

ESV

Selbstanzeigeberatung in der Praxis

von

Annette Parsch
Rechtsanwältin

und

Dr. Thomas Nuzinger
Rechtsanwalt

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 14199 9](http://ESV.info/978%203%20503%2014199%209)

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

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den
strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992
als auch der ISO-Norm 9706.

Gesetzt aus der Stempel Garamond, 9/12 Punkt

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin
Druck und Bindung: Difo Druck, Bamberg

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 „Bagatelldgrenze“	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 Anzeigerstatters	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