

Thomas Wenzler
Markus Rübenstahl

Die Selbstanzeige

Ratgeber Steuerstrafrecht

3. Auflage



Springer Gabler

Die Selbstanzeige

Thomas Wenzler • Markus Rübenstahl

Die Selbstanzeige

Ratgeber Steuerstrafrecht

3., überarbeitete Auflage

Thomas Wenzler
Köln, Deutschland

Markus Rübenstahl
Rübenstahl Rechtsanwälte
Frankfurt am Main, Deutschland

ISBN 978-3-658-26465-9 ISBN 978-3-658-26466-6 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-26466-6>

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 GmbH, ein Teil von Springer Nature 2010, 2015, 2019

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 allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

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. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Die Selbstanzeige nach § 371 AO ist trotz Einschränkung durch Gesetzgeber – insbesondere durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 und weitere Änderungen zum 01.01.2015– 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 (§ 266a StGB).

Zwar werden die in den vergangenen Jahren aufgrund der sog. Bankenfälle und der Weißgeldstrategie ausländischer Banken erreichten Fallzahlen zukünftig nicht mehr erreicht werden. Der Fokus künftiger Selbstanzeigen wird mehr auf den unternehmerischen Bereich gerichtet sein und von der Nacherklärung bislang nicht erklärter Einnahmen über vorge-täuschte Betriebsausgaben bis zur Aufdeckung von Tax Compliance-Verstößen reichen.

Zu beachten ist, dass nicht nur der Gesetzgeber, sondern auch die Rechtsprechung das Vorgehen gegen Steuerhinterzieher forciert. Das mittlerweile schon ältere Urteil des BGH zur Strafzumessung v. 02.12.2008¹ 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 17.03.2009² zur Strafzumessung bei Tatserien, die neuere Rechtsprechung zu § 153 AO, auf die im Rahmen dieses Buchs näher einzugehen sein wird, und den Beschluss vom 20.05.2010 zu 1 StR 577/09³ 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

¹ 1 StR 416/08, NStZ 2009, 271 ff.

² Zu 1 StR 627/08, NJW 2009, 1979 ff.

³ DStR 2010, 1133 f.

annimmt, wenn die Millionengrenze erst durch Addition einzelner Taten ergibt.⁴ 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 03.05.2011 durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erheblich eingeschränkt. Weitere Einschränkungen und Verschärfungen, aber auch Erleichterungen sind zum 01.01.2015 Gesetz geworden.

Mit Blick auf den Zinslauf nach § 235 Abs. 2 AO, die Sperrgründe des 371 Abs. 2 AO und die Zuschläge nach § 398a AO ist der Unterschied zwischen der Fehlerkorrektur nach § 153 AO und der der Selbstanzeige nach § 371 AO von herausragender Bedeutung. Können die Finanzbehörden davon überzeugt werden, dass eine Nacherklärung eine Fehlerkorrektur nach § 153 AO darstellt und eben keine Selbstanzeige, kann das zu einer Ersparnis von – im unternehmerischen Bereich – ohne weiteres siebenstelligen Beträgen führen.

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, Deutschland, im Frühjahr 2019

Thomas Wenzler
Markus Rübenstahl

⁴ 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	3
1.5 Die Rechtsnatur der Selbstanzeige und ihre Folgen	4
1.5.1 Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgrund?	4
1.5.2 Rechtsfolgen	4
1.6 Verhältnis zum Versuchsrücktritt nach §§ 24 StGB	5
1.7 Übersicht über die Wirksamkeitsvoraussetzungen	6
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?	38
2.4.3 Beraterproblem: „Mangelfall“ oder Insolvenz des Betroffenen	40
2.4.4 Zahlung und Kompensationsverbot	42
2.4.5 Die Zahlungsfrist	43
2.5 Die negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen	46
2.5.1 Allgemeine Hinweise zu (allen) Sperrgründen	47
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	90
2.5.5	Sperrgrund Nr. 4: Die Tatentdeckung, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO	102
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	113
2.5.7	(Unechter) Neuer Sperrgrund Nr. 6 der Verwirklichung eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2–6 AO ab dem 01.01.2015 (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 AO n. F.)	152
2.6	Die „verunglückte Selbstanzeige“ oder „Was tun, wenn die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nicht erfüllt werden können?“	153
2.7	Der Rettungsanker: Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	155
3	Die Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378 Abs. 3 AO	159
3.1	Grundsätzliches	159
3.2	Anwendungsbereich	160
3.2.1	Allgemeines	160
3.2.2	Selbstanzeige und § 379 ff. AO bzw. § 130 OWiG	161
3.2.3	Leichtfertigkeit	162
3.3	Nur ein Sperrgrund	164
3.4	Beteiligter, § 14 OWiG	165
3.5	Form und Adressat der Nacherklärung	166
3.6	Inhalt der Nacherklärung, insbesondere: Reicht die bloße Anerkennung eines BP-Ergebnisses?	167
4	Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO	171
4.1	Allgemeines	171
4.2	Voraussetzungen der Anzeigepflicht	172
4.2.1	Unrichtige Erklärung	172
4.2.2	(Gefahr der) Steuerverkürzung	173
4.2.3	Steuerpflichtiger bzw. Vertreter als Berichtigungsverpflichteter	173
4.2.4	Nachträgliches Erkennen der Unrichtigkeit	174

4.3	Rechtsfolgen	176
4.3.1	Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und Berichtigung	176
4.3.2	Rechtsfolgen bei Unterlassen von Anzeige bzw. (korrekter) Berichtigung	177
4.3.3	Rechtsfolgen bei korrekter und rechtzeitiger Anzeige und Berichtigung	177
4.3.4	Anzeigespflicht bei vorheriger (bedingt vorsätzlicher) Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung?	178
4.3.5	Warum Tax Compliance?	183
5	Verjährungsfragen	185
5.1	Grundsätzliches	185
5.2	Verfolgungsverjährung	186
5.2.1	Die Verfolgungsverjährungsfristen im Überblick	186
5.2.2	Die Neuregelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung durch das JStG 2009	187
5.2.3	Insbesondere: Die Steuerhinterziehung in großem Ausmaß, § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO	191
5.2.4	Der Beginn der Verfolgungsverjährung	196
5.3	Festsetzungsverjährung	202
5.3.1	Die Festsetzungsfrist	203
5.3.2	Verlängerte Festsetzungsfrist und Beweisanforderungen	203
5.3.3	Beginn der Festsetzungsfrist und Anlaufhemmung, § 170 AO	204
5.3.4	Ablaufhemmung nach § 171 AO	207
6	Selbstanzeigenberatung und Steuergeheimnis	217
6.1	Die Selbstanzeige von Beamten und Richtern	217
6.2	Die Selbstanzeige von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern	221
6.3	Selbstanzeigenberatung und Geldwäschegesetz	223
7	Honorarfragen	225
8	Ausblick	227
9	Checklisten	229
9.1	Checkliste „Mandatsübernahme“	229
9.2	Checkliste „Ergänzende Fragen bei der Übernahme eines Bankenfalls“ ...	230

9.3	Checkliste „Form, Inhalt und Versand einer Selbstanzeige“	230
9.4	Checkliste Verjährung	231
9.5	Liegt ein besonders schwerer Fall vor?	231
10	Musterschreiben	233
10.1	Einfache Selbstanzeige	233
10.2	Einfache Selbstanzeige an zwei Veranlagungsfinanzämter	234
10.3	Gestufte Selbstanzeige in Bankenfällen	235
10.4	Zugangsnachweis	237
10.5	Besondere Vollmacht	238
	Stichwortverzeichnis	239

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 aus fiskalischen und kriminalpolitischen Gründen. Die Selbstanzeige soll bisher verschlossene Steuerquellen erschließen und auf unbeantragt erlangte Steuererstattungen hinweisen.¹ 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 ist.² Die Straf- oder Bußgeldfreiheit wird also nicht für eine bessere Einsicht oder gar Reue, sondern nur für die Aufklärungsarbeit des Steuersünders 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 erstattet.³ 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 Steuersünder erhöhte Entdeckungsgefahr zu einer exponentiell gestiegenen Zahl von Selbstanzeigen führt. Diese Zahl von Fällen hätten die Strafsachen – und Steuerfahndungsstellen mit ihrem aktuellen Personalbestand überhaupt nicht bewältigen können, wenn sie einen jeden dieser Fälle selbst hätten ausermitteln müssen. Die kriminalpolitische Rechtfertigung der Selbstanzeige liegt damit auf der Hand. Hinzu kommt, dass es bei Selbstanzeigen aus dem unternehmerischen Bereich sehr häufig um komplexe Sachverhalte geht, die auch im Rahmen von wiederkehrenden Betriebsprüfungen nicht entdeckt werden. Zwar ermöglichen die heutigen technischen Gegebenheiten 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 -überwachung, die sowohl national auch international möglich ist,⁴ 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 BGH v. 5.5.2004, 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720/2721; BGH v. 20.05.2010 zu 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180/181 f.; BGH v. 25.07.2011 zu 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298/315; Kohlmann-Schauf, § 371 AO Rn. 39.

² Wannemacher-Schmeddig, RdNr. 1929; BGH v. 20.05.2010 zu 1 StR 577/09 DStR 2010, 1133 ff.

³ Wannemacher-Schmeddig, RdNr. 1930.

⁴ 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.

1.3 Pro und contra Selbstanzeige

Die Motive für eine Selbstanzeige sind vielfältiger Natur. Nicht umsonst gehen auch nach den sog. Bankenfällen tagtäglich bundesweit bei den Finanzbehörden Selbstanzeigen ein. Die Furcht vor Entdeckung durch Denunziation, z. B. durch die getrenntlebende Ehefrau oder einen mit Insiderwissen versehenen Konkurrenten, können der Anstoß für eine Selbstanzeige sein. An eine Selbstanzeige ist aber 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 Betriebseinnahmen oder zu Unrecht geltend gemachter Betriebsausgaben verbunden sind. In der Regel sind die betroffenen Erben über solche Sachverhalte oft nur sehr unzureichend informiert (und vielfach 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.

Das ist 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 z. B. Banken die benötigten Unterlagen oftmals gar nicht mehr für den ganzen Zeitraum zur Verfügung stellen können, weil Aufbewahrungsfristen abgelaufen sind. Dieses Problem besteht aufgrund des zum 01.01.2015 neu gefassten § 170 Abs. 6 AO verstärkt bei nicht deklarierten Kapitalerträgen.

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 02.12.1982⁵ 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. 13.05.1983⁶ zum Ausdruck gebracht, dass er keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 371 AO hat.

⁵ 35–55/82, NStZ 1983, 176.

⁶ 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415.

Zu bedenken ist auch, dass Selbstanzeigen häufig sog. Dauersachverhalte betreffen. Würde es die Möglichkeit der Selbstanzeige nicht geben, müsste derjenige, der in die Steuerehrlichkeit zurückkehren und eine zutreffende Steuererklärung für einen aktuellen Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraum abgeben will, sich wegen zurückliegender Jahre selbst belasten bzw. der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen. Mit guten Gründen kann man daher argumentieren, dass die Selbstanzeige nach § 371 AO aufgrund von Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich geboten ist.

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 Strafaufhebungsgrund.⁷ 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 prüfen.⁸

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.⁹

⁷ Statt vieler Kohlmann-Schaufl, § 371 AO Rdnr. 52 m. w. N.

⁸ BGH v. 24.10.1984, 3 StR 351/84, wistra 1985, 74; Kohlmann, § 371 AO Rdnr. 39.

⁹ Kohlmann-Schaufl, § 371 AO Rdnr. 148.

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 ist.¹⁰ 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, ist ein nicht zu berücksichtigender subjektiver Umstand. Also muss auch der insolvente Anzeigenerstatter zahlen, wenn er die Sanktionen nach §§ 370, 378 AO verhindern will.

1.5.2.3 Analogieverbot und „in dubio pro reo“

Für die Selbstanzeige nach § 371 AO und § 378 Abs. 3 AO gilt gleichermaßen das Analogieverbot, vgl. Art. 103 Abs. 2 GG, §§ 1 StGB, 3 OWiG. Mithin dürfen insbesondere die negativen Voraussetzungen nicht zu Lasten des Täters bzw. Anzeigenerstatters erweiternd ausgelegt werden.

Des Weiteren gilt der Grundsatz „in dubio pro reo“. Bei Zweifeln über das Vorliegen der positiven und negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen ist also stets im Sinne Anzeigenerstatters bzw. Täters zu entscheiden.

1.5.2.4 Reichweite der Selbstanzeige

Aus Beratersicht ist unbedingt zu berücksichtigen, dass die Selbstanzeige ausschließlich Straf- bzw. Bußgeldfreiheit hinsichtlich der Steuerhinterziehung bzw. der leichtfertigen Steuerverkürzung bewirkt. Sonstige Steuerstraftaten (Begünstigung, Schmuggel usw.) oder -ordnungswidrigkeiten (Steuergefährdung usw.) und Nichtsteuerdelikte wie z. B. Urkundenfälschung oder Korruptionsdelikte können also trotzdem verfolgt werden.¹¹

1.5.2.5 Einstellung mangels Tatverdachts, Freispruch

Sind alle in § 371 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO normierten Wirksamkeitsvoraussetzungen erfüllt, ist je nach Verfahrensstand entweder mangels Tatverdacht das Verfahren einzustellen oder freizusprechen.

1.6 Verhältnis zum Versuchsrücktritt nach §§ 24 StGB

Auch der Rücktritt vom Versuch ist nach h. M. ein persönlicher Strafaufhebungsgrund.¹² Nach heute jedenfalls überwiegender Ansicht, insbesondere aber nach Auffassung des BGH stehen § 24 StGB und § 371 AO selbstständig nebeneinander, weil § 371 AO die

¹⁰Webel, PStR 2014, 70/71; Heuel, AO-StB 2014, 119/120; a. A. Kohlmann-Schau, § 371 AO Rdnr. 235.

¹¹Statt vieler: Kohlmann-Schau, § 371 AO Rdnr. 795; Rolletschke/Kemper-Kemper, § 378 AO Rdnr. 50 f.

¹²Statt vieler: Schöne/Schröder-Eser/Bosch, § 24 StGB Rdnr. 4.

Möglichkeit des Abstandnehmens von Steuerstraftaten erweitert und mithin § 24 StGB nicht verdrängt.¹³ Im Rahmen des § 378 AO stellt sich diese Frage nicht, weil Leichtfertigkeit ein erhöhter Grad der Fahrlässigkeit ist.¹⁴ Den Versuch eines Fahrlässigkeitsdelikts bzw. den fahrlässigen Versuch kennt das deutsche Recht nicht.

Zu unterscheiden ist ausweislich § 24 Abs. 1 Satz 1 StGB zwischen unbeendetem und beendetem Versuch. Das ist für die vom Täter zu erbringende Rücktrittsleistung von Bedeutung. Unbeendet ist der Versuch, wenn der Täter glaubt, zur Verwirklichung des Tatbestandes bedürfe es noch weiterer Handlungen. Beendet ist der Versuch hingegen, wenn er glaubt, zur Verwirklichung des Tatbestandes das Erforderliche getan zu haben.¹⁵

Der Versuch ist bei Steuerhinterziehung regelmäßig mit der Abgabe der Steuererklärung bzw. im Fall des Unterlassens mit dem Verstreichenlassen der Erklärungsfrist beendet. Also hat der Rücktritt vom unbeendeten Versuch (durch bloße freiwillige Aufgabe der weiteren Tatausführung) bei Steuerhinterziehung keine nennenswerte Bedeutung. Er kommt aber im Bereich der Eingangsabgaben in Betracht, wenn z. B. der versuchte Schmuggel noch vor Grenzübertritt freiwillig aufgegeben wird. Straffreiheit bei beendetem Versuch kann im Regelfall letztlich nur durch Abgabe einer Berichtigungserklärung erlangt werden. Eine Ausnahme kommt in folgendem Fall in Betracht:¹⁶

Beispiel

A reicht bei der Finanzbehörde eine Steuererklärung ein, die in mehreren Punkten unzutreffend ist. Vor Veranlagung entschließt sich A, die Steuererklärung zurückzuziehen und eine zutreffende Erklärung einzureichen. Während er auf dem Flur des Finanzamts darauf wartet, beim zuständigen Veranlagungsbeamten vorgelassen zu werden, erscheint in seinen Geschäftsräumen ein Prüfer, der damit die Sperrwirkung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO auslöst. A gibt die zutreffende Erklärung ab.

Durch die Abgabe der zutreffenden Erklärung tritt A vom beendetem Versuch zurück und erlangt dadurch Straffreiheit.

1.7 Übersicht über die Wirksamkeitsvoraussetzungen

Sowohl die Selbstanzeige nach § 371 AO als auch diejenige nach § 378 Abs. 3 AO haben positive und negative Voraussetzungen. Positive Voraussetzungen sind die Nacherklärung und die Zahlung, negative Voraussetzung das Nichtvorliegen eines Sperrgrundes.

Einen Überblick über die Voraussetzungen bietet Tab. 1.1.

¹³ BGH v. 19.03.1991, 5 StR 516/90, BGHSt 37, 340/345; Kohlmann-Schauf, § 371 AO Rdnr. 821.

¹⁴ Rolletschke/Kemper-Rolletschke, § 378 AO Rdnr. 22.

¹⁵ Schönke/Schröder-Eser/Bosch, § 24 StGB Rdnr. 14.

¹⁶ Beispiel nach Kohlmann-Schauf, § 371 Rdnr. 823.

Tab. 1.1 Wirksamkeitsvoraussetzungen im Überblick

Positive Voraussetzungen	Negative Voraussetzungen
Berichtigungserklärung, Abs. 1	Im Zeitpunkt der Erklärung
Zahlung, Abs. 3	Ist noch keine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden, Abs. 2 Nr. 1a, ist die Einleitung eines Strafverfahrens noch nicht bekannt gegeben, Abs. 2 Nr. 1 b, ist noch kein Prüfer erschienen, Abs. 2 Nr. 1 c Von keiner der anzuzeigenden Steuerstraftaten darf der Täter wissen, dass seine Tat ganz oder zum Teil entdeckt ist und darf damit auch bei verständiger Würdigung der Sachlage nicht rechnen, Abs. 2 Nr. 2, Die nach § 370 Abs. 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil darf einen Betrag von 50.000 € bzw, ab dem 01.01.2015 25.000 € je Tat nicht übersteigen, Abs. 2 Nr. 3. Des Weiteren darf in Fällen, in der ab dem 01.01.2015 geltenden Gesetzesfassung unterfallen, kein benannter besonders schwerer Fall vorliegen, § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO

Zu beachten ist, dass bei § 378 AO nur die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat Sperrgrund ist, § 378 Abs. 3 AO.

Die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, § 371 AO

2

2.1 Anwendungsbereich

Die Selbstanzeige nach § 371 AO ist nur bei Steuerhinterziehung nach § 370 AO möglich, nicht aber bei den Delikten nach §§ 372, 373 oder 374 AO oder bei Begünstigung des Steuerhinterziehers nach §§ 369 AO, 257 StGB. Das ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift („wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft“) einerseits und der Überschrift der Vorschrift andererseits.¹ Erfasst ist aber nicht nur die vollendete, sondern auch die versuchte Steuerhinterziehung, da in § 371 AO nicht nur auf § 370 Abs. 1 AO Bezug genommen wird, sondern auch auf § 370 Abs. 2 AO. Bei alledem ist hervorzuheben, dass die Selbstanzeige nicht nur bei einer klassischen Steuerhinterziehung möglich ist, sondern eben auch bei der pflichtwidrigen Unterlassung der Verwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern, § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO und der ausländischer Eingangs- und Ausgangsabgaben sowie Verbrauchs- und Umsatzsteuern gemäß § 370 Abs. 6 AO.

Kraft Verweisung ist die Selbstanzeige möglich gemäß §§ 12, 35 Marktorganisationsgesetz, § 14 Abwasserabgabengesetz, im Falle der Erschleichung von Prämien und Zulagen gemäß § 14 Abs. 3 des 5. Vermögensbildungsgesetzes, § 5a Abs. 2 Satz 1 Bergmannsprämiengesetz oder § 8 Abs. 2 Satz 1 Wohnungsbauprämiengesetz. In Betracht kommt schließlich eine Anwendung von § 371 AO im Bereich der Kommunalabgaben, wenn und soweit die entsprechenden Landesgesetze auf die Vorschrift verweisen.²

¹ Kohlmann-Schau, § 371 AO Rdnr. 59.

² Vgl. auch Kohlmann-Schau, § 371 AO Rdnr. 61 f.

2.2 Die Berichtigungserklärung

2.2.1 Berichtigung durch wen?

2.2.1.1 Grundsätzliches

Nach § 371 Abs. 1 AO wird derjenige straffrei, der in den Fällen des § 370 AO unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt. Mit anderen Worten besteht die Selbstanzeigemöglichkeit für denjenigen, der anderenfalls wegen Steuerhinterziehung bestraft werden könnte. Das ist jeder Tatbeteiligte an einem selbstanzeigefähigen Delikt, also jeder Allein- oder Mittäter oder mittelbare Täter, aber auch ein Anstifter oder Gehilfe.³ Es kommt nicht darauf an, ob der Täter oder Teilnehmer selbst Steuerschuldner ist oder ob er nur gemäß § 71 AO wegen seiner Tatbeteiligung haftet.⁴

§ 371 AO begründet keine höchstpersönliche Berichtigungspflicht. Eine solche Pflicht würde dem Sinn und Zweck der Selbstanzeige zuwiderlaufen, wenn man bedenkt, dass an Steuerhinterziehungen auch Personen beteiligt sein können, die keine oder nur geringe Kenntnisse über die tatsächlichen Verhältnisse des Steuerschuldners haben. Es genügt mithin, dass die Abgabe der Selbstanzeige auf dem Willen des in Rede stehenden Tatbeteiligten beruht und von ihm veranlasst wurde.⁵

2.2.1.2 Selbstanzeige durch Vertreter

2.2.1.2.1 Beauftragte

Muss die Selbstanzeige also nicht höchstpersönlich erstattet werden, kann sie mithin von einem Dritten abgegeben werden, der hiermit beauftragt bzw. dazu bevollmächtigt worden ist. Erforderlich ist aber eine besondere Vollmacht und ein nach der Tat erteilter Auftrag.⁶

- **Beraterhinweis** Steuerberater müssen sich also für den Fall, dass sie mit der Abgabe einer Selbstanzeige für einen Mandanten, den sie laufend betreuen, beauftragt werden, eine besondere Vollmacht erteilen lassen. Es erscheint zweckmäßig, für solche Fälle ein Formular vorzuhalten. Aus der Praxis sind zwar keine Fälle bekannt, in denen dies problematisiert worden ist, was aber nicht bedeutet, dass das künftig so bleibt.

Mit der Abgabe einer Selbstanzeige können aber nicht nur Rechtsanwälte oder Steuerberater betraut sein.

³ Kohlmann-Schauf, § 371 AO Rdnr. 61.

⁴ BGH v. 03.06.1954, 3 StR 302/53, BGHSt 7, 336/340 f.; BGH v. 08.05.1979 zu 1 StR 51/79, DB 1980, 56.

⁵ BGH v. 13.11.1952, 3 StR 398/52, BGHSt 3, 373/374.

⁶ BayObLG v. 07.10.1953, 1 St 41/53, NJW 1954, 244; Kohlmann-Schauf, § 371 AO Rdnr. 83 f.

Beispiel

A und B sind seit vielen Jahren verheiratet, leben aber getrennt. Über Jahre hinweg geben sie gemeinsame Einkünfte aus Schwarzgeschäften in ihren Einkommensteuererklärungen nicht an. Kurz nach ihrer Trennung droht die Entdeckung ihrer Steuerverfehlungen. A sucht den Rat von Steuerberater S, nachdem er mit B gesprochen und diese ihm ausdrücklich gestattet hat, auch in ihrem Namen die verschwiegenen Einkünfte zu deklarieren.

B hat A nach Begehung der gemeinsamen Steuerverfehlungen beauftragt und bevollmächtigt. Damit wirkt eine Selbstanzeige, die A auch in ihrem Namen abgibt, auch zu ihren Gunsten, wenn und soweit die Voraussetzungen des § 371 AO erfüllt werden. Zu beachten ist, dass der Auftrag zu Erstattung einer Selbstanzeige auch mündlich erteilt werden kann. Allerdings ist eine schriftliche Vollmacht der sichere Weg. Im Beispielsfall sollte S also dafür Sorge tragen, dass nicht nur der A, sondern auch die B seine Vollmacht unterzeichnet.

Nach alledem kommt eine Geschäftsführung ohne Auftrag nicht in Betracht und zwar ebenso wenig wie eine nachträgliche Genehmigung der Selbstanzeige eines vollmachtlosen Vertreters.⁷

2.2.1.2.2 Verdeckte Stellvertretung

Anerkannt ist durch die jedenfalls überwiegende Meinung in Rechtsprechung und Literatur, dass eine Selbstanzeige auch dann für einen Dritten wirksam ist, wenn der Beauftragte nicht zu erkennen gibt, dass er für einen anderen die Berichtigungserklärung abgibt. Entscheidend sei allein, dass der Dritte tatsächlich hinter der Selbstanzeige steht.⁸ Nach Ansicht des BGH ist es „regelmäßig“ erforderlich, dass die Person des Vertretenen den Finanzbehörden bekannt wird.⁹

Beispiel

A gibt beim zuständigen Finanzamt eine Erklärung dahingehend ab, dass er vom B ein Grundstück erworben habe und zwar zum Preis von 100.000,00 €. Auf Anregung des B habe man sich darauf geeinigt, im notariellen Kaufvertrag nur einen Kaufpreis von 75.000,00 € zu verbriefen. Er bitte um zutreffende Festsetzung der Grunderwerbsteuer. Nach Festsetzung zahlt er diese unverzüglich. B ist mit dieser Erklärung nicht nur einverstanden, sondern hat A ausdrücklich gebeten, die Erklärung auch in seinem Namen abzugeben, was A in der Erklärung allerdings nicht erwähnt hat.

Das Beispiel ist dem vom BayObLG mit Urteil vom 07.10.1953¹⁰ entschiedenen Fall nachgebildet. Das Gericht begründet die Straffreiheit auch des B damit, dass kein Grund dafür

⁷ Statt vieler: F/G/J-Joecks, § 371 AO Rdnr. 80.

⁸ Kohlmann-Schauß, § 371 AO Rdnr. 87.

⁹ BGH v. 05.05.2004 zu 5 StR 548/03 Rdnr. 14.

¹⁰ RevReg. 41/53, NJW 1954, 244 ff.

ersichtlich sei, dass der, der tatsächlich und seinem Willen gemäß bewirkt, dass fehlerhafte Angaben bei der Steuerbehörde berichtet oder ergänzt werden, Straffreiheit nicht erlangt. Das Gesetz wolle dem Steuersünder einen Anreiz geben, den entscheidenden Beitrag zur Festsetzung der in Wahrheit geschuldeten Steuer und zur Bezahlung der Steuer zu leisten. Bewirke er willentlich, sei es persönlich, sei es durch einen anderen, dass die Steuerbehörde die hinterzogene Steuer ohne größere Nachforschungen errechnen könne, so habe er alles getan, was der Gesetzgeber ihm nahegelegt habe. Er habe durch eigene Aufklärungstätigkeit eine den Blicken des Finanzamts bisher verschlossene Steuerquelle eröffnet. Es müsse der Absicht des Gesetzes gegenüber gleichgültig sein, ob die fragliche Erklärung auch nach außen erkennbar als Erklärung des Täters, d. h. als in seinem Namen abgegeben erscheine. Der Täter, der den wahren Sachverhalt mitteile, habe die fehlerhaften Angaben berichtet, ergänzt oder nachgeholt. Er habe Selbstanzeige erstattet, auch wenn er etwa die Unterschrift unter dem den wahren Sachverhalt schildernden Schreiben vergessen oder wenn er aus unerfindlichen Gründen mit einem falschen Namen unterschrieben habe. Dasselbe müsse dann angenommen werden, wenn der Täter einen anderen veranlasst, die fehlerhaften Angaben zu berichtigen, zu ergänzen oder nachzuholen, der Beauftragte aber versehentlich nicht zu erkennen gibt, dass er im Namen des Täters handelt.

- **Beraterhinweis** Wenngleich die vom BayObLG vertretene Ansicht richtig ist und so auch von der rechtswissenschaftlichen Literatur¹¹ rezipiert worden ist, sollte ein Berater im Sinne der Beschreibung des sicheren Weges und unter Beachtung der Rechtsprechung des BGH stets alle, in deren Namen und Auftrag die Nacherklärung abgegeben wird, mit Namen und Anschrift bei gleichzeitigem Nachweis der Bevollmächtigung benennen. Eine Ausnahme ist zu machen, wenn (auch) Personen betroffen sind, denen durch die Selbstanzeige disziplinar- oder berufsrechtliche Konsequenzen erwachsen können. In diesen Fällen kann es angezeigt sein, diese Person nur „am Rande“ zu erwähnen. Da kann z. B. in unternehmensbezogenen Selbstanzeigen dadurch geschehen, dass die, für die die Selbstanzeige abgegeben wird, als „die Verantwortlichen“ bezeichnet werden und ein Organigramm vorgelegt wird, aus dem sich eben diese „Verantwortlichen“ ergeben.

Beispiel

A, eine ältere Dame, verfügt seit vielen Jahren über eine Geldanlage im Ausland. Die Erträge hieraus versteuert sie nicht. Mit zunehmendem Alter fällt ihr das Reisen schwer. Also entschließt sie sich, Verfügungen über ihre Geldanlage auch einer Vertrauensperson zu ermöglichen, die Verfügungen auch noch im Fall ihres Todes vornehmen kann. Sie lässt daher ihren Schwiegersohn S, einen Steuerberater, bei der Bank als Mitberechtigten

¹¹ Siehe Fn. 9 m. w. N.

eintragen, nachdem man ihr erläutert hat, dass nach Schweizer Recht Vollmachten mit dem Tod des Vollmachtgebers erlöschen. Im Innenverhältnis vereinbaren A und S, dass die Geldanlage nur A zuzurechnen ist und bestätigen sich wechselseitig, dass die Eintragung des S als Mitberechtigtem nur zur Sicherung der jederzeitigen Verfügungsmöglichkeit erfolgt ist. S, der nicht die Steuererklärungen der A anfertigt, hebt fortan im Rahmen von Urlaubsreisen für die A Geld bei der Bank ab und übergibt es ihr bei seiner Rückkehr. Als die Entdeckung der Geldanlage durch Auswertung illegal beschaffter Daten droht, entschließt sich A auf Anraten des S zur Selbstanzeige.

Im Beispielsfall kann mit Blick auf den Beruf des S jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, dass man ihn als Gehilfen der A verfolgt. Im Rahmen der Nacherklärung ist daher darauf zu achten, dass diese auch ihn erfasst. Andererseits müssen die Ermittlungsbehörden nicht mit der Nase auf den Beruf des S und die damit nach § 10 StBerG verbundenen Mitteilungspflichten gestoßen werden. Es reicht daher aus, auszuführen, dass die Nacherklärung vorsorglich auch im Namen des S und mit dessen Zustimmung abgegeben wird, wobei allerdings jeder Hinweis auf den Beruf des S unterbleibt.

Indes werden sich mögliche berufsrechtliche Maßnahmen gegen S kaum vermeiden lassen, wenn er auch die Steuererklärungen der A angefertigt hat. Aber auch einem Steuerberater steht die Möglichkeit der Selbstanzeige offen, wenn er sich im Rahmen eines Mandats wegen Steuerhinterziehung oder Teilnahme hieran schuldig gemacht hat. Darauf wird im Folgenden eingegangen.

2.2.1.2.3 Sonderfall: Steuerberater

Ein Steuerberater, der eine Steuerhinterziehung seines Mandanten bemerkt, aber nicht an ihr mitgewirkt hat, darf nicht ohne Auftrag und Vollmacht des Mandanten für diesen Selbstanzeige erstatten. Er ist an seine Verschwiegenheitsverpflichtung, deren Verletzung strafrechtlich sanktioniert ist, gebunden. Wenn er seinem Mandanten seine Entdeckung mitteilt und zur Selbstanzeige rät, der Mandant diesen Rat indes nicht aufgreifen will, muss er in jedem Fall überlegen, ob er das Mandat fortführen will. Das ist keine Frage des Strafrechts, weil er an den Steuerverkürzungen des Mandanten nicht teilgenommen hat.¹²

Der Steuerberater begibt sich allerdings in die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung als Mittäter oder Teilnehmer, wenn er im Rahmen seiner künftigen steuerlichen Beratung oder Vertretung Fehler zur Vermeidung einer Entdeckung vergangener Verstöße gegen steuerliche Pflichten fortführen müsste. Die Niederlegung des Mandats ist dann der einzige, in Betracht kommende Ausweg, will der Steuerberater Sanktionen gegen sich unter allen Umständen vermeiden.

¹² Kohlmann-Schauß, § 371 AO Rdnr. 101.

- **Beraterhinweis** Auch und gerade in dieser Situation sollte immer bedacht werden, dass der Mandant von heute der Feind von morgen sein kann. Wenn der Mandant eine Chance darin sieht, sich dadurch zu entlasten, dass er seinen Steuerberater der Mitwirkung an einer Steuerverkürzung bezichtigt, wird er seinen (früheren) Steuerberater belasten. Davor schützen auch langjährige Freundschaften zwischen Berater und Mandant, die sich aus Anlass einer Zusammenarbeit über die Jahre ergeben können, nicht!

Anders verhält es sich hingegen in den Fällen, in denen der Steuerberater an den Verfehlungen des Mandanten als Täter oder Teilnehmer von vorne herein mitgewirkt hat. Verweigert sich der Mandant in einer solchen Fallkonstellation der Selbstanzeige, ist der Steuerberater nicht gehindert, für seine Person eine Berichtigungserklärung mit dem Ziel der Straffreiheit abzugeben. Es wäre für ihn nämlich unzumutbar, die Interessen und Wünsche seines uneinsichtigen Mandanten vorzuziehen und die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung und Bestrafung in Kauf zu nehmen.¹³

- **Beraterhinweis** Der betroffene Berater muss allerdings, wie an anderer Stelle noch ausführlich dargestellt wird, berücksichtigen, dass seine Selbstanzeige gemäß §§ 3, 10 StBerG seiner Berufskammer mitgeteilt wird. Es ist für ihn aber mit Sicherheit besser, seine Verfehlungen selbst zu offenbaren und ggfls. die hinterzogenen Steuern nachzuzahlen, als bis zur Aufdeckung derselben durch Ermittlungsbehörden zu warten. Für den Fall, dass er sich richtigerweise zur Erstattung einer Selbstanzeige entschließt, sollte er deren Offenbarung gegenüber seiner Berufskammer aber nicht den Finanzbehörden überlassen, sondern diesen zuvorkommen. Das wird bei etwaigen Sanktionen seitens der Kammer sicherlich zu seinen Gunsten berücksichtigt.

2.2.1.2.4 Gesellschaften

Besondere Beachtung verdient die Selbstanzeige bei Personen- und Kapitalgesellschaften. So erfasst die Selbstanzeige bezogen auf eine Körperschaftsteuerhinterziehung durch vGA zunächst nur die Körperschaft (GmbH, AG usw.). Wenn die Selbstanzeige aber auch zugunsten des durch die vGA begünstigten Gesellschafter wirken soll, muss dieser den Anzeigenerstatter hiermit ausdrücklich beauftragen. Entsprechendes gilt für die Berichtigung einer unzutreffenden Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung. Auch insoweit führt die Selbstanzeige nur zur Strafflosigkeit derjenigen Personen, die die Selbstanzeige veranlasst haben.

Joecks¹⁴ weist zutreffend darauf hin, dass mit Blick darauf, dass der Gewinnfeststellungsbescheid Bindungswirkung gemäß §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO hat, eine Selbstanzeige beim Veranlagungsfinanzamt des jeweiligen Gesellschafters entbehrlich ist.

¹³ Kohlmann-Schauß, § 371 AO Rdnr. 102.

¹⁴ In J/J/R-Joecks, § 371 AO Rdnr. 115.

Beispiel

A, B und C sind Gesellschafter der ABC OHG. Diese wird beim Finanzamt Musterstadt-West geführt. Die Gesellschafter werden bei den Finanzämtern Musterstadt-Nord und Ost geführt. Aufgrund eines gemeinsamen Entschlusses haben sie Betriebseinnahmen bar vereinnahmt, nicht versteuert und unter sich entsprechend ihrer Beteiligung an der OHG aufgeteilt.

Wenn A nun auch im Auftrag von B und C beim Finanzamt Musterstadt-West eine Nacherklärung abgibt, wirkt diese zu Gunsten aller Gesellschafter auch im Hinblick auf deren Einkommensteuerfestsetzungen durch die übrigen genannten (Veranlagungs-) Finanzämter.

Auch im Verhältnis des Gewerbesteuermessbescheides zum Gewerbesteuerbescheid gilt, dass ersterer Grundlagenbescheid ist. Es reicht also eine entsprechende Berichtigungserklärung bei dem zuständigen Finanzamt entweder durch einen geschäftsführungsbefugten Gesellschafter oder aber, wenn es einen solchen nicht gibt, durch die Gesellschafter, vgl. § 34 AO.

Bei der Umsatzsteuer ist die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt. Auch hier gilt § 34 Abs. 1 AO.

Anders verhält es sich bei juristischen Personen und deren Gesellschaftern. Hier muss der Gesellschafter, der eine sein steuerpflichtiges Einkommen erhöhende VGA erhalten hat, bei seinem Veranlagungsfinanzamt eine zusätzliche Nacherklärung abgeben.

Beispiel

In Abwandlung des letzten Beispiels ist die ABC OHG in eine GmbH umgewandelt worden, die nun bei der Körperschaftsteuerstelle des Finanzamts Musterstadt-West geführt wird. Die Gesellschafter werden weiterhin bei den Finanzämtern Musterstadt-Nord und Ost geführt. Aufgrund eines gemeinsamen Entschlusses haben sie Betriebseinnahmen der GmbH bar vereinnahmt, unter sich entsprechend ihrer Beteiligung aufgeteilt und weder auf der Ebene der Gesellschaft noch auf der Ebene der Gesellschafter der Besteuerung unterworfen.

In diesem Fall muss nun seitens der Gesellschaft eine Nacherklärung der Einkünfte beim Finanzamt Musterstadt-West erfolgen, damit die betroffenen Körperschaft-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerfestsetzungen geändert werden können. Zusätzlich müssen aber auch die Gesellschafter beim jeweils für sie zuständigen Veranlagungsfinanzamt eine Nacherklärung der ihnen schwarz zugeflossenen Beträge abgeben.

2.2.1.2.5 Koordinierte Selbstanzeige

Die Beispiele zu Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Gesellschaften zeigen, dass sich bei mehreren Beteiligten das Erfordernis nach Koordination aller Erklärungen – insbesondere in Unternehmen – ergeben kann. Das gilt insbesondere dann, wenn sich die betroffenen Steuer-sünder gegenseitig nicht trauen und schon von daher die Beratung und Vertretung aller durch einen Berater nicht in Betracht kommt. Entsprechendes gilt für den Fall, dass ein Berater sich bei Vertretung aller oder mehrerer Betroffener einem Interessenkonflikt aussetzen würde.