichtigende Zeiträume

Im Rahmen der Selbstanzeige müssen vollständig zu allen Steuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre – ob strafrechtlich verjährt oder nicht – Angaben berichtet, nachgeholt bzw. ergänzt werden. Diesen Zehn-Jahres-Zeitraum nennt man „Berichtigungsverbund“.

Grundsätzlich verjähren Steuerhinterziehungstaten strafrechtlich in fünf Jahren, die steuerliche Festsetzungsverjährung beträgt jedoch zehn Jahre. So kann beispielsweise das Finanzamt für eine Steuerhinterziehung, die vor acht Jahren begangen wurde, noch einen geänderten Steuerbescheid erlassen und die Steuer (zuzüglich Zinsen) nachfordern, der Täter kann aber wegen der bereits eingetretenen strafrechtlichen Verjährung für diese Tat nicht mehr bestraft werden.

Genau genommen muss man also bei der Entscheidung, welche Steuerstraftaten mit einer Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt richtiggestellt werden sollen, drei verschiedene Fristen im Blick haben:

1. Die strafrechtliche Verjährung ist wichtig für die Frage, ob man (ohne wirksame Selbstanzeige) noch mit einer Bestrafung rechnen muss.

2. Die steuerliche Verjährungsfrist entscheidet, ob das Finanzamt mit einem geänderten Steuerbescheid noch die Steuern, die Zinsen darauf und gegebenenfalls einen Solidaritätszuschlag nachfordern darf.
3. Der zehnjährige Berichtigungsverbund ist maßgeblich dafür, ob die in der Selbstanzeige nachgeholten Angaben vollständig sind und die Selbstanzeige damit wirksam ist.

Die Berechnung der unterschiedlichen Fristen und Zeiträume ist recht komplex, weil je nach betroffener Steuerart und Sachverhalt Beginn und Ende der Fristen sehr unterschiedlich sein können. Es kommt zum Beispiel darauf an, ob Erklärungen abgegeben oder unterlassen wurden, wann Steuerbescheide ergangen sind etc.

### 3.2 Angaben pro Steuerart

Wichtig ist, dass die Vollständigkeit der Angaben in der Selbstanzeige immer pro Steuerart betrachtet wird. Selbstverständlich ist es erlaubt (und wenn mehrere Steuerarten betroffen sind auch sinnvoll), mit einer Selbstanzeige gleich für mehrere Steuerarten Angaben zu berichtigen.

**Beispiel:** Der Handwerksmeister H muss monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben. Er hat in den letzten Jahren stets Einnahmen und damit auch Umsätze i. H. v. 12.000 Euro pro Jahr, nämlich i. H. v. 1.000 Euro pro Monat, gegenüber dem Finanzamt verschwiegen. Er gibt im Juli des aktuellen Jahres eine Selbstanzeige beim Finanzamt ab und erklärt die verschwiegenen Einnahmen und Umsätze der letzten zehn Jahre. Er vergisst dabei aber die Korrektur der Umsatzsteuer-Voranmeldungen des aktuellen Jahres. Die Selbstanzeige für die Steuerart Einkommensteuer ist wirksam, die Selbstanzeige für die Steuerart Umsatzsteuer jedoch nicht. Denn H hat hinsichtlich der Umsatzsteuer seine bisher falschen Angaben nicht vollständig berichtet.

### 3.3 Vollständigkeit der Angaben

Damit die Selbstanzeige tatsächlich wirksam wird, müssen die Angaben zwingend für die berichtigte Steuerart vollständig sein. Es müssen also die ursprünglich unrichtigen oder unvollständigen Angaben für den gesamten betroffenen Zeitraum wahrheitsgemäß nachgeholt werden. Das Finanzamt muss durch diese Informationen in die Lage versetzt werden, ohne besondere Nachforschungen durch geänderte Bescheide die Steuer zutreffend festsetzen zu können.

Häufig möchte ein Betroffener wegen eines bestimmten Sachverhaltes „reinen Tisch“ machen und übersieht dabei, dass er für dieselbe Steuerart möglicherweise im Korrekturzeitraum noch andere Verfehlungen begangen hat. Möchte beispielsweise ein Gastwirt wegen „Schwarzehnahmen“ eine Selbstanzeige vornehmen, muss er alles vorbringen, was für seine Einkommensteuer relevant ist und bisher nicht erklärt wurde: Hat er ein Wohnmobil oder eine Einliegerwohnung vermietet? Ist er Waldbesitzer und hat Brennholz verkauft? Hat er einem Freund ein privates, aber verzinstes Darlehen gewährt? Hat er im Privathaushalt eine Reinigungskraft oder einen Nachhilfelehrer für die Kinder beschäftigt und „schwarz“ bezahlt?

### 3.4 Ausnahmen: Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Voranmeldungen

Das Gebot der Vollständigkeit gilt ausdrücklich nicht für den Bereich der Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Voranmeldungen. Hat jemand beispielsweise eine solche Voranmeldung für einen Monat falsch abgegeben, kann er dies durch eine korrigierte Voranmeldung berichtigen, ohne für die ursprünglich falsche Erklärung bestraft zu werden. Zu beachten ist aber, dass diese Ausnahmenvorschrift gerade nicht für eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung gilt.

### 3.5 Schätzungen

Der lange Zeitraum des Berichtigungsverbandes führt häufig dazu, dass Probleme bei der Sachverhaltsermittlung bestehen. Wer weiß schon noch genau, welche „Schwarzeinnahmen“ er z. B. vor zehn Jahren hatte? Auch wenn besondere Eile für die Erstattung der Selbstanzeige geboten ist, z. B. weil man mit der Denunziation durch einen Mitwisser rechnen muss, fehlt häufig die Zeit für eine exakte Zusammenstellung der korrekten Beträge.

Damit ist die Gefahr verbunden, dass bei der Selbstanzeige zu niedrige Beträge nachgemeldet werden und deshalb die Selbstanzeige unvollständig und somit unwirksam ist. Dieser Gefahr lässt sich nur dadurch begegnen, dass entsprechend hohe Beträge geschätzt und – vorsorglich mit einem Sicherheitszuschlag – dem Finanzamt gemeldet werden. Zur Erreichung der strafbefreienden Wirkung gibt es quasi nur einen Schuss: Bereits die erste Korrekturmeldung an das Finanzamt muss ausreichend hoch sein, um die tatsächlichen Beträge eines später möglicherweise genau aufgearbeiteten Sachverhaltes zu umfassen.

Zwar hat sich in der Rechtsprechung bei unbeabsichtigten Unterschreitungen der nachzumeldenden Beträge eine Toleranzgrenze von 5 % herausgebildet. Man sollte sich jedoch weder darauf verlassen, dass diese Toleranzgrenze im konkreten Fall angewendet wird, noch sollte man so knapp kalkulieren, dass man auf eine Ausnutzung der Toleranzgrenze angewiesen wäre.

Wenn man beabsichtigt, die mit der Selbstanzeige gemeldeten – vorsorglich sehr hoch geschätzten – Beträge im weiteren Bearbeitungsverlauf nach unten zu korrigieren, sollte man dies bereits in der Selbstanzeige dem Finanzamt zur Arbeitserleichterung mitteilen. Möglicherweise wird dadurch verhindert, dass das Finanzamt bereits aufgrund der hohen ersten Nachmeldung geänderte Steuerbescheide erlässt.

## 4 Die Form der Selbstanzeige

Eine Selbstanzeige ist grundsätzlich formlos möglich und kann beispielsweise auch durch einen Anruf beim Finanzamt abgegeben werden. Damit man aber später Inhalt und Zeitpunkt der Selbstanzeige genau nachweisen kann, empfiehlt sich dringend die Schriftform. Dabei sollte man darauf achten, dass man mit dem einen Selbstanzeige-Schreiben auch wirklich vollständig alle Unterlagen vorlegt und nicht etwa einen Teil elektronisch an das Finanzamt überträgt (z. B. fehlende Steuererklärungen) und nur den anderen Teil schriftlich. Denn wenn nicht alles gleichzeitig eingeht, würden zwei unvollständige Erklärungen vorliegen. Außerdem sollte man das Schreiben auch nicht als „Selbstanzeige“ bezeichnen, weil die Finanzbeamten die interne Anweisung haben, erkennbare Selbstanzeigen der Bußgeld- und Strafsa-

chenstelle zuzuleiten. Diese leitet dann ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren ein. Dagegen müssen einfache Berichtigungen nicht unbedingt zur Einleitung eines Strafverfahrens führen.

## 5 Die Person des Anzeigerstatters

Die Selbstanzeige wirkt nur für denjenigen strafbefreiend, der sie erklärt. Gerade wenn mehrere Personen an einer Tat beteiligt sind, stellt sich also die Frage, wer die Anzeige abgibt. Selbstverständlich kann eine Selbstanzeige auch im Namen von mehreren Personen beim Finanzamt eingereicht werden. Grundsätzlich ist es deshalb sinnvoll, den Kreis der Anzeigerstatter möglichst weit zu fassen, damit alle eventuell betroffenen Personen auf diese Art Straffreiheit erlangen können.

Andererseits haften diese Personen unter Umständen dann für die nachzuentrichtenden Beträge und müssen möglicherweise auch einen Strafzuschlag zur Erlangung der Straffreiheit bezahlen. Ein solcher Strafzuschlag ist nämlich grundsätzlich pro Tatbeteiligtem zu bezahlen.

**Beispiel:** Der Gebrauchtwagenhändler G hat in seiner Steuererklärung des vergangenen Jahres An- und Verkäufe von Gebrauchtfahrzeugen verschwiegen und dadurch Einkommen- und Umsatzsteuer von jeweils mehr als 25.000 Euro verkürzt. Seine Ehefrau E wickelt im Büro die Buchführung ab. Sie hat zwar die Rechnungen über die Verkäufe geschrieben, aber nicht in der Buchführung erfasst. Der gemeinsame Steuerberater S hatte von diesen gesamten Vorgängen Kenntnis und hat trotzdem die Jahressteuererklärungen des letzten Jahres für die Mandanten erstellt und elektronisch an das Finanzamt übertragen. Im Namen von G, E und S wird eine Selbstanzeige beim Finanzamt eingereicht. G zahlt die Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer nebst Zinsen und Solidaritätszuschlag nach. Allerdings müssen G, E und S jeweils einen Strafzuschlag bezahlen, um Straffreiheit zu erlangen.

## 6 Der Adressat der Selbstanzeige

Die Selbstanzeige sollte beim sachlich und örtlich für die jeweilige Steuerveranlagung zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Probleme können entstehen, wenn mehrere Finanzämter infrage kommen.

**Beispiel 1:** S hat von seinem Vater vor fünf Jahren ein Wertpapierdepot in Luxemburg geerbt. Er hat weder in der Erbschaftsteuererklärung dieses Depot angegeben, noch hat er seit dem Tod des Vaters die Erträge in seiner Einkommensteuererklärung erfasst. Für die Einkommensteuerveranlagung (Wohnsitzfinanzamt) ist ein anderes Finanzamt zuständig, als für die Erbschaftsteuer.

**Beispiel 2:** A, B und C sind angestellte Elektriker und können immer wieder unbemerkt von Baustellen größere Mengen an ausgebauten Kupferkabeln mitnehmen. Nach ihrer Arbeitszeit treffen sie sich und „schlitzen“ die Kabel, um das Kupfer herauszulösen. Sie verkaufen dann das Kupfer an verschiedene Schrotthändler in der Region und teilen sich den Gewinn. Jeder von ihnen wohnt in einer anderen Stadt, sodass sie unterschiedliche Wohnsitzfinanzämter haben.

In solchen Fällen empfiehlt es sich, den Selbstanzeige-Schriftsatz zeitgleich bei den verschiedenen Finanzämtern einzureichen, damit sich die Finanzämter nicht gegenseitig informieren und dann eine Selbstanzeige z. B. wegen Tatentdeckung nicht mehr möglich ist.

## 7 Nachzahlung der Steuern

Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Selbstanzeige ist, dass die hinterzogene Steuer nebst Zinsen und gegebenenfalls Solidaritätszuschlag auch tatsächlich nachentrichtet wird. Das Finanzamt kann – unabhängig vom geänderten Steuerbescheid, der nach der Selbstanzeige erlassen wird – für die Zahlung eine angemessene Frist setzen. Werden die Beträge dann nicht spätestens innerhalb dieser Frist bezahlt, tritt keine Straffreiheit ein.

Will also jemand mit einer wirksamen Selbstanzeige Straffreiheit erreichen, muss er auch in der Lage sein, die zu erwartenden Beträge tatsächlich fristgemäß zu bezahlen. Ohnehin sollte man möglichst schon kurz nach der Selbstanzeige nach Absprache eine Vorauszahlung an das Finanzamt leisten, um damit möglichst den Zinslauf zu unterbrechen. Denn oft dauert es noch mehrere Wochen oder Monate, bis nach einer Selbstanzeige tatsächlich geänderte Steuerbescheide ergehen.

## 8 Ausschlussgründe

Nur derjenige, der wirklich freiwillig zur Steuerehrlichkeit zurückkehrt und aus freien Stücken „reinen Tisch“ macht, soll dafür mit Straffreiheit belohnt werden. Deshalb ordnet das Gesetz (in § 371 Abs. 2 AO) eine ganze Reihe von Sperrgründen an, bei deren Vorliegen keine wirksame Selbstanzeige möglich ist.

### 8.1 Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

Wird einem Tatbeteiligten oder dem Begünstigten einer Steuerhinterziehung (z. B. einer Gesellschaft) oder deren Vertreter eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben, kann für die angekündigten Steuerarten und Prüfungsjahre keine Selbstanzeige mehr abgegeben werden. Die Selbstanzeigemöglichkeit lebt erst wieder auf, wenn die Prüfung (durch bestandskräftige Bescheide) abgeschlossen ist.

Bemerkenswert ist, dass dieser Sperrgrund selbst dann für alle Betroffenen wirkt, wenn sie selbst von der Prüfungsanordnung gar keine Kenntnis haben.

**Beispiel:** Der Geschäftsführer und der Buchhalter einer GmbH entschließen sich zur Abgabe einer Selbstanzeige, weil sie in den Steuererklärungen der GmbH des vorletzten Jahres eine Versicherungsentschädigung nach einem größeren Wasserschaden absichtlich nicht mitberücksichtigt hatten. Sie wissen nicht, dass beim Steuerberater des Unternehmens (der eine Empfangsvollmacht hat) eine Prüfungsanordnung des Finanzamts für das vorletzte Jahr eingegangen ist, und geben die Selbstanzeige ohne Rücksprache mit dem Steuerberater beim Finanzamt ab. Die Selbstanzeige ist unwirksam.

## **8.2 Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens**

Wenn einem Tatbeteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wird, kann keine wirksame Selbstanzeige mehr abgegeben werden. Für diese Bekanntgabe ist keine besondere Form vorgeschrieben, sie kann z. B. auch mündlich erfolgen.

Auch dieser Sperrgrund gilt aber nur für die von der Bekanntgabe betroffenen Steuerarten und Besteuerungszeiträume. Es ist also durchaus möglich, noch für andere Steuerarten oder andere Zeiträume eine Selbstanzeige zu fertigen (die dann aber wegen des Vollständigkeitsgebotes auch für die eingeleiteten Jahre vollständige Angaben enthalten muss).

## **8.3 Erscheinen eines Prüfers zur steuerlichen Außenprüfung oder Nachschau**

Wenn ein „Amtsträger der Finanzbehörde“ erscheint, um eine steuerliche Prüfung oder eine Umsatzsteuer-, Lohnsteuer- oder sonstige Nachschau durchzuführen, ist es ebenfalls für eine Selbstanzeige für die von der Prüfung betroffenen Steuerarten und Zeiträume zu spät.

## **8.4 Erscheinen eines Amtsträgers im Ermittlungsverfahren**

Auch ab dem Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit ist eine wirksame Selbstanzeige ausgeschlossen. Hierbei muss es sich nicht um einen Amtsträger des Finanzamts (z. B. von Steuerfahndung oder Bußgeld- und Strafsachenstelle) handeln, sondern auch das Erscheinen sonstiger Ermittlungsbeamter (z. B. von Staatsanwaltschaft oder Polizei) reicht für die Sperrwirkung aus.

## **8.5 Tatentdeckung**

Wurde vom Finanzamt die Steuerhinterziehung bereits entdeckt und wusste dies der Täter oder musste er zumindest damit rechnen, ist ebenfalls eine wirksame Selbstanzeige ausgeschlossen.

## **8.6 Großes Ausmaß oder besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung**

Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist grundsätzlich auch ausgeschlossen bei Steuerhinterziehungen von mehr als 25.000 Euro pro Tat oder bei bestimmten besonders schweren Fällen, z. B. wenn ein Finanzbeamter an der Steuerhinterziehung mitwirkt, mehrfach nachgemachte oder verfälschte Belege verwendet werden oder die Steuerhinterziehung bandenmäßig begangen wird.

Allerdings wird in diesen Fällen dennoch von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn zusätzlich ein besonderer Strafzuschlag bezahlt wird.

## 9 Strafzuschlag

Bei Hinterziehungsbeträgen über 25.000 Euro oder wenn ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegt, wird von der Strafverfolgung abgesehen, wenn der Tatbeteiligte die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und Zinsen sowie einen besonderen Strafzuschlag bezahlt, § 398a Abs. 1 AO.

Dieser Strafzuschlag beträgt

- 10 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000 Euro nicht übersteigt,
- 15 % der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag über 100.000 aber unter 1 Mio. Euro liegt und
- 20 % der hinterzogenen Steuer bei Hinterziehungsbeträgen über 1 Mio. Euro.

Der Strafzuschlag ist pro einzelner Steuerhinterziehungstat zu bezahlen, und zwar von jedem Tatbeteiligten. Dadurch werden also bei mehreren Beteiligten die Strafzuschläge für einzelne Taten mehrfach zu bezahlen sein.

Wird wider Erwarten doch nicht von der Strafverfolgung abgesehen, obwohl der Strafzuschlag bereits bezahlt wurde, besteht kein Rückzahlungsanspruch. So ein Fall könnte sich z. B. ergeben, wenn erst später im laufenden Verfahren ein bestimmter Sperrgrund bekannt wird. Kommt es danach zu einer gerichtlichen Ahndung der betroffenen Steuerhinterziehungstat, kann das Gericht den gezahlten Strafzuschlag auf eine Geldstrafe anrechnen.

## 10 Selbstanzeige trotz Sperrgrunds?

Auch in zunächst ausweglos erscheinenden Situationen kann es sich lohnen, sich mit dem Gestaltungsmittel der Selbstanzeige zu beschäftigen. Zwar ist eine Selbstanzeige entweder wirksam oder eben nicht. Gleichwohl kann es bei einer unwirksamen Selbstanzeige bei geschicktem Verhalten gelingen, die strafrechtlichen Konsequenzen einer Steuerhinterziehung abzumildern.

### 10.1 Der Trick mit der Bekanntgabe

Einige der vorstehend beschriebenen Ausschlussgründe (Prüfungsanordnung, Einleitung eines Strafverfahrens) setzen eine „Bekanntgabe“ voraus. Dieser Begriff ist im Gesetz definiert. Erfolgt die Bekanntgabe durch Übersendung eines Briefes per Post, gilt eine Dreitagesfiktion: die Bekanntgabe tritt erst am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post ein, selbst wenn das Schreiben tatsächlich früher ankommt, § 122 Abs. 2 AO.

Dadurch wird ein sehr kurzes Zeitfenster eröffnet, in dem gegebenenfalls noch eine Selbstanzeige gefertigt werden kann. Ob solch eine Selbstanzeige dann tatsächlich zur Straffreiheit führt, ist allerdings äußerst umstritten.

## 10.2 Selbstanzeige für andere Steuerarten oder Zeiträume

Sorgfältig abzuwägen ist, ob man beim Vorliegen bestimmter Sperrgründe möglicherweise für nicht betroffene Steuerarten oder Veranlagungszeiträume eine Selbstanzeige abgibt. Wie bereits dargelegt, muss dann allerdings wegen des Vollständigkeitsgebotes auch der vom Sperrgrund betroffene Bereich vollständig mit richtiggestellt werden. Solch ein Verhalten kann sich beispielsweise empfehlen, wenn man befürchtet, dass aufgrund einer Außenprüfung oder eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens die Prüfungshandlungen auf frühere, strafrechtlich nicht verjährte Zeiträume ausgedehnt werden.

## 10.3 Berichtigung nach § 153 AO

Einen Rettungsanker bei vorliegenden Sperrgründen kann auch eine Berichtigung nach § 153 AO bieten: Wenn z. B. ein neu bestellter Geschäftsführer einer GmbH die steuerlichen Verfehlungen seiner Amtsvorgänger nach § 153 AO berichtigt, führt dies gemäß § 371 Abs. 4 AO zur Straffreiheit der ursprünglichen Täter. Ausgeschlossen ist dieses Vorgehen allerdings, wenn dem Betroffenen oder seinem Vertreter bereits die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist. Auch ansonsten ist äußerst umstritten, ob in einem solchen bewusst gestalteten Fall tatsächlich strafbefreiende Wirkung eintritt.

## 10.4 Selbstanzeige nach Wegfall des Sperrgrundes

Falls ein Betroffener beabsichtigt, eine Selbstanzeige zu erstellen, nachdem der vorliegende Sperrgrund wieder weggefallen ist, sollte wirklich sorgfältig dieser Wegfall des Sperrgrundes geprüft werden. So endet beispielsweise eine Betriebsprüfung nicht etwa mit der Schlussbesprechung, sondern erst dann, wenn die daraufhin erlassenen Bescheide bestandskräftig geworden sind.

## 11 Schlussbemerkung

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, wie komplex und anspruchsvoll es ist, mit einer Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung zu erreichen. Es kann nur jedem Betroffenen geraten werden, keine Experimente zu wagen, sondern sich bei Bedarf frühzeitig von einem geeigneten Steuerberater oder Rechtsanwalt beraten zu lassen.

Andererseits führen die in weiten Bereichen inzwischen klargestellten gesetzlichen Regelungen sowie die hierzu ergangenen Gerichtsentscheidungen zu einer höheren Rechtssicherheit bei der Anwendung dieser Normen, sodass eine erfolgreiche Selbstanzeige auch kein Hexenwerk ist. Im Gegensatz zum Ablasshandel, der in der Einleitung zu dieser Mandanten-Info beschrieben wurde, muss man nicht an eine Vergebung der Sünden glauben, sondern kann bei einer sorgfältig vorbereiteten Selbstanzeige mit Straffreiheit rechnen.

© 2020 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © Elnur Amikishiyev/www.stock.adobe.com

Stand: September 2020

DATEV-Artikelnummer: 12453

E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)

TLC AG  
Steuerberatungsgesellschaft

TLC Legal Partnerschaft mbB  
Rechtsanwälte, Steuerberater

TLC Management Consultants GmbH  
Unternehmensberatung



TLC AG  
Steuerberatungsgesellschaft  
Zimmerstraße 79-80  
10117 Berlin  
Tel.: +49 (030) 726 188 460  
Fax: +49 (030) 726 188 469  
info@tlc.ag