

für den Umfang der Verwendungsbeschränkung. Im Ergebnis verwirft das FG – soweit aus dem mitgeteilten Sachverhalt ersichtlich – auch eine wesentliche Regelung des StraBEG-Merkblatts: das Erfordernis der Fristsetzung zur Mängelbehebung und der Heilung durch Unterlassen (vgl. Rz. 64–66; ebenso die von uns vertretene Auffassung, vgl. Rz. 71 a. E., 72; siehe auch Rz. 20, Rz. 37a, 48).

Hat der StB für den **Mandanten** eine Selbstanzeige anstelle einer für diesen wegen Umfangs der VSt günstigeren StraBEG-Erklärung erstattet, so ist er **schadenersatzpflichtig**; jedoch entsteht kein kausaler Schaden, wenn der Mandant die Anfechtung der VSt-Bescheide durch unterlassene Angaben vereitelt hat (OLG Celle, DStR 2009, 1171). StB-Kosten für die StraBEG-Erklärung sind weder als Sonderausgaben noch als Werbungskosten abziehbar (FG Köln, EFG 2010, 892).

87

## § 371

## Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

(1) <sup>1</sup>Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen 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. <sup>2</sup>Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) <sup>1</sup>Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
  - a) dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder
  - b) dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder
  - c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder
  - d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
  - e) ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat 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,
3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt, oder
4. ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

<sup>2</sup>Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c hindert nicht die Abgabe einer Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart.

(2a) <sup>1</sup>Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Satz 1 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. <sup>2</sup>Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. <sup>4</sup>Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.

(3) <sup>1</sup>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, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. <sup>2</sup>In den Fällen des Absatzes 2a Satz 1 gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass die fristgerechte Entrichtung von Zinsen nach § 233a oder § 235 unerheblich ist.

(4) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

## Erläuterungen

	Übersicht	Rz.
<b>I. Überblick</b>		1 – 8
1. Gesetzesfassungen		1 – 3
2. Normaufbau und Zweck		4 – 7
3. Ablauf des Selbstanzeigeverfahrens		8
<b>II. Rechtsfolgen</b>		9 – 25
1. Strafaufhebungsgrund		9 – 14
2. Konsequenzen für das Strafverfahren		15 – 19
3. Steuerrechtliche Folgen		20 – 23
4. Sonstige Folgen		24, 25
<b>III. Anwendungsbereich</b>		26 – 37
1. Steuerhinterziehung (§ 370) als Vortat des Anzeigerstatters		26 – 31
2. Abgrenzung zur Berichtigung nach § 153		32 – 34
3. Abgrenzung zum Rücktritt nach § 24 StGB		35, 36
4. Anwendbarkeit kraft Verweises		37
<b>IV. Anforderungen an die Berichtigungserklärung</b>		31 – 114
1. Überblick		31
2. Form		39, 40
3. Bezeichnung		41
4. Erklärungsadressat und -zeitpunkt		42 – 46
5. Berichtigungseinheit: alle unverjährten Jahre einer Steuerart		47 – 50
6. Mindestberichtigungsumfang ab 2015: alle Steuertraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre		51, 52
7. Sachliche Vollständigkeit		53 – 58
7.1 Grundsatz: keine Teilselbstanzeige		53, 54
7.2 Sonderregelung für USt- und LSt-Anmeldungen		55 – 58
8. Tatsachenangaben		59 – 96
8.1 Berichtigung		59 – 64
8.2 Sachverhaltsdarstellung		65 – 67
8.3 Betragsangaben		68 – 72
8.4 Fehlende Informationen/Schätzung		73 – 76
8.5 Eigene Rechtsauffassung des Stpfl. – Kein Geständnis erforderlich		77, 78
8.6 Berichtigung: Faktenlieferung durch Stpfl.		79, 80
8.7 Neue Unrichtigkeiten/Teilselbstanzeige		81 – 87
8.8 Gestufte Selbstanzeige/Nachbesserung		88 – 91
8.9 Bezug auf die Ursprungserklärung		92 – 96
9. Veranlassung durch den Täter		97 – 102
10. Selbstanzeige bei mehreren Beteiligten		103 – 112
11. Widerruf und Wiederholung		113, 114
<b>V. Ausschluss/Spertratbestände (Abs. 2)</b>		115 – 210
1. Gesetzesfassungen		115
2. Aufbau der Spertratbestände		116 – 122

	Rz.
2.1 Grundsätze	116 – 119
2.2 Historische Entwicklung	120 – 122
3. Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (Nr. 1 a)	123 – 131
3.1 Prüfungsanordnung	123, 124
3.2 Bekanntgabe	125
3.3 Persönliche Erstreckung der Sperre	126 – 129
3.4 Sachliche Erstreckung der Sperre	130, 131
4. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf-/Bußgeldverfahrens (Nr. 1 b)	132 – 148
4.1 Einleitung eines Straf-/Bußgeldverfahrens	132, 133
4.2 Bekanntgabe der Einleitung	134 – 136
4.3 Persönliche Erstreckung der Sperrwirkung	137 – 141
4.4 Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	142 – 148
5. Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung (Nr. 1 c)	149 – 170
5.1 Erscheinen	149 – 151
5.2 Zur steuerlichen Prüfung	152 – 155
5.3 Amtsträger der Finanzbehörde	156, 157
5.4 Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	158 – 166
5.6 Persönliche Erstreckung der Sperrwirkung	167 – 170
6. Erscheinen zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit (Nr. 1 d)	171, 172
7. Erscheinen zur steuerlichen Nachschau und Ausweisung (Nr. 1 e)	173
8. Kenntnis der Tatentdeckung/damit rechnen müssen (Nr. 2)	174 – 202
8.1 Entdeckung der Tat	177 – 184
8.2 Typische Entdeckungssituationen (A–Z)	185 – 183
8.3 Kenntnis des Täters von der Entdeckung	192, 193
8.4 Rechnenmüssen mit der Entdeckung	194 – 196
8.5 Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	197 – 199
8.6 Persönliche Erstreckung der Sperrwirkung	200 – 202
9. Verkürzung/Steuervorteil über 25.000 € (Abs. 2 Nr. 3)	203 – 205
10. Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung (Abs. 2 Nr. 4)	206
11. Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit/späterer Wegfall des Ausschlussgrundes	207 – 210
<b>VI. Fristgerechte Nachentrichtung (Abs. 3)</b>	211 – 249
1. Struktur des Abs. 3	211, 212
2. Zu Gunsten des Täters hinterzogene Steuern/erlangte Steuervorteile	213 – 218
3. Hinterziehungszinsen und hierauf angerechnete Zinsen § 233 a	219
4. Fristsetzungsakt	220 – 228
5. Angemessenheit der Frist	229 – 232
6. Fristverlängerung	233
7. Schwebezustand bis zum Fristablauf bzw. Zahlung	234 – 236
8. Zahlung	237 – 242
9. Rechtsfolgen des Fristablaufs ohne Zahlung	243 – 249
<b>VII. Drittwirksame Berichtigung (Abs. 4)</b>	250 – 259
1. Typische Fallgestaltungen	250 – 252
2. Voraussetzungen	253 – 257
3. Rechtsfolgen	258, 259
<b>VIII. Verfahrensfragen, Rechtsmittel</b>	260 – 263

## I. Überblick

**Hinweis: Neuregelung der Selbstanzeige ab 1.1.2015**

**Gesetzesfassung (Abs. 1-3) bis 28.4.2011:**

### § 371

#### Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

(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- oder 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.

**Gesetzesfassung nach 28.4.2011 bis 31.12.2014:**

### § 371

#### Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

(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.

**1. Gesetzesfassungen**

- 1 Die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige hat eine lange Tradition: Bereits in den Steuergesetzen der deutschen Länder im 19. Jahrhundert waren vergleichbare Vorschriften enthalten. Bis 2011 ließ der Gesetzgeber § 371 lange Jahre im Wesentlichen unverändert. In Folge der verschärften Rspr. des BGH wurden die Anforderungen für Anzeigen, die nach dem 28.4.2011 bei den FinBeh. eingingen, durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (BGBl I 2011, 676; Art. 97 § 24 EGAO) deutlich verschärft. Die aktuelle – der Kommentierung zugrundeliegende – Fassung (G. v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415) gilt für Selbstanzeigen mit Eingang beim FA ab dem 1.1.2015.

**2 Überblick über die Fassungen:**

bis 28.4.2011	bis 31.12.2014	aktuell ab 2015
Berichtigung jeder Steuerstraftat einzeln	Berichtigungseinheit sämtlicher unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart	zusätzliche Berichtigung der Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre  bei Steuerprüfungen: wieder jede Steuerstraftat einzeln
Teilselbstanzeige/Teilbeiträge zulässig (str.)	sachliche Vollständigkeit erforderlich	ebenso  bei LSt- und USt-Voranmeldungen: Teilselbstanzeige wieder zulässig

bis 28.4.2011	bis 31.12.2014	aktuell ab 2015
Nachzahlung der hinterzogenen Steuer	zusätzlich ab 50.000 € je Tat 6%ige Strafzahlung	zusätzlich ab 25.000 € je Tat Strafzahlung von – 10% bis 10.000 € Hinterziehungsbetrag – 15% bis 1 Mio € – 20% darüber zusätzlich Hinterziehungszinsen und nach § 235 Abs. 4 angerechnete Zinsen
Straffreiheit ohne Betragsgrenze	ab 50.000 € je Tat nur Verfahrenshindernis	ab 25.000 € oder besonders schwerer Fall des § 370 Abs. 3 Nr. 2-5 nur Verfahrenshindernis
	Teilzahlung nicht möglich	ebenso
<b>Sperrratbestände nach Abs. 2</b>		
Erscheinen des Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung	ebenso	ebenso
Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens	ebenso	ebenso
Tatentdeckung	ebenso	ebenso
	zusätzlich: Prüfungsanordnung	Verschärfung bei Prüfungsanordnung
	ab 50.000 € Sperrratbestand (aber ggf. Verfahrenshindernis nach § 398a)	ebenso, jedoch bereits ab 25.000 € oder besonders schwerem Fall des § 370
		zusätzlich: Erscheinen zur steuerlichen Nachschau
<b>Sonderregeln</b>		
		Aufhebung der Sperrfreiheit bei Außenprüfungs-Sperrratbeständen
		Zulassung der Teilselbstanzeige für USt-VA und LSt-Anmeldungen; Einschränkung der Tatentdeckung in diesen Fällen

- 3 Für die Nacherklärung von hinterzogenen Steuern eröffnete der Gesetzgeber im Zeitraum 2004 bis März 2005 dem Straftäter die neben § 371 tretende Möglichkeit, eine **strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG** abzugeben (vgl. hierzu die umfassende Kommentierung in der Vorbem. zu § 371).

**2. Normaufbau und Zweck**

- 4 Die Selbstanzeige eröffnet dem Steuerhinterzieher die Möglichkeit, nach Vollendung der Tat durch Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung seiner Angaben und Zahlung des bereits verkürzten Betrages und ggf. einer Strafzahlung (§ 398a) Straffreiheit (oder zumindest eine Einstellung des Verfahrens) zu erlangen. Die Norm dient dem **fiskalischen Interesse**, dem Staat Steuerquellen zu erschließen, die ihm sonst verborgen blieben (BGH, NJW 1974, 2293). Darüber hinaus hat § 371 auch den Zweck, dem Stpfl. die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu erleichtern (BGHSt 3, 373).
- 5 Aus dieser Ratio lassen sich die **Voraussetzungen** des § 371 ableiten (BGH, wistra 2010, 304): Zur berichtigenden Erklärung des Täters (nach Maßgabe des Abs. 1) muss die Wiedergutmachung des Schadens (Abs. 3) kommen. Nicht privilegiert wird der Täter dann, wenn die Steuerquelle bereits entdeckt ist oder die Entdeckung droht (Sperrtatbestände des Abs. 2). Ausnahmsweise führt nach Abs. 4 auch die Erklärung eines Anderen zur Straffreiheit des Täters.
- 6 § 371 ist im **Zusammenhang mit § 398a** zu sehen, weil der Gesetzgeber schwere Fälle der Hinterziehung technisch aus § 371 herausgenommen hat und für diese nach § 398a lediglich ein Verfahrenshindernis normiert.
- 7 § 371 ist **verfassungsgemäß** (BGH, wistra 1983, 197; BVerfG, wistra 1983, 251; zu Art. 3 Abs. 1 GG im Verhältnis zu Gefährdungstatbeständen: BVerfG, wistra 1997, 297).

**3. Ablauf des Selbstanzeigeverfahrens**

- 8 Die typische Selbstanzeige durchläuft **folgende Stationen**:

Entschließung des Stpfl. zur Anzeige	
Welche Steuersubjekte, -arten und Zeiträume sind betroffen?	Tatbegriff (§ 399 Rz. 29) Strafverfolgungsverjährung (§ 376) Festsetzungsverjährung (Rz. 21) Vortat nach § 370 (Rz. 17) Vollständige Berichtigung sämtlicher nichtverjährten Jahre (Rz. 47, 53) ab 2015: Berichtigung der letzten 10 Kalenderjahre (Rz. 51)
Besonders schwere Steuerhinterziehung oder Hinterziehung über 25.000 €?	Schwere Tat (§ 370 Abs. 3) Verjährungsfrist (§ 376) Strafzuschlag (§ 398a)
Gibt es Handlungsalternativen?	Berichtigung § 153 (Rz. 32) Rücktritt vom Versuch (Rz. 35)



Verhindert Ausschlussgrund die Straffreiheit?	Prüfungsanordnung (Rz. 123 ff.) Erscheinen des Prüfers (Rz. 149, 171) Bekanntgabe der Einleitung eines Strafverfahrens (Rz. 132) Tatentdeckung (Rz. 174) Erscheinen des Prüfers zur steuerl. Nachschau (Rz. 173)
Ist der Ausschlussgrund wieder entfallen?	(Rz. 207)
Kann die Nachzahlung geleistet werden?	(Rz. 211)
Ist Strafzuschlag zu leisten? Höhe?	(§ 398a Rz. 10)
Sind Dritte beteiligt?	Koordinierte Selbstanzeige (Rz. 103) Drittwirksame Berichtigung (Rz. 250)
<b>Berichtigungserklärung</b>	
Inhalt	(Rz. 59) Schätzung (Rz. 73) Gestufte Selbstanzeige (Rz. 88) Teilselbstanzeige (Rz. 53)
Adressat	Zuständige Behörde (Rz. 42 ff.)
Verfasser	„Veranlassung“, Vertretung (Rz. 97, 107)
<b>Eingangsprüfung des Finanzamts</b>	
Liegt Ausschlussgrund vor und ist nicht wieder entfallen?	(Rz. 115; 207)
Erklärungsinhalt ausreichend?	Inhalt (Rz. 59)
Eröffnung des „Selbstanzeigeverfahrens“	Strafverfahren oder Besteuerungsverfahren (Rz. 15)
Weitere Ermittlungen erforderlich? In der Sache? Gegen andere Personen?	Persönliche und sachliche Wirkung der Selbstanzeige (Rz. 9)
Fristsetzung zur Zahlung	(Rz. 220)
<b>„Anwartschaft“ auf Straffreiheit (Rz. 211)</b>	
<b>Fristablauf (Rz. 243)</b>	
Nachzahlung	hinterzogene Steuern Hinterziehungszinsen/angerechnete § 233a
Strafzuschlag bei besonders schwerer Hinterziehung oder > 25.000 €	§ 398a (§ 398a Rz. 4)
keine rechtzeitige Zahlung	Fortführung Strafverfahren (Rz. 243)
rechtzeitige Zahlung	Einstellung des Verfahrens (Rz. 237)

## II. Rechtsfolgen

### 1. Strafaufhebungsgrund

- 9 Während die Wiedergutmachung des Schadens sonst nur bei der Strafzumessung von Bedeutung ist (§ 46 Abs. 2 StGB), gewährt § 371 dem Anzeigerstatter volle Straffreiheit. Als **persönlicher Strafaufhebungsgrund** (BGHSt 3, 373) kommt § 371 grundsätzlich nur dem Täter oder Teilnehmer zugute, der sie erstattet (BGH, wistra 2009, 278; Rz. 97), ggf. nachzahlt und die weiteren Voraussetzungen erfüllt (Sonderfall siehe Abs. 4).
- 10 **Teilselbstanzeige:** Bei nur teilweiser Berichtigung kann seit April 2011 keine teilweise Straffreiheit eintreten, weil Abs. 1 sachliche Vollständigkeit fordert („in vollem Umfang“). Ab 2015 ist eine Teilselbstanzeige (Abs. 2a: „in dem Umfang“) möglich bei Hinterziehung durch falsche/unterlassene unterjährige LSt-Anmeldungen oder USt-Voranmeldungen (Rz. 55).
- 11 **Teilnachzahlung:** Zahlt der Berichtende im Falle des Abs. 3 nur einen Teilbetrag innerhalb der Frist, so wurde der Täter bis April 2011 nur insoweit straffrei (Rz. 247), bei später eingegangenen Selbstanzeigen vergibt er die Straffreiheit zur Gänze (Rz. 243).
- 12 **Übersteigt der verkürzte Betrag 25.000 €** (von April 2011 bis Ende 2014: 50.000 €), so kann wegen Abs. 2 Nr. 3 keine Straffreiheit eintreten, sondern nur bei zusätzlicher Strafzahlung nach Maßgabe des § 398a ein **Verfahrenshindernis**. Gleiches gilt für Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung (Abs. 2 Nr. 4).
- 13 Mit dem Eingang einer inhaltlich hinreichenden Berichtigungserklärung (Rz. 38) erlangt der Täter **sofortige Straffreiheit** nur dann, wenn er (noch) keine Steuerverkürzung oder sonstigen Steuervorteil erlangt hatte. War dieser Taterfolg des § 370 bereits eingetreten, so erlangt er nach Abs. 3 zunächst nur eine **Anwartschaft auf Straffreiheit** (vorläufig wirksame Selbstanzeige; Rz. 211), die erst bei fristgerechter Nachzahlung zur vollen Straffreiheit führt (endgültig wirksame Selbstanzeige; Rz. 237). Bei einem Verkürzungsschaden über 25.000 € je Tat oder in Fällen der besonders schweren Hinterziehung tritt statt Straffreiheit nach zusätzlicher Strafzahlung ein Verfahrenshindernis nach § 398a ein (seit April 2011). Versäumt der Anzeigerstatter die Zahlungsfrist, so ist die **Selbstanzeige fehlgeschlagen** und Straffreiheit bzw. Verfahrenshindernis können endgültig nicht mehr eintreten.
- 14 Die straffrei gewordene Steuerhinterziehung hat **keinen Einfluss auf die Strafbarkeit anderer Straftaten**, auch wenn diese in Tateinheit zu ihr stehen. Gleichgültig ist auch, ob es sich um eine andere Steuerstraftat (§ 369) oder eine allgemeine Straftat (z. B. Urkundenfälschung, § 267 StGB; BGH, wistra 2004, 309) handelt. Die andere Tat muss weiter verfolgt und geahndet werden, weil der Täter für sie keine Straffreiheit erlangt (BGHSt 12, 100). Andere Ordnungswidrigkeiten können ebenfalls weiterhin geahndet werden (BVerfG, wistra 1997, 297 m. w. N.).

### 2. Konsequenzen für das Strafverfahren

- 15 Liegt eine **endgültig wirksame Selbstanzeige** vor (sei es eine sofort wirksame, oder im Falle des Abs. 3 nach fristgerechter Nachzahlung), so besteht kein Grund für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens, ein schwebendes Ermittlungsverfahren ist gem. § 170 Abs. 2 StPO einzustellen.

Kann der Strafaufhebungsgrund nach § 371 nicht eintreten, weil die Verkürzung 25.000 € übersteigt (Abs. 2 Nr. 3) oder eine besonders schwere Hinterziehung vorliegt (Abs. 2 Nr. 4), so sind nach erfolgter Nach- und Strafzahlung die verfahrensrechtlichen Folgen des Verfolgungshindernisses nach § 398a zu ziehen. Die Einstellung des Verfahrens richtet sich unmittelbar nach § 398a. 16

Erkennt erst das **Gericht** die Wirksamkeit der Selbstanzeige an, hat es durch Urteil auf Freispruch zu erkennen (OLG Frankfurt, NJW 1962, 974). Lediglich bei Dritten, die gemäß § 371 Abs. 4 strafrechtlich nicht verfolgt werden, erfolgt eine Einstellung des Verfahrens. Im Zwischenverfahren ist die Eröffnung der Hauptverhandlung durch das Gericht abzulehnen (§ 204 StPO). In Fällen des § 398a stellt das Gericht das Verfahren nach dieser Vorschrift ein. 17

Streitig ist die Frage, was im Zeitraum zwischen vorläufig wirksamer Selbstanzeige und der Zahlung (der **Anwartschaftszeit**) gilt. Die Strafsachenstellen leiten häufig kein förmliches Strafermittlungsverfahren ein, wenn die Erklärung inhaltlich hinreichend erscheint, sondern setzen die Frist und teilen nach Zahlung mit, dass eine Einleitung unterbleibt. Es ist den Ermittlungsbehörden jedoch unbenommen, Ermittlungen vorzunehmen, wenn der Verdacht besteht, dass etwa die Berichtigung unvollständig war. Diese Vorermittlungen sind entgegen Art. 121 AStBV regelmäßig nicht nur Verdachtsprüfungsverfahren (§ 160 Abs. 1 StPO, § 404), sondern bereits **Strafermittlungsverfahren** (BFH, BStBl II 2008, 844). Das gilt bereits während der Anwartschaftszeit, da aufgrund der Selbstanzeige ein Anfangsverdacht besteht und mangels erforderlicher Zahlung noch nicht alle Voraussetzungen des Strafaufhebungsgrundes eingetreten sind. Auch in Fällen, in denen die Vollständigkeit der Selbstanzeige nicht geklärt und damit die Voraussetzungen für die Strafaufhebung nach § 371 nicht zweifelsfrei gegeben sind, ist ein Strafverfahren förmlich einzuleiten (so in Fällen der nachbesserungsfähigen Selbstanzeige, Rz. 88). 18

Wenn die Strafsachenstellen gleichwohl häufig auch vor der Zahlung kein förmliches Ermittlungsverfahren einleiten, so erscheint dies unter praktischen Gesichtspunkten unproblematisch, denn in den meisten Fällen beschränkt sich das Selbstanzeigeverfahren auf das Setzen der (strafrechtlichen) Zahlungsfrist nach Abs. 3 bzw. § 398a. Mit dieser Praxis ist allerdings die Gefahr der Strafverfolgungsverjährung verbunden, weil **keine Verjährungsunterbrechung** nach § 78c StGB stattfindet. Ermittelt die Strafsachenstelle ohne förmliche Einleitung eines Strafverfahrens, so sind die Rechte und Pflichten des Anzeigenerstatters m. E. gleichwohl wie die des Beschuldigten im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren zu bestimmen; zu erwägen ist auch, ob die Bestimmung einer Frist zur Nachzahlung als konkludente Einleitung zu bewerten ist (so wohl BFH, BStBl II 2008, 844). 19

### 3. Steuerrechtliche Folgen

Die wirksame Selbstanzeige beseitigt als Strafaufhebungsgrund zwar die Strafbarkeit der Tat (bzw. erzeugt ein Verfahrenshindernis nach § 398a), ändert jedoch nichts am Vorliegen einer tatbestandlichen, rechtswidrigen und schuldhaften Steuerhinterziehung, so dass **Steuervorschriften**, die tatbestandlich an die Steuerhinterziehung anknüpfen, **anwendbar bleiben**. 20

- 21 Die Steuerbescheide sind aufgrund der nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen und Beweismittel regelmäßig aufzuheben oder zu ändern (§ 173 Abs. 1), was auch für aufgrund einer Außenprüfung ergangene Bescheide gilt (§ 173 Abs. 2). Dabei gilt die auf 10 Jahre **verlängerte Festsetzungsfrist** nach § 169 Abs. 2 Satz 2 und die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 9. Die **Ablaufhemmung** beginnt, wenn die angezeigte Steuerverkürzung dem Grunde nach individualisiert werden kann (Steuerart und -zeitraum, Sachverhalt). Eine vollständige Bezifferung ist nicht erforderlich (BFH, BStBl II 2010, 771; BFH VIII B 324/03, juris; FG Nds, EFG 2004, 468; a. A. FG D'dorf 16 K 458/05 E,G,U, juris). Die Selbstanzeige ist kein Antrag nach § 171 Abs. 3 (BFH, DStR 2009, 2428). Nimmt innerhalb der Jahresfrist des § 171 Abs. 9 die Steuervermittlung auf, so löst dies keine weitere zeitlich unbegrenzte Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 aus (BFH, ebenda).
- 22 Ist die Steuer beim Schuldner nicht Beitreibbar, so wird das FA **Haftungsbescheide** gegen den gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten nach § 69, sowie den Vertretenen nach § 70 erwägen. Der straffreie Hinterzieher haftet nach § 71 für hinterzogene Steuern und die Hinterziehungszinsen nach § 235. Die hinterzogenen Steuern sind zu verzinsen (§ 235) und Säumniszuschläge zu entrichten (§ 240, BayObLG, NSTz 1981, 147).
- 23 Das FA muss sich nicht auf die Angaben des Stpfl. verlassen, sondern kann deren Richtigkeit und Vollständigkeit jederzeit mit **eigenen Ermittlungen** überprüfen.

#### 4. Sonstige Folgen

- 24 **Disziplinarmaßnahmen** gegen Beamte, Richter oder Soldaten bleiben auch nach wirksamer Selbstanzeige zulässig (kein Verstoß gegen Verbot der Doppelbestrafung; BVerfGE 21, 378; BVerfGE 21, 391). Ebenso schließt die Selbstanzeige nicht die Kündigung wegen außerdienstlicher Steuerhinterziehung aus (LAG Düsseldorf, ZTR 2000, 423; OVG NRW, 15d A 878/00.O, juris). Allerdings ist eine freiwillige Offenbarung durch Selbstanzeige auch disziplinarrechtlich strafmindernd zu berücksichtigen und kann insbesondere eine Entfernung aus dem Beamtenverhältnis selbst bei enormen außerdienstlich hinterzogenen Beträgen verhindern (BVerwG, BVerwGE 140, 185). Strafgericht und -verfolgungsbehörden dürfen bzw. sollen nach § 125c BRRG dem Dienstvorgesetzten des beamteten Täters auch im Falle einer Selbstanzeige die gewonnenen Erkenntnisse ohne vorweggenommene Prüfung der disziplinarrechtlichen Behandlung des Falles übermitteln (BFH, wistra 2008, 224).
- 25 Auch der **Steuerberater** hat jedenfalls bei einer unwirksamen Teilselbstanzeige **berufsrechtliche Folgen** zu befürchten (LG München, DStR 2014, 2096). Zum **Schadenersatz** des Steuerberaters bei verschuldeter Unwirksamkeit oder unterlassener Selbstanzeige für den Mandanten: LG Saarbrücken, PStR 2012, 84 (Geldstrafe zu ersetzen).

### III. Anwendungsbereich

#### 1. Steuerhinterziehung (§ 370) als Vortat des Anzeigerstatters

- 26 Nur der Täter oder Teilnehmer einer **Steuerhinterziehung nach § 370** kann durch eine Selbstanzeige Straffreiheit erlangen. Hierunter fällt auch die Erschleichung von **Kin-**

**dergeld** (§ 370 Rz. 141). Beim Teilnehmer ist unbeachtlich, ob er als Anstifter oder Gehilfe gehandelt hat. Für die **leichtfertige Steuerhinterziehung** eröffnet § 378 Abs. 3 ebenfalls die Möglichkeit der Selbstanzeige unter erleichterten Bedingungen (siehe dort). Die **Kommunalabgabengesetze der Länder** ordnen teilweise die entsprechende Anwendung des § 371 an (z. B. Art. 14 BayKAG). **Keine Anwendung** findet § 371, wenn eine **strafbefreiende Erklärung** nach dem StraBEG vorliegt (vgl. Vorbem. zu § 371, insbesondere Vorbem. zu § 371 Rz. 51 ff.).

**Nicht anwendbar** ist § 371

- bei allen **anderen Steuerstraftaten** wie Steuerhelierei (§ 374), Steuerzeichenfälschung (§§ 148, 149 StGB i. V. mit § 369 Abs. 1 Nr. 3), Bannbruch (§ 372), schwerer Schmuggel (§ 373), 27
- bei den **Gefährdungstatbeständen** gem. §§ 379–382, selbst dann, wenn wegen einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung wirksam Selbstanzeige erstattet worden ist. Auch Art. 3 Abs. 1 GG gebietet nur, dass der Täter, der eine Selbstanzeige erstattet, nicht völlig sanktionsfrei bleibt, während derjenige, der bei sonst völlig gleich gelagertem Sachverhalt das Vorbereitungsstadium einer Hinterziehung nicht erreicht, wegen eines Gefährdungstatbestandes ein Bußgeld zu gewärtigen hat. Lebt nach den allgemeinen Regeln der Gesetzeskonkurrenz der subsidiäre Gefährdungstatbestand im Falle des Strafausschlusses bzgl. des Verletzungsdelikts wieder auf, so ist kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz gegeben (BVerfG, wistra 1997, 297). Häufig werden jedoch die FinBeh. im Rahmen ihres Ermessens von einer Verfolgung absehen (BdF, DStR 1981, 603). Dies ist jedoch nicht zwingend (BVerfG, wistra 1997, 297), 28
- bei einer **Begünstigung** nach § 257 StGB; hier wirkt eine Selbstanzeige nur dann strafbefreiend, wenn der Begünstigte als Mittäter oder Gehilfe wegen seiner Beteiligung an der Vortat (Steuerhinterziehung) Selbstanzeige erstattet. Wegen § 257 Abs. 3 Satz 1 StGB darf er nicht mehr bestraft werden. Eine darüber hinausgehende analoge Anwendung scheidet angesichts des eindeutigen Wortlauts aus, 29
- bei allen **allgemeinen Straftaten**, auch dann, wenn sie mit der Steuerhinterziehung in Tateinheit (§ 53 StGB) oder in Tateinheit (§ 52 StGB) stehen. Erlangt die FinBeh. durch Selbstanzeige auch Kenntnis von einer nichtsteuerlichen Straftat, so genießt der Anzeigende grundsätzlich den Schutz des Steuergeheimnisses, sofern nicht § 30 Abs. 4 Nr. 4 oder Nr. 5 eingreift (vgl. auch § 393 Abs. 2) und 30
- beim Erschleichen von **Investitionszulagen** nach § 5 InvZulG – oder nach § 19 BerlinFG (Fälle des Subventionsbetrugs nach § 264 StGB bzw. des Betrugs nach § 263 StGB; BGH, wistra 1984, 110). 31

## 2. Abgrenzung zur Berichtigung nach § 153

**Berichtigungen nach § 153** und Selbstanzeigen nach § 371 werden in der Praxis leicht verwechselt. Beiden gemeinsam ist, dass sie ursprünglich falsche Erklärungen berichtigen. Während jedoch die Berichtigungspflicht nach § 153 nur denjenigen trifft, der die ursprünglich falsche Erklärung unwissentlich abgegeben hat (§ 153: „erkennt ein Stpfl. nachträglich“) und daher mangels Vorsatz als Täter einer Steuerhinterziehung durch die 32

Ursprungserklärung ausscheidet, hat der Ersteller einer Selbstanzeige per definitionem bei Abgabe der ursprünglich falschen Erklärung wissentlich gehandelt.

- 33 Das FA muss daher bei Eingang einer **Berichtigung prüfen**, ob die berichtigte Ursprungserklärung wissentlich falsch abgegeben wurde – dann ist sie als Selbstanzeige zu behandeln – oder aber Anhaltspunkte für einen Irrtum sprechen – dann ist sie als „einfache“ Berichtigung nach § 153 zu werten. Da im Zweifel davon ausgegangen werden kann, dass jeder seine Verhältnisse kennt und er sich im Steuerrecht kundig machen oder Beratung beziehen muss, werden Berichtigungen häufig im Selbstanzeigeverfahren behandelt. Zur Berichtigung durch Dritte siehe Rz. 250.
- 34 **Hohe Abschlusszahlungen aus der USt-Jahreserklärung** alleine genügen – jedenfalls bei arbeitsteiligen Unternehmen – in der Regel noch nicht, um von einer Selbstanzeige auszugehen. Erst wenn zusätzliche tatsächliche Anhaltspunkte auftreten (z. B. auffallendes Missverständnis zur vorangemeldeten Steuer, ständig sich wiederholende Differenzen), ist die Annahme gerechtfertigt, dass vorsätzliches oder zumindest leichtfertiges Verhalten gegeben ist.

### 3. Abgrenzung zum Rücktritt nach § 24 StGB

- 35 Vom **Rücktritt** nach § 24 StGB (§ 370 Rz. 279) unterscheidet sich die Selbstanzeige dadurch, dass Ersterer nur dann zur Straffreiheit führt, wenn die **Tat noch im Versuchsstadium**, also vor der Vollendung und insbesondere dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs abgebrochen wird. Die allgemeinen Vorschriften über den Rücktritt werden nicht von der Spezialregel des § 371 verdrängt. Daher hat während des Versuchsstadiums (§ 370 Abs. 2) der Täter neben der Möglichkeit des Rücktritts nach § 24 StGB bereits die der Selbstanzeige (BGH, wistra 1991, 223).
- 36 Die praktische Bedeutung des Rücktritts vom Versuch ist allerdings im Steuerstrafrecht eher gering. Zu beachten ist, dass für den Rücktritt vom Versuch **Freiwilligkeit** erforderlich ist (BGH, wistra 1993, 227; wistra 2004, 310), während es bei der Selbstanzeige auf die Motive nicht ankommt (RGSt 61, 115; RGSt 59, 115). Nach einem **fehlgeschlagenen Versuch** kommt nur noch die Selbstanzeige in Betracht: Dieser Fall ist z. B. gegeben, wenn das FA falschen Angaben des Stpfl. nicht folgt und – ohne dass die Tat entdeckt ist – einen (richtigen) Steuerbescheid erlässt. Spätestens mit der Tatentdeckung ist die Versuchstat ohnehin fehlgeschlagen.

### 4. Anwendbarkeit kraft Verweises

- 37 Kraft ausdrücklicher **Zuweisung** gilt § 371 auch für verschiedene andere Steuern und Abgaben (§ 369 Rz. 2), z. B.
- bei der Brantweinsteuerhinterziehung gemäß § 128 Abs. 1 BrantwMonG,
  - bei der Hinterziehung von Abgaben auf Marktordnungswaren gemäß § 35 MarktOG,
  - bei der Erschleichung von

- Sparprämien nach § 5 Abs. 2 SparPG (bis 31.12.1999),
- Wohnungsbauprämien nach § 8 Abs. 2 WoPG,
- Arbeitnehmersparzulage nach § 14 Abs. 3 des 5. VermBG,
- Bergmannsprämie nach § 5a Abs. 2 BergPG,
- Vergünstigungen nach § 29 BerlinFG und
- Altersvorsorgezulage nach § 96 Abs. 7 EStG.

#### IV. Anforderungen an die Berichtigungserklärung

##### 1. Überblick

<b>Form</b>	Erstatter erkennbar	Rz. 39
<b>Bezeichnung</b>		Selbstanzeige oder Berichtigung (Rz. 41)
<b>Adressat Zeitpunkt</b>	Zuständige FinBeh.	auch Außenprüfer/Fahnder (Rz. 43)
		nicht Staatsanwaltschaft/Polizei (Rz. 43)
<b>Berichtigungseinheit</b>	Sämtliche nichtverjährten Taten einer Steuerart	(Selbstanzeige seit April 2011) (Rz. 48)
	Taten einer Steuerart der letzten 10 Kalenderjahre	(Selbstanzeige seit 2015) (Rz. 51)
<b>Tatsachenangaben</b>	Besteuerungssachverhalt	Nennung von Beteiligten (Rz. 66)
<b>Berichtigung in vollem Umfang</b>	Sachliche Vollständigkeit	(seit April 2011; Rz. 53) Ausnahme: unterjährige LSt- und USt-Anmeldungen (Rz. 55)
	Beträge	grundsätzlich Einzelbeträge (Rz. 68) Ausnahme: aggregierte Beträge, Steuererklärung (Rz. 69) Sonderfall: Belegeinreichung ohne Erklärung (Rz. 76)
	Rechtliche Beurteilung	darf vom FA abweichen, vorsorgliche SA (Rz. 77)
	Geständnis	nicht erforderlich (Rz. 78)
	Neuheit der Tatsache	nicht erforderlich (Rz. 60)
	Bloße Zahlung	reicht nicht (Rz. 62)
	Anerkenntnis	reicht nicht (Rz. 64)

38

	Fehlende Informationen zur Berichtigung	Schätzung (Rz. 73)
		Ankündigung der Selbstanzeige (Rz. 90)
		gestufte Selbstanzeige (Rz. 88)
	Neue Unrichtigkeiten	Schätzungsfehler (Rz. 81)
		Nachbesserung (Rz. 88), gestufte Selbstanzeige
		„dolose“ Selbstanzeige (Rz. 82)
		keine Teilselbstanzeige (Rz. 53)
	Bezugnahme auf Ursprungserklärung	Rz. 92
<b>Veranlassung durch Täter</b>		Rz. 97
<b>Sonderfälle</b>	Mehrere Beteiligte	Rz. 103
	Widerruf und Wiederholung	Rz. 113
	Selbstanzeige bei Sperre durch Prüfung	Ausnahme von zeitl. Vollständigkeit (Rz. 130)
	Selbstanzeige wegen unterjähriger USt-Voranmeldung oder LSt-Anmeldung	Rz. 55

## 2. Form

- 39 Eine bestimmte **Form** ist für die Berichtigungserklärung **nicht vorgeschrieben**. Die Selbstanzeige kann daher schriftlich, per Telefax, mündlich (OLG Köln, DB 1980, 57) oder zu Protokoll oder bei der leichtfertigen Steuerverkürzung konkludent durch tätige Mitarbeit erfolgen. Eine fermündliche Anzeige genügt ebenso wie die per E-Mail bei Zweifeln über die Person des Anzeigerstatters nicht. Sofern sich der Betroffene aus dem Inhalt ergibt, braucht die Erklärung nicht eigenhändig unterschrieben zu werden und kann sogar unter einem anderen Namen erstattet werden (BayObLG, NJW 1954, 244).
- 40 Da die Wirksamkeit der Selbstanzeige häufig vom genauen Zeitpunkt des Eingangs abhängt, liegt es im Interesse des Täters, eine **beweisichere Form** zu wählen.

## 3. Bezeichnung

- 41 Die **Bezeichnung „Selbstanzeige“ muss nicht verwendet werden** (BGH, wistra 1993, 66), so dass etwa auch die Abgabe einer verspäteten Steuererklärung eine Selbstanzeige sein kann (BGH, wistra 2011, 428). Die Erklärung braucht auch keinen Hinweis auf die Strafbarkeit der vorangegangenen falschen oder unterlassenen Erklärung oder auf Mo-



tive enthalten (OLG Stuttgart, wistra 1987, 263). So darf offen bleiben, ob es sich um eine **Berichtigung nach § 153** handeln soll, weil etwa der Stpfl. von fehlendem Vorsatz ausgeht.

#### 4. Erklärungsadressat und -zeitpunkt

Die Selbstanzeige ist gegenüber der **FinBeh.** (§ 6) zu erklären, die im Einzelfall **örtlich und sachlich zuständig** ist (RGSt 61, 10; OLG Frankfurt, NJW 1962, 974), also Veranlagungs- bzw. Feststellungs-FA oder die zuständige Strafsachenstelle. Der **Zugang bei dieser Behörde ist maßgebender Zeitpunkt** im Hinblick auf die Ausschlussstatbestände des Abs. 2. Das Risiko einer gescheiterten Übermittlung durch die Post oder Dritte trägt der Täter (RGSt 61, 115).

**Zuständig** in diesem Sinne sind nach h. M. auch **Betriebsprüfer** oder **Fahndungsbeamte** im Außendienst (BGH, wistra 2004, 309 [Ermöglichung des Computerzugriffs für Fahnder]; OLG Celle, DStZ/B 1957, 517). Diese sind zwar nicht zur Steuerfestsetzung berufen, wohl aber zur Ermittlung von steuerlichen Tatsachen und damit zur Entgegennahme der Berichtigung (BayObLG, DB 1981, 874 für § 378 Abs. 3 Satz 2).

Wird die Selbstanzeige gegenüber einer **unzuständigen Behörde** erklärt, so ist der Eingang bei der zuständigen Behörde entscheidend, weil erstere bei der Weiterleitung nur als Bote fungiert (vgl. den nicht unmittelbar anwendbaren § 357 Abs. 2 Satz 4). Auch wenn regelmäßig mit einer Weiterleitung zu rechnen ist, trägt das Risiko des verspäteten Eingangs oder des Verlusts der Erklärende (OLG Frankfurt, DStZ 1954, 58; für die Berichtigung nach § 153 bestätigt durch BFH, BStBl II 2008, 595; a. A. RGSt 61, 115: Zugang zu dem Zeitpunkt, zu dem bei einer im ordnungsmäßigen Geschäftsgange erfolgten, pflichtgemäßen Weitergabe mit der Kenntnis der an sich zuständigen Behörde zu rechnen wäre).

Dagegen wird teilweise in der Lit. vertreten, die Anzeige sei bei allen Stellen möglich (und mit dortigem Eingang wirksam), die **nach § 116 zur Weiterleitung verpflichtet** sind (offen gelassen in BGH, wistra 2003, 385). Dies widerspricht m. E. dem Wortlaut und Sinn des Gesetzes, weil die Richtigstellung der falschen Erklärung nur gegenüber „der“ FinBeh. möglich ist, die die Kompetenz zur Änderung des falschen Bescheides hat. Das ist aber nur die hierfür zuständige FinBeh. Damit wird eine bei der **Staatsanwaltschaft** oder **Polizei** angebrachte Anzeige erst nach Übermittlung und Eingang bei der zuständigen FinBeh. wirksam. Gleiches gilt bei Anzeigen gegenüber unzuständigen FinBeh., etwa dem **Hauptzollamt** oder der **Familienkasse** für ESt-Berichtigungen (für die Berichtigung nach § 153 bestätigt durch BFH, BStBl II 2008, 595; str.).

Die Erklärung muss den Adressaten dienstlich erreichen. Die **private Mitteilung** genügt auch dann nicht, wenn sie dem zuständigen Sachbearbeiter gegenüber erfolgt (RGSt 58, 83).

#### 5. Berichtigungseinheit: alle unverjährten Jahre einer Steuerart

Bei **Selbstanzeigen bis zum 28. April 2011** (Rz. 5) war die Strafbarkeit bzw. Straffreiheit **für jede einzelne Tat** (nach Steuersubjekt/Steuerart/Steuerzeitraum) gesondert und unabhängig von anderen Taten zu beurteilen. Der Täter konnte somit etwa die ESt 2010 berichtigen, es aber bei der falschen Erklärung der ESt 2009 belassen.

- 48 Für **Selbstanzeigen nach dem 28. April 2011** führte der Gesetzgeber eine **Berichtigungseinheit** ein: **alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart** müssen berichtet werden (auch „zeitliche Vollständigkeit“ genannt). Lässt der Täter auch nur eine dieser Taten aus, so verliert er die Selbstanzeigewirkung für sämtliche Taten, also auch für die von ihm berichtigten Erklärungen. Im vorgenannten Beispiel müssen daher die ESt 2010 und 2009 berichtet werden. Berichtet der Täter nur 2010, so geht er der Selbstanzeige für beide Jahre verlustig.
- 49 Bei der Bestimmung des zeitlichen Berichtigungsrahmens ist auf die **Strafverfolgungsverjährung** abzustellen. Die Verjährung der Steuerhinterziehung beginnt nicht schon mit der Vollendung, sondern erst mit der **Beendigung der Tat** (ausführlich zu den einzelnen Begehungsvarianten siehe § 376 Rz. 12 ff.). Zu beachten ist, dass etwa im Einspruchsverfahren fortgesetzte Hinterziehungsversuche die Beendigung zeitlich nach hinten verschieben. Auch Sicherungstaten, wie etwa die Weiterführung der Täuschung in der Außenprüfung oder das Beharren auf Nachfrage aufgrund einer Kontrollmitteilung, sind auf dieselbe Steuerart bezogene Taten, die bei späterer Beendigung gesondert verjähren und im Ergebnis den Umfang der „unverjährten“ Jahre erheblich ausweiten (§ 376 Rz. 37, 39).
- 50 Maßgeblicher **Zeitpunkt**, zu dem der Umfang der „unverjährten Jahre“ zu bestimmen ist, ist der Zugang der Selbstanzeigeerklärung beim zuständigen FA. Erklärt der Anzeigeeerstatter etwa nur die ESt 2010 nach, nicht aber die ebenfalls hinterzogene ESt 2009, und verjährt mangels Unterbrechung die ESt 2009 nach Eingang der Nacherklärung beim FA, so hat die Selbstanzeige nicht den erforderlichen Berichtigungsumfang. Die Selbstanzeige ist unwirksam. Da im Regelfall mit der Anzeige die Tat hinsichtlich ESt 2010 „entdeckt“ ist, tritt die Sperrwirkung ein. Der Täter hat daher bei der neuen Selbstanzeige im Regelfall nur eine „**einmalige Chance**“. Nutzt er sie nicht, weil er bewusst oder unbewusst (str., Rz. 69) ein Jahr der Berichtigungseinheit auslässt, hat er die Selbstanzeigemöglichkeit verwirkt.

## 6. Mindestberichtigungsumfang ab 2015: alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Kalenderjahre

- 51 **Selbstanzeigen ab 2015** müssen über die zum April 2011 eingeführte Berichtigungseinheit (Rz. 48) hinaus mindestens die Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der **letzten 10 Kalenderjahre** umfassen. Geht die Selbstanzeige im Jahr 2015 beim FA ein, so sind beispielsweise die Hinterziehungen zu berichtigen, die in den Jahren 2014–2005 begangen worden sind.
- 52 Auch beim Mindestberichtigungsumfang ist also auf den **Zeitpunkt der Beendigung der Tat** abzustellen. Die Selbstanzeige im Jahr 2015 muss etwa auch die im Jahr 2005 durch Zugang eines zu niedrigen Steuerbescheides beendete Steuerhinterziehung anzeigen, die durch Abgabe einer falschen Erklärung für den VZ 2003 im Jahr 2004 (Tat-handlung) begangen wurde. Der Wortlaut des § 371 Abs. 1 Satz 2 ließe auch eine Auslegung dahingehend zu, dass die auf die letzten 10 Kalenderjahre bezogenen Steuern den Mindestumfang bestimmten. Im vorstehenden Beispiel wären dann nur die VZ 2005–2014 zu berichtigen nicht aber die auf das Jahr 2003 bezogene Tat. Eine richterliche Klärung steht noch aus.