



Finanzämter für Fahndung und Strafsachen  
Braunschweig  
Hannover

Lüneburg  
Oldenburg (Oldenburg) - je fünffach -

**nachrichtlich:**

Veranlagungsfinanzämter  
Finanzämter für Großbetriebsprüfung  
Niedersächsisches Finanzministerium - je zweifach

Bearbeitet von  
Herrn Stein

ZiNr.  
25

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

Mein Zeichen (Bei Antwort angeben)

Durchwahl (0441) 92 14 -

Oldenburg

S 0702 - 30 - St 131

375

9. Juni 2011

**Nur für den Dienstgebrauch**

**Neuregelung der Selbstanzeige**

**Schwarzgeldbekämpfungsgesetz**

**Anlage(n): - 1 -**

Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. April 2011 (BGBl. 2011 I S. 676) hat der Gesetzgeber die Selbstanzeige neu geregelt. Alte und neue Rechtslage einschließlich der Gesetzesbegründung sind in der Anlage gegenübergestellt. Im Rahmen der zuständigkeitshalber durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) erfolgenden Überprüfung der Wirksamkeit der Selbstanzeigen<sup>1</sup> gilt Folgendes:

1. Anwendungszeitpunkt

Aufgrund der Anwendungs- und Übergangsregelungen sind in zeitlicher Hinsicht folgende drei Stufen zu unterscheiden:

1.1 Für bis zum 28. April 2011 eingegangene Selbstanzeigen ist die bisherige Fassung des § 371 AO anzuwenden. Damit tritt im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbe-

<sup>1</sup> Hinweis auf Nrn. 11, 132 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) - AStBV (St) - (s. Anhang 81 AO-Handbuch 2011)

- 2 -

**Dienstgebäude**  
Am Festungsgraben 1  
26135 Oldenburg

**Telefon**  
(0441) 92 14 - 0  
**Telefax**  
(0441) 1 70 12

**E-Mail:** Poststelle@ofd-st.niedersachsen.de

 Nutzen Sie das elektronische Serviceangebot  
Ihrer Steuerverwaltung: [www.elster.de](http://www.elster.de)

**Überweisung an OFD Niedersachsen**  
Norddeutsche Landesbank Hannover (BLZ 250 500 00) Konto 19 00 15 39 84

hörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholten Angaben Straffreiheit ein (§ 24 EGAO<sup>2</sup>). Die Geltung des BGH-Beschlusses vom 20. Mai 2010 - 1 StR 577/09 - wird damit rückwirkend beseitigt, sodass insbesondere Teilselbstanzeigen im jeweiligen Umfang zur Straffreiheit führen.

- 1.2 Für Selbstanzeigen, die ab dem 3. Mai 2011 (Tag nach der Verkündung des Gesetzes) eingehen, gilt die Neufassung des § 371 AO aufgrund des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes. Eine ab dem 3. Mai 2011 erstattete (weitere) Selbstanzeige wird als erstmalige Selbstanzeige gewertet.
- 1.3 Da die Vertrauensschutzregelung nach § 24 EGAO ausdrücklich nur für bis zum 28. April 2011 eingegangene Selbstanzeigen gilt, die Neufassung dagegen erst ab 3. Mai 2011, bedarf es für den Zwischenzeitraum einer besonderen Lösung. Gehen Selbstanzeigen im Zeitraum zwischen Datum des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes (28. April 2011) und dessen Verkündung (2. Mai 2011) ein, ist die bisherige Fassung des § 371 AO anzuwenden, wobei die Restriktionen des BGH in seinem Beschluss vom 20. Mai 2010 - 1 StR 577/09 - gelten (z. B. keine Straffreiheit bei Teilselbstanzeigen). Auch eine in diesem Zeitraum erstattete (weitere) Selbstanzeige wird als erstmalige Selbstanzeige gewertet (vgl. 1.2).

## 2. Vollständigkeit<sup>3</sup>

### 2.1 Begriff der Vollständigkeit

Für eine wirksame Selbstanzeige ist künftig erforderlich, dass alle strafrechtlich unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart offenbart werden (§ 371 Abs. 1 AO). Anknüpfungspunkt für den strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum ist die einzelne hinterzogene Steuer, die durch Steuerart und Besteuerungszeitraum bestimmt wird. Betroffen sind somit alle unverjährten Steuerverkürzungen zu einer Steuerart, also z. B. alle verkürzten Einkommensteueransprüche der nicht verjährten Veranlagungszeiträume. Die strafbefreiende Wirkung tritt dann, vorbehaltlich der weiteren Bedingungen, für die verkürzte Steuer Einkom-

---

2 Gesetzestext:

„§ 24 EGAO Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung

Bei Selbstanzeigen nach § 371 der Abgabenordnung, die bis zum 28. April 2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, ist § 371 der Abgabenordnung in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung mit der Maßgabe anzuwenden, dass im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholten Angaben Straffreiheit eintritt. Das Gleiche gilt im Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung für die Anwendung des § 378 Absatz 3 der Abgabenordnung.“

3 Hinweis auf Strafsachenkartei 40 Karte 1, dort 2.

mensteuer ein.<sup>4</sup> Die Wirksamkeit erfordert damit keine steuerartenübergreifende Offenbarung, wohl aber eine veranlagungszeitraumübergreifende. Eine insgesamt unwirksame Teilselbstanzeige kann somit vorliegen, wenn für mehrere Veranlagungszeiträume einzelne Besteuerungsgrundlagen nicht vollständig offenbart werden, und ebenso, wenn innerhalb einer Steuerart ein einzelner Veranlagungszeitraum nicht vollständig nacherklärt wurde.

In Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 Abs. 3 Nrn. 1 bis 5 AO liegt aufgrund der nach § 376 Abs. 1 AO auf zehn Jahre verlängerten Verjährungsfrist nur dann eine vollständige Selbstanzeige vor, wenn steuerartbezogen auch insoweit nacherklärt bzw. berichtigt wird. Die Offenbarung von Besteuerungsgrundlagen für Veranlagungszeiträume, die zwar strafrechtlich verjährt, jedoch aufgrund der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO steuerlich noch nicht verjährt sind, ist dagegen nicht Voraussetzung für die Wirksamkeit der Selbstanzeige.

Geringfügige Abweichungen sind wie auch bisher unschädlich.<sup>5</sup> Da der gesamte Zeitraum der strafrechtlich nicht verjährten Taten innerhalb einer Steuerart dem Vollständigkeitsbegriff zugrunde liegt, ist von einer vollständigen Selbstanzeige auch dann auszugehen, wenn geringfügige Abweichungen zwischen den in der Selbstanzeige erklärten Angaben und den konkreten Besteuerungsgrundlagen, bezogen auf den gesamten Zeitraum einer Steuerart, auftreten.<sup>6</sup>

## 2.2 Prüfung der Vollständigkeit

Die Vollständigkeit einer Selbstanzeige ist grundsätzlich sofort zu prüfen. Die Unvollständigkeit wird jedoch regelmäßig erst im Nachgang festgestellt werden können, wenn etwa eine weitere Selbstanzeige eingeht oder wenn entsprechende Feststellungen im Rahmen einer Außenprüfung getroffen werden.

Geht bei der BuStra eine Selbstanzeige ein, so ist grundsätzlich zur Prüfung der Straffreiheit ein Strafverfahren einzuleiten. Die Bekanntgabe der Einleitung durch die BuStra hat spätestens bei Aufforderung an den Beschuldigten, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen (§ 397 Abs. 3 AO), zu erfolgen. Diese Bekanntgabe hat auch zu erfolgen, wenn

---

4 Vgl. Gesetzesbegründung zu BT-Drucksache 17/5067, dort B. zu Nr. 1. b) aa)

5 Vgl. BMF-Pressemitteilung vom 2. Mai 2011 und DStZ 2011 Nr. 8, 268

6 Vgl. PStR 2011, 122 sowie NJW 2011, S. 1483 sowie Kohlmann, Kommentar zum Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rnr. 68 und Klein, AO-Kommentar, § 371 AO, Rnr. 20, wonach Abweichungen von 6 bis 10 % hingenommen werden

dem Steuerpflichtigen schriftlich Gelegenheit zur Belegvervollständigung eingeräumt wird. Von der Einleitung eines Strafverfahrens ist nur dann abzusehen, wenn in der Selbstanzeige die Angaben erkennbar richtig und vollständig gemacht, die nachzuzahlenden Steuern in voller Höhe entrichtet wurden (Nr. 11 Abs. 1 AStBV (St)) und die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000,00 EUR je Tat nicht übersteigt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO).<sup>7</sup>

Da unabhängig von der Einleitung eines Strafverfahrens alle Selbstanzeigen in InFuSt erfasst werden, ist innerhalb der jeweiligen BuStra sichergestellt, dass bei Eingang einer Selbstanzeige überprüft werden kann, ob bereits eine Selbstanzeige vorliegt. Wird auf diese Weise nachträglich die Unvollständigkeit einer Selbstanzeige erkannt, ist ein Strafverfahren erstmals oder erneut einzuleiten. Aufgrund der weiteren Selbstanzeige wird die Unvollständigkeit der ersten Selbstanzeige festgestellt. Zumindest soweit sich die Taten der ersten Selbstanzeige mit denen der weiteren Selbstanzeige überschneiden, liegt Tatentdeckung vor, sodass insoweit sowohl die erste als auch die weitere nicht strafbefreiend wirken. Nur wenn sich bei der Überprüfung unbewusste, undolose Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten herausstellen, führen diese nicht zum Ausschluss der Straffreiheit.<sup>8</sup>

Um eine nachträgliche Prüfung der Vollständigkeit zu gewährleisten, ist die bei Eingang einer Selbstanzeige im FA FuSt obligatorisch auszudruckende Liste in InFuSt gespeicherter Vorgänge daraufhin zu überprüfen, ob frühere Selbstanzeigen für strafrechtlich noch nicht verjährte Zeiträume vorliegen. Nur wenn im Einzelfall Anlass dazu besteht (z. B. bei nach Aktenstand ersichtlichen Adressänderungen), sind Ermittlungen aufzunehmen, ob in anderen Dienststellen solche Selbstanzeigen vorliegen.

### 3. Ausschlussgründe

#### 3.1 Modifizierung der Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 AO

Durch das neue Tatbestandsmerkmal *bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten* in Nr. 1 wird für die Ausschlussgründe a), b) und c) erreicht, dass bereits bei Vorliegen eines auf eine einzelne Tat bezogenen Ausschlussgrundes Straffreiheit insgesamt für alle unverjährten Taten ausgeschlossen ist. Auch hierdurch wird der Aus-

<sup>7</sup> Vgl. auch Strafsachenkartei 40 Karte 1

<sup>8</sup> Vgl. sinngemäß ursprüngliche Gesetzesbegründung zu BT-Drucksache 17/4182, dort B. zu Artikel 2 Nr. 1. b) cc)

schluss von Teilselbstanzeigen klargestellt, die innerhalb einer Steuerart veranlagungszeitraumübergreifend nicht mehr möglich sind.

Mit gleicher Zielsetzung greift der Ausschlussgrund der Tatentdeckung nach Nr. 2 - bei unveränderten übrigen Tatbestandsmerkmalen - zukünftig bereits, wenn *eine der Steuerstraf-taten* statt bisher *die Tat* entdeckt war. Dies gilt durch den Wegfall des Tatbestandsmerkmals *wegen der Tat* sinngemäß für den Ausschluss von Selbstanzeigen bei Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (vgl. 2.1).

### 3.2 Neuer Ausschlussgrund bei Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1. a) AO ist ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich. Der Ausschlussgrund greift somit noch nicht z. B. bei formlosen Terminabstimmungen mit dem Steuerpflichtigen, sondern erst zum Zeitpunkt der nach § 122 Abs. 2 AO als Verwaltungsakt bekannt gegebenen Prüfungsanordnung. Eine Versendung von Prüfungsanordnungen mit Zustellungsurkunde sollte auf begründete Einzelfälle beschränkt bleiben.

### 3.3 Neuer Ausschlussgrund für Selbstanzeigen großen Ausmaßes

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO ist eine strafbefreiende Selbstanzeige ausgeschlossen, wenn die verkürzte Steuer oder der nicht gerechtfertigte Steuervorteil je Steuerart und Besteuerungszeitraum 50.000,00 EUR übersteigt.<sup>9</sup> Dieser Betrag orientiert sich an der Rechtsprechung des BGH zum Tatbestandsmerkmal des „großen Ausmaßes“ bei Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen (BGH-Urteil vom 2. Dezember 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107 - 113). Wird eine Selbstanzeige für mehrere Jahre abgegeben, tritt - soweit kein anderer Sperrgrund vorliegt und die verkürzten Steuern nachentrichtet wurden - für alle Jahre, in denen die verkürzten Steuern unter 50.000,00 EUR liegen, Straffreiheit ein. Für die Jahre, in denen die Steuerverkürzung über 50.000,00 EUR liegt, kommt eine Einstellung nach § 398a AO in Betracht (vgl. 7.).

## 4. Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern

Indem Straffreiheit nur eintritt, *wenn* - statt bisher *soweit* - der an der Tat Beteiligte die hinterzogenen Steuern nachentrichtet, ist zukünftig der gesamte hinterzogene Betrag zur Er-

<sup>9</sup> Vgl. Gesetzesbegründung zu BT-Drucksache 17/5067, dort B. zu Nr. 1. e)

langung der Straffreiheit zu begleichen. Damit entfällt innerhalb derselben materiellen Straftat die bisherige Teilstraffreiheit bei Teilzahlungen.

Das neu eingefügte Tatbestandsmerkmal *aus der Tat* bewirkt, dass sich die Nachzahlungsverpflichtung auf die einzelne Steuerstraftat, definiert durch Steuerart und Besteuerungszeitraum, bezieht. Die einkunftsartenbezogene veranlagungszeitraumübergreifende Sichtweise nach § 371 Abs. 1 AO (vgl. 2.1) ist für die Nachzahlung der Steuer demnach unerheblich. Eine Selbstanzeige kann somit materiell durch umfassende Nacherklärung zu allen unverjährten Steuerstraftaten vollständig sein und gleichwohl innerhalb einer Steuerart für einzelne Steuerstraftaten, für die nachzuzahlende Steuern nicht vollständig entrichtet wurden, nicht strafbefreiend wirken.

## 5. Einstellung nach § 398a AO

- 5.1 In den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO wird von der Verfolgung abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist zum einen die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogene Steuern entrichtet und zum anderen einen Geldbetrag i. H. v. 5 % der hinterzogenen Steuern zugunsten der Staatskasse zahlt (§ 398a AO). Berechnung und Abwicklung dieses Zuschlags<sup>10</sup> fallen in den Zuständigkeitsbereich der BuStra, soweit diese nach §§ 386 Abs. 2, 399 AO zuständig sind. Für Fälle in der Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft (Nr. 22 AStBV (St)) obliegt dieser grundsätzlich auch die Berechnung und Abwicklung.

Die Einstellung nach § 398a AO führt mangels gesetzlicher Anordnung nicht zu einem Strafklageverbrauch (anders § 153a Abs. 1 Satz 5 StPO).

- 5.2 Der Zuschlag ist in Fällen der Abwicklung durch die BuStra nicht im automatisierten Steuererhebungsverfahren abzuwickeln. Analog zur Verfahrensweise bei der Buchung von Geldauflagen nach § 153a StPO ist in der Geschäftsstelle des FA FuSt eine Annahmeanordnung im Haushaltvollzugssystem (HVS) zu erfassen und die Überwachung des Zahlungseingangs zu gewährleisten. Das bei der Buchung erzeugte Kassenzettel ist in die jeweilige Zahlungsaufforderung als Verwendungszweck (ohne Leerzeichen oder Ergänzungen) aufzunehmen. Zu Fristsetzung und Ratenzahlungsmodalitäten gilt § 371 Abs. 3 AO analog.

---

<sup>10</sup> Vgl. Gesetzesbegründung zu BT-Drucksache 17/5067, dort B. zu Nr. 1. e)

Der Geldbetrag ist bei Überschreiten der Grenze von 50.000,00 EUR auf den vollen Umfang der verkürzten Steuern zu berechnen, nicht lediglich auf den übersteigenden. Wenn der zu erhebende Geldbetrag nach § 398a AO nicht vollständig gezahlt wird und daher nicht von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen werden kann, sind mangels gesetzlicher Anordnung auf den gesamten zu zahlenden Geldbetrag geleistete Teilzahlungen erstattungsfähig (anders § 153a Abs. 1 Satz 6 StPO).

5.3 Um die Einstellungen nach § 398a AO für das Jahr 2011 statistisch erfassen zu können, sind sie gesondert aufzuzeichnen. Dazu ist im Verfahren InFuSt als Hinweis zum Abschluss BuStra<sup>11</sup> neben der Angabe des § 398a AO die Höhe des Zuschlags anzugeben, z. B. „§ 398a AO, Zuschlag 3.000,00 EUR“.

## 6. Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung

§ 378 Abs. 3 AO wurde lediglich sprachlich neu gefasst. Im Bereich der leichtfertigen Steuerverkürzung wirkt eine Teilselbstanzeige damit wie bisher auch bußgeldbefreiend.

## 7. Sonstiges

7.1 Vorstehende Regelungen gelten vorbehaltlich noch folgender Festlegungen auf Bund-Länder-Ebene.

7.2 Ich bitte, diese Verfügung zum Gegenstand einer Dienstbesprechung zu machen.

Im Auftrag  
Kruse

Beglaubigt

---

<sup>11</sup> Angabe im SB 1 unter IV. 7. zum Abschluss BuStra, Erledigungsart „§ 170 Abs. 2 StPO i. V. m. § 371 AO“