Praxisticker Nr. 16/2025: Stolperfalle strafbefreiende Selbstanzeige: Wenn Sperrgründe die „goldene Brücke in die Legalität“ blockieren

Richard Reich (R), geschäftsführender Gesellschafter der Milliarden-Magier-GmbH, wohnhaft am Tegernsee, gründete zur Verschleierung von Kapitalerträgen die CashClever Ltd., eine Briefkastenfirma auf den Turks- und Caicosinseln. In seinen Einkommensteuererklärungen 2014–2020 verschwieg er Kapitalerträge aus verdeckten Gewinnausschüttungen und Auslandskonten. Dadurch verkürzte er rund 7,3 Mio. Euro an Steuern.

Auf Empfehlung seiner Steuerberaterin entschied sich R Anfang 2021, eine Selbstanzeige vorzubereiten. Wegen eines laufenden Steuerstrafverfahrens und der im November 2021 durch das zuständige Finanzamt bekanntgegebenen Außenprüfung für Einkommensteuer 2018-2020 verfolgte er die Nacherklärung aber zunächst aus taktischen Erwägungen nicht weiter.

Anfang Mai 2022 wurden bei R im Rahmen einer Zollkontrolle am Münchner Flughafen im Koffer versteckte Unterlagen zu Auslandskonten und seiner Briefkastenfirma entdeckt. Eine Nachfrage der Zollbeamten beim zuständigen Finanzamt ergab, dass dort keine ausländischen Einkünfte bekannt sind. Aus Angst vor Strafverfolgung reichte R am 13.05.2022 schließlich eine „Selbstanzeige“ ein.

Hat die „Selbstanzeige“ des R vom 13.05.2022 strafbefreiende Wirkung?

Die Selbstanzeige nach § 371 AO soll Steuerstraftätern ermöglichen, einer Bestrafung nach § 370 AO zu entgehen. Bei vollständiger und rechtzeitiger Erklärung verspricht sie Straffreiheit – daher ihr Ruf als „goldene Brücke in die Legalität“. Neben formellen Anforderungen verlangt die Selbstanzeige auch die vollständige Nachzahlung der hinterzogenen Steuern nebst Zinsen, sog. Wiedergutmachungseffekt.

Ob eine Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung entfaltet, hängt maßgeblich davon ab, welche Zeiträume sie umfasst und ob nicht bereits Sperrgründe entgegenstehen. Ein zentraler Sperrgrund ist die sogenannte Tatentdeckung – sie ist jedoch nur einer von mehreren Hürden, die der strafbefreienden Wirkung entgegenstehen können.

§ 371 Abs. 2 AO beinhaltet einen Katalog der sog. Sperrgründe. Praxisrelevant sind insbesondere:

- Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO), **§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) AO**
- Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens, **§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO**
- Teilweise oder vollständige Tatentdeckung, **§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO**
- Vorliegen eines in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2-6 AO normierten besonders schweren Falls, **§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO**

Im obigen Fallbeispiel kommt dem als „Selbstanzeige“ bezeichneten Schreiben des R vom 13.05.2022 **keine** strafbefreiende Wirkung zu, da gleich drei Sperrgründe greifen:

1. Für die Jahre 2018 - 2020 liegt mit der bekannt gegebenen **Anordnung der Außenprüfung** der prüfungsbezogene Sperrgrund des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) und c) AO vor. Im Zeitpunkt der Erklärung der Selbstanzeige war die Außenprüfung noch nicht abgeschlossen.

2. Für die weiteren Jahre 2014-2017 außerhalb der Außenprüfung greift der Sperrgrund der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO). Eine Tat gilt als entdeckt, wenn bei vorläufiger Bewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH (vgl. BGHSt 55, 180) genügt dafür bereits, wenn nach kriminalistischer Erfahrung die Steuerstraftat naheliegt. Die versteckten Unterlagen im Koffer zu Auslandskonten und Briefkastenfirma legen eine Steuerhinterziehung nahe. Damit war die Tat spätestens mit dem Anruf der Zollbeamten beim Finanzamt entdeckt. Tatentdecker kann jede Person sein, auch Zollbeamte; es reicht, wenn die Tat, nicht aber der Täter bekannt wird. Hier bestehen diverse Verteidigungsmöglichkeiten im Einzelfall!
3. Mit dem Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung (StUmgBG) wurde § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 6 AO eingeführt. Danach liegt ein besonders schwerer Fall vor, wenn eine Drittstaatsgesellschaft zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen eingesetzt wird. Die CashClever Ltd. erfüllt grundsätzlich diese Voraussetzungen – wiederum mit diversen Verteidigungsansätzen. Der Sperrgrund gilt allerdings erst für Taten ab dem 26.06.2017.

Hinweis für die Praxis:

Vor Abgabe einer Selbstanzeige sollte sorgfältig geprüft werden, ob Sperrgründe vorliegen. Andernfalls droht, dass offengelegte Informationen im Strafverfahren gegen den Steuerpflichtigen verwendet werden.

Besonders relevant ist auch der Sperrgrund der Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO. Dieser liegt vor, wenn dem Beteiligten die Einleitung des Verfahrens mitgeteilt wurde. Nicht ausreichend ist eine bloße Kontrollmitteilung oder ein Hinweis im Schlussbericht der Außenprüfung. Maßgeblich ist eine strafrechtlich motivierte Maßnahme im Sinne von § 397 Abs. 1 AO. Greift der Sperrgrund ein, kommt einer Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zu.

Der Sperrgrund entfällt erst, wenn das Ermittlungsverfahren eingestellt wird und die Einstellungsverfügung zu den Akten gelangt. Für Beraterinnen und Berater empfiehlt es sich, eine Kopie der Einstellungsverfügung zu verlangen und zu prüfen, ob Strafklageverbrauch eingetreten ist. In dem Fall können die streitgegenständlichen Steuerarten im jeweiligen Zeitraum nicht mehr verfolgt werden. Soweit Strafklageverbrauch greift, ist eine Selbstanzeige nicht mehr zielführend.

Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht, Malte Norstedt LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Cedrik Lin, Diplom-Jurist (Univ.), alle DNK Rechtsanwälte, München und Nürnberg.

Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de