

RA Prof. Dr. Andreas Frieser, RA Jan Bittler, RAin und Notarin Ulrike Czubayko, RA Dr. Hans Hammann, RA Dr. Heinz-Willi Kamps, RA und Notar Dr. Hubertus Rohlfing, RA und Notar Ulrich Schellenberg, RA Dr. Wolfram Theiss

RAin Dr. Stephanie Herzog

Aufsätze

Licht- und Schattenseiten der Selbstanzeige und Selbstanzeigeberatung

Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht Alexandra Mack, Köln*



Bereits im Anschluss an die durch den Kauf gestohlener Bankdaten ausgelöste Welle von Nacherklärungen ist in den Jahren 2008/2009 eine rechtspolitische Diskussion über die Zukunft der Selbstanzeige entbrannt. Im Mai 2010 hat der für das Steuerstrafrecht zuständige Strafsenat des BGH in diese Diskussion eingegriffen und in Form von „obiter dicta“ höchst missverständliche Leitlinien zur Selbstanzeige formuliert, die erkennen lassen, dass der Senat einer Einschränkung der bestehenden Selbstanzeigmöglichkeiten wohlwollend gegenübersteht.¹

I. Verschärfungen der Selbstanzeige im Überblick

Die Anregungen des BGH sind im Gesetzgebungsverfahren aufgenommen worden. Der Bundesrat hatte sich in einer Beschlussempfehlung zum Jahressteuergesetz 2010 der Entscheidung des 1. Strafsenats angeschlossen und zunächst noch weit über die Anregung des BGH hinausgehende Einschränkungen von § 371 AO vorgeschlagen.² Die Vorschläge des Bundesrats wurden im Gesetzgebungsverfahren als zu weitreichend kritisiert und deshalb zunächst nicht in das Jahressteuergesetz 2010 aufgenommen.

Die Bundesregierung stellte stattdessen am 14.12.2010 den Entwurf für ein „Schwarzgeldbekämpfungsgesetz“ vor, mit dem das Projekt der Einschränkung von § 371 AO in revidierter Form vorangetrieben wurde.³ Auch die dortigen Formulierungen wurden in der Sachverständigenanhörung kritisiert und als zu weitgehend gebrandmarkt.⁴ Die Kritik bezog sich v.a. darauf, dass der Gesetzgeber zunächst die Absicht hatte, strafbare Selbstanzeigen nur noch dann anzuerkennen, wenn „aus sämtlichen strafrechtlichen bisher noch nicht verjährten Besteuerungszeiträumen (...) sämtliche Unrichtigkeiten vollumfänglich berichtet“ würden.⁵

Gesetz geworden ist dann eine etwas abgeschwächte Regelung, die hinsichtlich der Vollständigkeit der Erklärung nur noch alle (noch nicht verjährten) Taten einer Steuerart einbezieht. Das neue Gesetz wurde am 17.03.2011 im Bundestag und sodann am 15.04.2011 im Bundesrat verabschiedet. Der Bundespräsident hat das Gesetz am 28.04.2011 unterzeichnet und damit „ausgefertigt“. Die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt erfolgte kurze Zeit später, bereits am 02.05.2011. Damit sind die Neuregelungen zum 03.05.2011 – am Tag nach der Verkündung – in Kraft getreten.

Das neue Gesetz ist kaum zwei Jahre in Kraft, da hat sich ausgelöst durch den Fall Hoeneß eine neue Debatte über die Zukunft der Selbstanzeige entwickelt. Sachliche Pressestimmen sind zzt. eher die Ausnahme.⁶

II. Das Vollständigkeitsprinzip – gibt es die sichere Selbstanzeige?

1. Unveränderte Grundprinzipien

Das Gesetz schreibt für die Selbstanzeige keine Form vor. Sie kann schriftlich oder mündlich erstattet werden. Um späteren Streit um die Frage auszuschließen, ob, wann und mit welchem Inhalt eine Selbstanzeige erstattet wurde, sollte die Selbstanzeige aber stets schriftlich erfolgen.

Die Selbstanzeige muss nicht den Begriff „Selbstanzeige“ beinhalten. Es ist auch nicht erforderlich, dass sich der Anzeigende einer Hinterziehung bezieht. Er kann und sollte sich auf die reine Nacherklärung der relevanten Zahlen beschränken.

Die Selbstanzeige ist nach neuem Wortlaut „gegenüber der Finanzbehörde“ zu erstatten. Fraglich ist, ob damit gegenüber der alten Fassung, die eine Abgabe „bei der Finanzbehörde“ vorsah, eine rechtliche Änderung eingetreten ist.

Jedenfalls ist das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt richtiger Adressat der Nacherklärung. Auch wenn zum alten Gesetzeswortlaut einheitlich die Auffassung vertreten wurde, dass die Selbstanzeige gegenüber jeder beliebigen Finanzbehörde abgegeben werden konnte, sollte der Berater unter der Geltung des neuen Wortlauts Wert darauf legen, die richtige Zuständigkeit zu ermitteln und einzuhalten. Sind mehrere Fi-

* Die Autorin ist Partnerin der Streck – Mack – Schwedhelm Rechtsanwältinnen Partnerschaft mbH.

1 BGH, Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180, m. krit. Anm. Salditt, PStR 2010, 168; Weidemann, PStR 2010, 175; Wulff, wistra 2010, 286; dem BGH zustimmend hingegen Meyberg, PStR 2010, 162.

2 BT-Drucks. 318/10, S. 79 ff.

3 BT-Drucks. 17/4182, S. 3 ff.

4 Vgl. bereits die Kritik des Bundesrats, BT-Drucks. 17/4802, S. 7 ff. sowie nachfolgend dann BT-Drucks. 17/5067, S. 8.

5 Zitat aus der Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucks. 17/4182, S. 5.

6 Zu den Vorschlägen der Justizministerkonferenz aus Mai 2014, vgl. VIII.

nanzämter für einen Hinterziehungskomplex zuständig (ESt bei dem Finanzamt A, USt bei dem Finanzamt B), kann die gesamte Selbstanzeige wohl bei einem Finanzamt abgegeben werden. Die Finanzbehörden sind untereinander zur Weitergabe von Nacherklärungen verpflichtet. Ist für mehrere Personen eine Selbstanzeige abzugeben (z.B. Ehegatte, Mitgesellschafter, GmbH und Gesellschafter bei einer Hinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)), sollte die Selbstanzeige bei jedem der zuständigen Finanzämter abgegeben werden. Hier ist besondere Sorgfalt darauf zu verwenden, dass die Anzeigen zeitgleich eingehen.

Die inhaltlichen Anforderungen an eine Selbstanzeige-taugliche Mitteilung gegenüber den Finanzbehörden haben sich durch die Neuregelung des Jahres 2011 nicht verändert. Maßstab für den Umfang und den Inhalt ist die ordnungsgemäße Erklärung. Das Finanzamt muss aufgrund der Selbstanzeige in der Lage sein, die notwendigen Steuerfolgen zu ziehen und die Steuerbescheide zu verfügen (sog. „Materielllieferung“). Hinreichend ist, wenn das Finanzamt ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt aufklären und die Steuern berechnen kann. Eine gewisse eigene Auswertungstätigkeit wird dem Finanzamt also durchaus zugemutet.

Die Übersendung von ausgefüllten Erklärungsvordrucken kann strafrechtlich nicht verlangt werden.

Die Selbstanzeige sollte so formuliert sein, dass das Finanzamt sofort Steuerbescheide fertigen kann. Auf Zahlenangaben darf auf keinen Fall verzichtet werden.

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die bisher erklärten Zahlen zutreffend und nur die bisherige Qualifikation bzw. Zuordnung unrichtig war. Hier kann man sich auf die Korrektur der Qualifikation bzw. Zuordnung beschränken.

2. Schätzungen und die Selbstanzeige „in Stufen“

Häufig können die konkreten Zahlen nicht in der erforderlichen Zeit beschafft werden. In einem solchen Fall bietet sich die Selbstanzeige in Stufen an:

- Dem Finanzamt werden im ersten Schritt geschätzte Zahlen mitgeteilt.
- Im zweiten Schritt erfolgt dann die Konkretisierung, ggf. anhand beigefügter Bankunterlagen, Auswertungen der Buchhaltung etc. Es kann auch darum gebeten werden, die endgültigen Beträge im Rahmen einer angekündigten Betriebsprüfung zusammen mit dem Finanzamt abzustimmen.

Eine solche Selbstanzeige in Stufen wird in der Praxis als ausreichend angesehen. Der 1. Strafsenat des BGH hat die beschriebene Vorgehensweise in seiner Leitentscheidung zur Verschärfung des Selbstanzeigerechts v. 20.05.2010 ausdrücklich als wirksam anerkannt.⁷ Wichtig ist die Abgrenzung zur schädlichen „Ankündigung“ einer Selbstanzeige. Es müssen immer – wenn auch geschätzte – Zahlen mitgeteilt werden, die den einzelnen Steuern konkret zugeordnet werden.

Es empfiehlt sich, die Schätzung ausdrücklich als solche zu bezeichnen. Die Schätzungen müssen begründbar sein. Die Schätzungsgrundlagen können, müssen aber nicht in die Selbstanzeige aufgenommen werden.

Um die Wirkung der Selbstanzeige abzusichern, sollte der Steuerpflichtige zu seinen Lasten eher zu hoch als zu niedrig schätzen. Unter strafrechtlichen Gesichtspunkten muss aller-

dings nicht so hoch geschätzt werden wie unter steuerrechtlichen. Die Schätzung muss also die mögliche Bandbreite nicht vollständig zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausnutzen, auch wenn dies steuerlich bei Verletzung der Mitwirkungspflichten zulässig wäre.

Die Angabe zu hoher Beträge zum Zweck einer möglichst sicheren Straffreiheit führt nicht dazu, dass man an diese Zahlen auch steuerlich gebunden ist. Der Steuerpflichtige kann gegen die Steuerbescheide, die die Selbstanzeige auswerten, Einspruch einlegen.⁸ Sogar ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist möglich. Hat das Finanzamt eine strafrechtliche Nachzahlungspflicht gesetzt, sollte allerdings besser zunächst vorläufig gezahlt und dann der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung gestellt werden.⁹

Gestritten werden kann sowohl um die Höhe der nacherklärten Beträge als auch um die rechtliche Qualifikation. In der Argumentation ist allerdings eine gewisse Vorsicht geboten: Die Darstellung darf nicht darauf hinauslaufen, nachträglich einen abweichenden Sachverhalt zu präsentieren, denn dies könnte als ein schädlicher „Widerruf der Selbstanzeige“ gewertet werden. Auch darf nicht übersehen werden, dass man in der Praxis von dem selbst genannten Schätzungsniveau nur in Ausnahmefällen wieder herunterkommt.

3. Der neue Maßstab der Vollständigkeit in der Praxis

Nach alter Rechtsprechung des 5. Strafsenats war auch die sog. „Teilselbstanzeige“ wirksam. „Insoweit“ wie berichtigt wurde, erlangte der Betroffene Straffreiheit. Diese Rechtsprechung ist durch den Beschluss des 1. Strafsenats des BGH v. 20.05.2010 geändert worden.¹⁰ Der Gesetzgeber hat diesen Wandel der Rechtsprechung aufgenommen und § 371 AO verschärft. Die Neufassung lautet:

§ 371 Abs. 1 AO:

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.

Neu eingeführt wurde das Erfordernis einer zeitraumübergreifenden Nacherklärungspflicht. Während nach altem Recht – auch i.S.d. Rechtsprechung des 1. Strafsenats – auf die einzelne Tat im materiellen Sinne und damit notwendigerweise auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abzustellen war, um die Vollständigkeit zu prüfen, ist unter der Neuregelung nach der eindeutigen gesetzgeberischen Entscheidung auf alle „unverjährten Steuerstraftaten“ abzustellen („Berichtigungsverbund“).

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich eindeutig, dass insoweit die strafrechtliche Verjährung gemeint ist.¹¹ Die Bestimmung des notwendigen „vertikalen“ Umfangs der Nacherklärung (d.h. in zeitlicher Hinsicht) wird dadurch von einer komplexen rechtlichen Prüfung abhängig gemacht.

7 BGH, Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

8 LG Heidelberg, Beschl. v. 16.11.2012 – 1 Qs 62/12, wistra 2013, 78 m. Anm. Weinbrenner, DStR 2013, 1268.

9 Dies ist gem. BFH, Beschl. v. 22.01.1992 – I B 77/91, BStBl. II 1992, 618 (621) zulässig.

10 BGH, Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09, wistra 2010, 304; zur Kritik vgl. nur Wulff, wistra 2010, 286 ff., m.w.N.

11 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 21.

Um die Reichweite des maßgeblichen Berichtigungsverbands zu bestimmen, muss ermittelt werden, wann für die einzelnen Taten Verfolgungsverjährung eingetreten ist. Dies war schon immer – für sich gesehen – kompliziert, wird aber noch dadurch erschwert, dass die Verlängerung der Verjährungsfristen von fünf auf zehn Jahre durch § 376 AO n.F. zu berücksichtigen ist.

Praxis:

Die Praxis wird sich damit behelfen, im Zweifel lieber „ein Jahr zu viel“ zu erklären und vorsorglich denkbar weit zurückzugehen. Dies kann allerdings Probleme bereiten, bspw. in dem Fall, dass die nicht erfassten Einnahmen eines Gewerbebetriebs nacherklärt werden müssen und man vor dem Problem einer sachgerechten Schätzung steht oder in dem Fall, dass in einem der älteren Jahre ein erheblicher Zufluss auf dem Auslandskonto sichtbar wird, den man nicht offenbaren müsste, wenn das betreffende Jahr nicht mehr strafbefangen ist.

Inhaltlich muss sich die Nacherklärung auf alle Taten einer Steuerart erstrecken. Der Begriff der Steuerart ist gesetzlich nicht definiert. In der Gesetzesbegründung wird angeführt, dass bspw. alle strafrechtlich noch nicht verjährten „Einkommensteuerhinterziehungen“ angegeben werden müssen. Sicher ist damit zunächst, dass alle Fehler mit Auswirkung auf die Einkommensteuer berichtigt werden müssen, unabhängig von der Einkunftsart und der Frage, ob es sich um identische, gleichgelagerte (wie bspw. zwei unterschiedliche Auslandskonten) oder völlig unterschiedliche Sachkomplexe handelt (bspw. Zinseinnahmen und überhöhte Sonderausgaben oder etwa eine parallel zu verschwiegenen Einnahmen zu Unrecht in Anspruch genommene Zusammenveranlagung getrennt lebender Ehegatten).

Beratung:

Der Mandant ist hinsichtlich ergänzender Sachverhalte, die über den eigentlichen Kernbereich hinaus für die Vollständigkeit relevant sein könnten, gründlich zu befragen. Nicht wenige Mandanten verdrängen Fehler, die sie in der Vergangenheit bei der Abgabe von Steuererklärungen begangen haben, oder verstehen die zutreffende Bedeutung einer „steuergünstigen“ Behandlung bestimmter Sachverhalte nicht. Der Berater muss hier behutsam aufklären. Andererseits dürfte kaum ein Mandant mehr zur Abgabe einer Selbstanzeige bereit sein, wenn der Berater die hier beschriebenen Risiken in dramatisierender Form ausmalt. Es ist Fingerspitzengefühl gefragt.

Unklar ist, welche Fälle über die eindeutigen Fälle hinaus als Steuerstraftat „einer Steuerart“ anzusehen sind.

Beispiel:

In der Praxis kommen die folgenden Problemkonstellationen vor:

- Nacherklärung von Vortragseinkünften eines Hochschullehrers. Der Mandant berichtet, dass von dem Konto, auf das die Einnahmen geflossen sind, auch seine Haushaltshilfe für monatlich 500,00 € bezahlt wird, die bei den Finanz- und Sozialbehörden nicht angemeldet ist. Muss diese „Lohnsteuerhinterziehung“ zwingend mit der Einkommensteuerhinterziehung berichtigt werden?

- Nacherklärung in einem Handwerksbetrieb. Neben eigenen Arbeiten „ohne Rechnung“ hat der Inhaber bei verschiedenen Kunden Arbeiten, die er in deren Privathaus ausgeführt hat, auf das Unternehmen der Kunden abgerechnet. Muss diese Beihilfe zur Ertrags- und Umsatzsteuerhinterziehung der Kunden zwingend mit den zu eigenem Vorteil begangenen Taten korrigiert werden?
- Es läuft die Betriebsprüfung in einer GmbH & Co. KG. Kann für einen der Kommanditisten gleichwohl eine Selbstanzeige für Kapitaleinkünfte aus einem Schweizer Konto abgeben werden?

Meines Erachtens ist es erforderlich, den Wortlaut einschränkend dahingehend auszulegen, dass nur die „Steuerart“ ein und desselben Steuerschuldners einbezogen wird. Bei dieser Lösung sind auch Abzugsteuerbeträge wie bspw. Lohnsteuern (als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer des Arbeitnehmers) von dem Vollständigkeitsmaßstab ausgenommen.

4. Geringfügige Abweichungen

Unklar war nach der Neufassung des Gesetzes zunächst, wie mit (kleineren) betragsmäßigen Abweichungen im Rahmen einer Nacherklärung umzugehen sein sollte. Nach alter Rechtslage galt: Geringfügige Abweichungen zwischen der Nacherklärung und späteren tatsächlichen Steuerfestsetzungen hoben die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht auf.¹² Nach Äußerungen aus dem Gesetzgebungsverfahren sollte dies auch unter der neuen Gesetzesfassung Bestand haben.

Zwischenzeitlich hat sich der 1. Strafsenat zu diesem Problem geäußert. Danach soll eine Abweichung von bis zu 5 % als unschädlich anzusehen sein, wobei es sich allerdings um eine unbeabsichtigte Abweichung handeln muss – bewusste Fehlbeträge dürften von der Rechtsprechung stets als Unwirksamkeitsgrund angesehen werden.¹³

Die vom BGH genannte 5 %-Grenze ist wohl auf den Betrag der nachzuzahlenden Steuer zu beziehen. Unklar ist, ob sich die Größenordnung auf den Gesamtbetrag des „Berichtigungsverbands“ oder auf die einzelnen Verkürzungsbeträge pro Einzeltat bezieht. Dies ist praktisch von erheblicher Relevanz, insbesondere bei der Nacherklärung von Erträgen aus ausländischen Kapitalanlagen: Nur wenn man die „5 %-Klausel“ auf den Gesamtzeitraum bezieht, wäre eine abweichende zeitliche Zuordnung von Erträgen unschädlich und es wäre möglich, in Schätzungsfällen eine zu geringe Schätzung für das Jahr 01 mit der überhöhten Schätzung des Jahres 02 auszugleichen. Bezieht man die Grenze hingegen auf die Einzeltat, wären die beschriebenen Fehler ggf. ausreichend, um zur Unwirksamkeit zu führen.

5. Sonderprobleme bei verspäteten oder korrigierten Steueranmeldungen

Besondere Probleme stellen sich durch die gesetzliche Neufassung bei den Anmeldungssteuern. Formal betrachtet erfüllt die verspätete Abgabe einer Steueranmeldung den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Ebenso liegt der objektive Tatbestand vor, wenn eine abgegebene Steueranmeldung später korrigiert wird

¹² BGH, v. 14.12.1976 – 1 StR 196/76, BB 1978, 698.

¹³ BGH, v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10, wistra 2011, 428.

und die Korrektur zu einer höheren Festsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) als die Erstanmeldung führt. Der subjektive Tatbestand ist in beiden Fällen bereits dann erfüllt, wenn der Erklärende die Frist zur Abgabe der Steueranmeldung kennt bzw. wenn er es konkret für möglich hält, dass die eingereichte Anmeldung späterer Korrektur bedarf.

Gerade bei den Umsatzsteuervoranmeldungen oder auch bei der Lohnsteuer sind die dargestellten Konstellationen an der Tagesordnung. Bislang blieb dies strafrechtlich nur deshalb irrelevant, weil die nachgereichten Erklärungen ohne Weiteres als „Selbstanzeigen“ i.S.d. § 371 AO angesehen werden konnten. Eine weitergehende Tätigkeit der Finanzbehörden war nicht veranlasst.

Nach der Neufassung entstehen erhebliche Probleme, denn die nachgereichte Erklärung muss jetzt dem Vollständigkeitsgebot genügen (und sie wäre ab einem Nachzahlungsbetrag von 50.000,00 € eigentlich nicht mehr strafbefreiend).

Die Finanzverwaltung hat dieses Problem erkannt. Nach der Verwaltungsanweisung in Nr. 132 Abs. 2 AStBV (St) 2013 in der Fassung v. 30.10.2012 gilt für die praktisch bedeutsamen Anmeldungsteuern Folgendes:

„Bei der Umsatz- und Lohnsteuer sind berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die BuStra weiterzuleiten. Kurzfristige Terminüberschreitungen und geringfügige Abweichungen sind unschädlich, es sei denn, es bestehen zusätzliche Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung. Liegen derartige Anhaltspunkte vor, kann die Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige hinsichtlich unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben in den zuvor abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen dieses Jahres gewertet werden. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige bedarf es dann keiner gesonderten Korrektur des einzelnen Voranmeldungszeitraums.“¹⁴

Praxis:

In der Praxis dürften entsprechende Fälle somit kaum aufgegriffen werden. Falls dies allerdings doch geschieht, muss dem Berater klar sein, dass weder ein Staatsanwalt noch ein Strafrichter an Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden gebunden ist!

III. Überblick zu den gesetzlichen Ausschlussgründen

Vor der Abgabe der Selbstanzeige muss geprüft werden, ob eine der gesetzlichen Sperren eingetreten ist. Die Sperren aus § 371 Abs. 2 AO waren nach bislang geltender Fassung:

- Erscheinen des Prüfers zur steuerlichen Prüfung, Nr. 1a;
- Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens, Nr. 1b;
- Entdeckung der Tat, Nr. 2.

Neu hinzugekommen mit Wirkung ab dem 03.05.2011 sind die folgenden zwei Sperren:

- Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an den Täter;
- Steuerverkürzung oder Steuervorteil von mehr als 50.000,00 € je Tat.

IV. Die Sperre der Tatentdeckung

Erhebliche Relevanz in den Fällen der Nacherklärung ausländischer Kapitaleinkünfte hat § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, wonach die Selbstanzeige unwirksam ist, wenn die Tat ganz oder teil-

weise entdeckt ist und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Das Merkmal wird durch eine objektive und eine subjektive Komponente bestimmt. Der Wortlaut dieses Sperrgrunds wurde durch das SchwGeldBekG geringfügig modifiziert, im Kern blieb die Regelung allerdings unverändert.

1. Objektive Komponente der „Entdeckung“

Die Schwierigkeit dieses Tatbestands liegt darin, dass er nicht klar und eindeutig zu konkretisieren ist. Wann ist die Tat entdeckt? Wann muss der Täter bei „verständiger Würdigung“ damit rechnen? Die Strafverfolgungsbehörden versuchen hier naturgemäß eine möglichst weitgehende Auslegung. Die ältere Rechtsprechung des BGH hat versucht, diese Tendenz einzuschränken und klare Leitlinien zu formulieren. Danach gilt Folgendes:¹⁵

Eine Tatentdeckung liegt noch nicht vor, wenn ein Tatverdacht gegeben ist. Gleiches gilt, wenn Ermittlungen lediglich aufgenommen worden sind. Eine Tatentdeckung liegt selbst dann nicht vor, wenn das Finanzamt zu der Schlussfolgerung kommt, eine Steuerverkürzung sei objektiv vorgenommen worden. Vielmehr bedarf es „einer Konkretisierung des Tatverdachts, die gegeben ist, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist“.¹⁶

Der 1. Strafsenat des BGH hat diese Definition der objektiven Komponente der Tatentdeckung in seiner Entscheidung v. 20.05.2010 ausdrücklich bestätigt. Er hat (inhaltlich zutreffend) allerdings darauf hingewiesen, dass es sich um eine Bewertung auf vorläufiger Tatsachenbasis handelt, so dass der Begriff nicht mit dem Begriff des „hinreichenden Tatverdachts“ nach einem ausermittelten Strafverfahren gleichgesetzt werden kann.¹⁷ Gleichwohl wird diese Entscheidung vielfach als Beleg für eine Verschärfung der objektiven Komponente der Tatentdeckung herangezogen. Dies ist bei Interpretation der nachfolgenden Einzelfälle zu bedenken.

Beispiele:

- Die Kenntnis von dem fruchtlosen Ablauf einer steuerlichen Erklärungsfrist bedeutet noch nicht die objektive Entdeckung einer Steuerhinterziehung, weil das Fristversäumnis noch keinen Rückschluss auf eine Steuerschuld und auf den Vorsatz der Steuerhinterziehung erlaubt.¹⁸
- Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger es zu Schätzungen und zu Haftungsbescheiden kommen lässt, rechtfertigt für sich allein noch nicht die Annahme, dass die Steuerhinterziehung entdeckt ist.¹⁹

¹⁴ Zitiert nach juris.

¹⁵ Vgl. BGH, Urt. v. 13.05.1983 – 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415; BGH, Urt. v. 24.10.1984 – 3 StR 315/84, NStZ 1985, 126; BGH, Urt. v. 27.04.1988 – 3 StR 55/88, wistra 1988, 308; BGH, Beschl. v. 30.03.1993 – 5 StR 77/93, wistra 1993, 227; BGH, Beschl. v. 05.04.2000 – 5 StR 226/99 – „Konzertveranstalter“, wistra 2000, 219 (225); kritisch *Bilsdorfer*, DSz 1985, 188; *Dörn*, wistra 1993, 169.

¹⁶ Grundlegend BGH, Urt. v. 13.05.1983 – 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415.

¹⁷ BGH, Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146, Tz. 25.

¹⁸ OLG Hamburg, Urt. v. 27.01.1970 – 2 Ss 191/69, NJW 1970, 1385.

¹⁹ OLG Celle, v. 24.01.1984 – 1 Ss 367/83, wistra 1984, 116.

- Werden an einer Grenzkontrolle Belege über Konten oder Schließfächer bei ausländischen Banken gefunden, ist die Tat erst dann entdeckt, wenn ein für die Steuer-sache zuständiger Beamter feststellt, dass der Steuerpflichtige entsprechende Vermögensgegenstände und/oder Einkünfte in seiner Steuererklärung nicht erklärt hat.²⁰ Regelmäßig setzt dies den Abgleich mit der Steuerakte voraus. Ausnahmsweise soll eine Tatentdeckung hiervon unabhängig möglich sein, wenn sich nämlich bereits aus den gefundenen Unterlagen selbst ergibt (bspw. durch handschriftliche Anmerkungen etc.), dass es sich um bislang nicht erklärte Einkünfte handelt.
- Kontrollmitteilungen, die beim Finanzamt über bestimmte Geschäftsvorfälle eingehen, schließen eine strafbefreiende Selbstanzeige solange nicht aus, bis das Finanzamt erfährt oder selbst feststellt, dass die betreffenden Geschäfte nicht verbucht worden sind.²¹
- Veröffentlichungen in Presse oder Rundfunk bieten im Allgemeinen nur Anhaltspunkte für einen Tatverdacht. Eine Tatentdeckung kann nur ausnahmsweise bei sehr eingehender und detaillierter Berichterstattung angenommen werden, aus denen der Betroffene als Leser Rückschlüsse auf seine individuelle Situation ziehen kann.²²

Nach altem Recht war es bereits ausreichend, wenn die Tat „zum Teil“ entdeckt war. Nach dem Urteil des BGH v. 05.04.2000²³ bestimmt sich die Tat in diesem Sinne nach Steuerpflichtigem, Steuerart und Veranlagungszeitraum. Nach neuem Recht löst die Entdeckung eines Teils stets die Sperre für den gesamten „Berichtigungsverband“ aus.

Nach Ansicht des BGH soll es wohl nicht darauf ankommen, dass auch die konkrete Person des Täters individuell (d.h. namentlich) bekannt ist.²⁴ Angesichts der strafrechtlichen Kernbedeutung des Ausschlussgrunds erscheint diese Auffassung allerdings fragwürdig.²⁵ Mit der neuen Gesetzeslage ist dieses weite Verständnis noch weniger zu vereinbaren.

Wer die Tat entdeckt hat, ist nach herrschender Ansicht schließlich irrelevant. Typischerweise ist vom zuständigen Sachbearbeiter auszugehen. Es kommen jedoch auch Dritte in Betracht (z.B. Familienrichter, Polizei, ausländische Behörden, Privatpersonen). Bei diesen Dritten ist jedoch für die Sperrwirkung erforderlich, dass diese nicht nur die tatsächlichen Umstände kennen, sondern auch den Sinngehalt – d.h. die Qualifizierung des Geschehens als Steuerhinterziehung – erfassen und dass ergänzend damit zu rechnen ist, dass sie ihre Kenntnis der zuständigen Behörde weiterleiten.²⁶

2. Subjektive Komponente der Kenntnis (bzw. des Kennen-Müssens)

Der Täter muss mit der Entdeckung rechnen, wenn er aus ihm – nachweislich – bekannten Tatsachen den Schluss ziehen muss, dass jemand seine Tat entdeckt hat. Die Wendung „bei verständiger Würdigung“ bezieht sich nicht auf den Stand der Kenntnis, sondern darauf, ob er aufgrund seiner Kenntnis die Folgerung auf die Entdeckung seiner Tat gezogen hat.²⁷

Wird der Steuerpflichtige vom Finanzamt aufgefordert, sich zu einem bestimmten Sachverhalt zu erklären (bspw. die Erkenntnisse aus einer Kontrollmitteilung zu erläutern, die mit den Steuererklärungen unvereinbar erscheint), so kommt es auf den genauen Wortlaut der Aufforderung an. Auskunftsersuchen und Mitwirkungsverlangen des Finanzamts sind

grds. verpflichtend und vollstreckbar. Besteht nur der Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung (also weniger als „Tatentdeckung“), so muss das Finanzamt den Betroffenen auf seine möglichen Schweigerechte hinweisen (§ 393 Abs. 1 Satz 4 AO). Fehlt in dem Anschreiben ein entsprechender Hinweis, so darf der Steuerpflichtige davon ausgehen, dass keine Tatentdeckung eingetreten ist. Zumindest die subjektiven Voraussetzungen von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO liegen dann nicht vor.

Beratung:

Ist zweifelhaft, ob die Tat entdeckt ist, sollte regelmäßig mit Blick auf den möglicherweise entdeckten Sachverhalt gleichwohl eine Selbstanzeige erstattet werden. Die Begründung ist einfach: Ist die Tat noch nicht entdeckt, wirkt die Selbstanzeige. Ist die Tat bereits entdeckt, kann durch die Selbstanzeige nur selten etwas verschlimmert werden. Im Gegenteil, es kann auch die missglückte Selbstanzeige Vorteile bringen.

3. Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit nach Tatentdeckung?

Teile der Finanzverwaltung vertreten die Auffassung, der Sperrgrund der Tatentdeckung könne nie wieder entfallen. Von Bedeutung ist dies in der Konstellation, dass nach einer (zunächst unvollständigen) ersten „Teil-Selbstanzeige“ eine zweite Nacherklärung für einen identischen Zeitraum abgegeben wird.

Diese Auslegung widerspricht dem Zweck und der Struktur von § 371 Abs. 2 AO. Die Sperre der Tatentdeckung erfüllt die Funktion eines „Vorfeldtatbestands“. Jede Tatentdeckung muss nach dem Legalitätsprinzip zur Einleitung und letztlich zur Bekanntgabe des Strafverfahrens führen. Im Vorfeld dieser Ermittlungstätigkeit soll ein „Wettrennen“ zwischen dem Betroffenen und den Ermittlern verhindert werden. Sind aber die Ermittlungen dann später eingestellt worden, so entfällt bestimmungsgemäß auch der Sperrgrund der Tatentdeckung wieder. Denn führen die pflichtgemäß eingeleiteten Ermittlungen dazu, dass kein strafrechtlicher Vorwurf erhoben werden kann, so verliert die „Vorfeldsperre“ der Tatentdeckung ebenfalls ihre Berechtigung.

20 Zum Umfang der zulässigen Kontrollmaßnahmen FG Baden-Württemberg, v. 27.03.2007 – 11 K 297/02, DStRE 2007, 1575.

21 Str., so *Streck/Spatscheck*, Die Steuerfahndung, 4. Aufl. 2006, Rn. 274; *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 189, m.w.N.; a.A. LG Koblenz, v. 13.03.1985 – 105 Js (Wi) 16966/83-4 Ls-12 Ns, DStR 1985, 668; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 13.06.2006 – 1 K 2590/05, EFG 2007, 1312 und nachfolgend BFH, Urt. v. 26.11.2008 – X R 20/07, BStBl. II 2009, 388 m. krit. Anm. *Wulf*; Stbg. 2010, 175 ff. zu § 7 StraBEG.

22 Zum Problem der Tatentdeckung in den Fällen der „Lichtenstein“-Ermittlungen u.a. *Randt/Schauf*, DStR 2008, 489; *Schwedhelm/Wulf*; Stbg. 2008, 294.

23 BGH, Beschl. v. 05.04.2000 – 5 StR 226/99 – „Konzertveranstalter“, wistra 2000, 219 (225).

24 BGH, Urt. v. 05.05.2004 – 5 StR 548/03, wistra 2004, 309.

25 *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 190 f.

26 Vgl. dazu *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 192 ff., m.w.N.

27 Vgl. *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 198; instruktiv BayOBLG, v. 24.02.1972 – 4 St 135/71, BB 1972, 524. Die fälschliche Annahme des Täters, seine Tat sei entdeckt, schließt die Straffreiheit nicht aus: *Schauf*, in: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 236 (Nov. 2010).

Die Vervollständigung einer in der Vergangenheit abgegebenen Teilselbstanzeige führt mithin zur Straffreiheit, unter der Voraussetzung, dass das Prüfungsverfahren wegen der Ersterklärung nach § 170 Abs. 2 AO eingestellt worden ist, bevor die zweite Erklärung abgegeben wird.

V. Der 5 % Zuschlag – Risiken und Nebenwirkungen von § 398a AO

Im Gesetzgebungsverfahren war zunächst vorgeschlagen worden, die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige generell von der Zahlung eines Zuschlags i.H.v. 5 % auf die hinterzogene Steuer abhängig zu machen.²⁸ Hiergegen wurden verfahrensökonomische und verfassungsrechtliche Einwände erhoben.²⁹ Nach den Sachverständigenanhörungen einigte man sich im Finanzausschuss dann darauf, einen solchen Zuschlag nur in den Fällen der Steuerhinterziehung mit einem „Schaden“ von mehr als 50.000,00 € zu erheben.

Das Prozedere ist der Regelung des „§ 153a StPO nachempfunden“, wie es in dem Bericht des Finanzausschusses ausdrücklich heißt.³⁰ Der Täter wird nicht straffrei, sondern hat gem. § 398a AO n.F. lediglich einen Anspruch auf Einstellung des Verfahrens, wenn er neben der hinterzogenen einen weitergehenden Betrag „i.H.v. 5 % der hinterzogenen Steuer an die Staatskasse zahlt“.

Praxis:

In der Praxis orientiert sich das Verfahren vom Ablauf her an der zu § 153a StPO geläufigen Praxis: Die Strafverfolgungsbehörde (d.h. die Staatsanwaltschaft oder – an ihrer Stelle – die Strafsachen- und Bußgeldstelle (StraBu)) verfügt die vorläufige Einstellung des Verfahrens und teilt ihre Entscheidung dem Betroffenen mit. Gleichzeitig wird der Täter über die im Gesetz vorgesehene Zahlungspflicht für Steuernachzahlung und den Zuschlag belehrt. Erfolgt die Zahlung dann fristgemäß, folgt die endgültige Verfahrenseinstellung nach § 398a AO.

Beispiel:

Der Mandant will eine Nacherklärung für sein bei einer Schweizer Bank geführtes Auslandskonto abgeben. Das Vermögen beläuft sich auf rd. 3 Mio. €. Sein Steuerberater gibt eine Nacherklärung mit zunächst 150.000,00 € geschätzten Einnahmen pro Jahr ab. Nach Auswertung der Bankunterlagen ergibt sich: Die steuerpflichtigen Erträge (Veräußerungsgewinne und Zinsen etc.) belaufen sich auf durchschnittlich 40.000,00 € pro Jahr. Im Jahr 2006 ist durch die Vermögensverwaltung der Bank allerdings ein Veräußerungsgewinn aus einem Spekulationsgeschäft über 210.000,00 € angefallen.

Auch wenn der Wortlaut eine andere Interpretation ermöglicht, ist die Vorschrift doch jedenfalls in dem Sinne gemeint, dass die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO bezogen auf jede einzelne Tat (im materiellen Sinne) zu prüfen ist,³¹ was dazu führt, dass aus dem „Berichtigungsverbund“ des § 371 Abs. 1 AO einzelne Taten ausscheiden, für die keine Strafbefreiung durch die abgegebene Selbstanzeige eintritt (im Beispiel also der Vorwurf der ESt-Hinterziehung 2006).

Für das Tatbestandsmerkmal „je Tat“ ist auf den materiellen Tatbegriff abzustellen. Im Regelfall also: pro Steuerpflichtigen, pro Steuerart, pro Veranlagungsjahr. Ausnahmsweise können

mehrere Steuerverkürzungen eines Jahres dann in „einer Tat“ zusammengefasst werden, wenn die Erklärungen gleichzeitig abgegeben werden und teildentische Falschangaben beinhalten.

Ein ernstes praktisches Problem besteht darin, die Höhe der verkürzten Steuer betragsmäßig zu bestimmen. Denn der strafrechtlich relevante Verkürzungsbetrag stimmt vielfach nicht mit dem Betrag überein, der in den Änderungsbescheiden (bezogen auf die jeweilige Steuerart etc.) als Nachzahlung festgesetzt wird. Unterschiede können sich zum einen daraus ergeben, dass im Hinblick auf Schätzungen oder im Hinblick auf steuerliche Nachweispflichten strafrechtliche andere Beweismaßstäbe als im Besteuerungsverfahren gelten.

Zum anderen können Fälle auftreten, in denen subjektiv (für die Frage des Vorsatzes) zwischen strafrechtlich relevanten und strafrechtlich irrelevanten Nachzahlungsbeträgen zu differenzieren ist oder in denen der Steuerpflichtige insgesamt bestreitet, vorsätzlich gegen Erklärungspflichten verstoßen zu haben.

Hinweis:

Richtigerweise muss es möglich sein, um die Frage des Eingreifens von § 371 Abs. 1 Nr. 3 AO zu streiten. Man könnte z.B. überlegen, im Anschluss an die Zahlung einen Erstattungsantrag gegenüber der Staatsanwaltschaft (bzw. der Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra)) zu stellen und den ablehnenden „Bescheid“ als Justizverwaltungsakt gem. § 23 EGGVG anzufechten. Man würde so nachträglich die Überprüfung der rechtlichen Einordnung durch das OLG erreichen.

In der Praxis wird dagegen wohl der Weg favorisiert, gegen die Einstellungsentscheidung analog § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO eine gerichtliche Entscheidung zu beantragen. Es entscheidet dann der Strafrichter am AG. Gegen dessen Entscheidung kann Beschwerde eingelegt werden, um eine (abschließende) Entscheidung des LG herbeizuführen.

Erhält der Berater von der Strafsachenstelle für seinen Mandanten eine Einstellung gegen Zahlungsaufgabe nach § 398a AO, mit der er nicht einverstanden ist, so empfiehlt sich der Weg, eine schriftliche Stellungnahme (im Regelfall nach Akteneinsicht) anzukündigen und vorläufig darum zu bitten, die Zahlungsfrist auszusetzen. Die Strafsachenstellen kommen diesem Antrag im Regelfall nach, so dass dann in Ruhe über die Berechtigung der Aufgabenzahlung diskutiert und gestritten werden kann.

Die praktische Bedeutung der Aufgabenzahlung nach § 398a AO ist bislang überschaubar. Schließlich werden die Rechtsprobleme der §§ 371 Abs. 2 Nr. 3 und 398a AO nur dann relevant, wenn Steuerverkürzungen von mehr als 50.000,00 € pro Tat im Raum stehen. Dies kann vorrangig im unternehmerischen Bereich – man denke an die Umsatz- oder Lohnsteuer – der Fall sein. In den Fällen verschwiegener Auslandskonten sind zudem die Fälle der Erbschaft- und Schenkungsteuerverkürzung im Auge zu behalten.

28 § 371 Abs. 3 AO-E in der Fassung der Bundesratsempfehlungen zum JStG 2010, BT-Drucks. 318/1/10, S. 80.

29 Vgl. nur Mack, Stbg 2011, 162.

30 BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 20.

31 BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 21.

VI. Verschwiegenes Vermögen im Ausland – Beratung und Bereinigung

1. Weißgeldstrategie der Banken

Nachdem die ausländischen Banken lange Zeit die Gefahr der Entdeckung nicht erklärter Kapitalanlagen den Kunden gegenüber heruntergespielt haben, hat sich dies inzwischen deutlich verändert. Insbesondere nach dem Scheitern des Steuerabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland Ende 2012.

Ausdrücklich haben sich die Banken heute die sog. „Weißgeldstrategie“ auf die Fahnen geschrieben: Kunden werden ausdrücklich zur Abgabe von Selbstanzeigen gedrängt. Verbunden ist dieses Drängen mit der Erklärung, die Bankbeziehung werde einseitig beendet, wenn der Nachweis der Steuerhinterziehung nicht gegenüber der Bank erbracht werde. Als Frist gilt das Ende des Jahres 2014. Damit besteht heute die reelle Gefahr, dass der Bankkunde sich Ende 2014 in der Situation sieht, dass sein Konto aufgelöst ist und ihm tatsächlich lediglich ein Scheck über seinen Anlagebetrag vorliegt.

Vermehrt gehen vor dem Hintergrund dieses Szenarios Kunden dazu über, tatsächlich steuerliche Nacherklärungen abzugeben. Zumindest geschieht dies, wo in die Steuerhinterziehung zurückgekehrt werden soll. Als Alternative wählen Steuerpflichtige teilweise auch die „Flucht“ in ertraglose Anlagen (bspw. den Kauf von Gold, das dann in Schließfächern deponiert wird).

Die „Weißgeldstrategie“ der Banken ist motiviert durch die Sorge, sich der Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig zu machen. In Einzelfällen ist die Sorge so groß, dass sogar verweigert wird, Kontounterlagen, die vor einer steuerlichen Nacherklärung an den Kunden versandt werden sollen, zu neutralisieren. Man lehne diese Bitte ab, um sich nicht dem Vorwurf der Beihilfe auszusetzen.

Im Übrigen ist festzustellen, dass die Banken vermehrt dazu übergehen, an ihre Kunden sog. „Offenlegungsformulare“ zu versenden. Darin soll der Steuerberater persönlich die steuerliche Offenlegung des Kontos bestätigen.

Beispiel aus einem Formular der UBS:

„Gestützt auf die mir/luns vorliegenden Informationen und Unterlagen bestätige(n) ich/wir, dass die oben genannte Person für das Steuerjahr/die Steuerjahre ab 2000 die aus dem oben genannten Konto entstandenen Kapitalgewinne und sonstigen Einkünfte und die auf dem Konto verbuchten Vermögenswerte, soweit relevant gegenüber den zuständigen Steuerbehörden, in ihrem Wohnsitzland in Übereinstimmung mit den lokal geltenden Vorschriften deklariert hat“.

Daneben sind Fälle zu beobachten, in denen die Bank sich an ihre Kunden wendet, ebenfalls wieder mit einem vorgefertigten Formular, um eine „Ermächtigung zum Meldeverfahren“ einzuholen.

Beispiel aus einem Formular der Credit Suisse:

„Ermächtigung zum Meldeverfahren im Rahmen des Abkommens zur Zinsbesteuerung zwischen der Schweiz und der europäischen Gemeinschaft ... der Kunde erklärt hiermit, dass er anstelle des Steuerrückbehalts das Meldeverfahren wählt...“.

2. „Schweiz-“ und „Luxemburg-Fälle“

a) Aufgriff an der Grenze

Wie auch in früheren Zeiten werden Bankkunden – aus dem Ausland kommend, sei es die Schweiz, sei es Luxemburg – immer wieder im Grenzbereich aufgehalten.

Zum einen geht es um Personen, die mehr als 10.000,00 € bei sich haben, also meldepflichtig wären. Die Aufmerksamkeit der Zöllner richtet sich aber, so ist aus der Finanzverwaltung zu hören, auch auf Personen, die weniger als 10.000,00 € bei sich haben, nämlich Beträge knapp unterhalb des meldepflichtigen Betrags.

Diese Personen werden streng befragt. Insbesondere werden sie befragt, ob es Konten im Ausland gäbe. Man „sähe“ dem Geld an, dass es frisch von der Bank geholt sei. In der Praxis werden nicht wenige der Befragten auf diese Weise faktisch „überrumpelt“.

In Fällen, die wir erleben, werden die Betroffenen mit einer Visitenkarte der Steuerfahndung Essen ausgestattet und erhalten den Rat, dort spätestens am Folgetag sofort Selbstanzeige zu erstatten.

Erfahrungen mit diesen Selbstanzeigen stehen noch aus. Aus Gesprächen mit der Steuerfahndung Essen ist inzwischen bekannt, dass der Zoll nach den „Gesprächen“ an der Grenze noch am gleichen Tag das schriftliche Protokoll an die Steuerfahndung in Essen schickt. Haben die Betroffenen erklärt, tatsächlich ein nicht erklärtes Konto im Ausland zu haben, ist auch dies ausdrücklich in jenem Protokoll vermerkt. Juristisch ist damit bereits Entdeckung eingetreten.

Ich selbst rate gleichwohl zur schnellstmöglichen Abgabe der Selbstanzeige. Korrekt ist das Vorgehen des Zoll in keinem Fall. Weder die Art der Befragung noch die Art der Meldung. Wir haben ernsthafte Zweifel an einer generellen Zuständigkeit der Steuerfahndung Essen. Um die Wirksamkeit derartiger Selbstanzeigen wird ggf. zu streiten sein.

b) Spezifizierung von Selbstanzeigen

Wie bereits geschildert, erfolgt die Abgabe von Selbstanzeigen häufig nach dem Modell der sog. „Selbstanzeige in Stufen“: Im ersten Schritt werden bewusst hoch gewählte, geschätzte Erträge nacherklärt. Im zweiten Schritt werden sodann Bankunterlagen angefordert, ausgewertet und es wird die erste Stufe der Selbstanzeige konkretisiert, d.h. es werden konkrete Zahlen geliefert.

Diese Spezifizierungen sind in vielen Fällen außerordentlich langwierig und kompliziert: Zum einen dauert es in vielen Fällen relativ lange, bis dem Berater die Bankunterlagen zur Verfügung gestellt werden. Diese sind sodann häufig nicht komplett. Wir haben außerdem festgestellt, dass es bei Banken offensichtlich Pannen bei der Versendung von Bankunterlagen gibt: Wir erhielten Unterlagen von Konten anderer Bankkunden.

Auch Ertragnisaufstellungen der Banken entsprechen keineswegs durchgehend deutschen Vorgaben. Speziell bei Veräußerungsgewinnen, Fondserträgen oder Devisentermingeschäften ist festzustellen, dass die Erfassungssysteme von Banken außerordentlich lückenhaft sind. Dies alles führt dazu, dass erheblicher Zeit- und Arbeitsaufwand für die Auswertung von Bankunterlagen und die Spezifizierung von Selbstanzeigen anfallen kann.

Vor diesem Hintergrund besteht vielfach ein Bedürfnis, Erträge zu pauschalieren. Insbesondere bietet sich das an für Jahre, die steuerstrafrechtlich bereits verjährt sind. Die Finanzverwaltung lässt sich auf derartige Vorschläge in den meisten Fällen zunächst nicht ein. Es gibt jedoch Ausnahmen und es kann diskutiert werden.

3. Daten-CDs

Die Listen von aufgetauchten bzw. angekauften CDs scheinen unendlich.

Beispiele aus der aktuellen Vergangenheit:

Anfang 2012	Privatbank Julius Bär
Juni 2012	Credit Suisse Life Bermuda Ltd. „Versicherungs-Mäntel“
Juli 2012	Privatbank Coutts
Juli 2012	Merrill Lynch
August 2012	UBS AG
April 2013	Offshore-Leaks-Daten
April 2013	Credit Suisse AG, Clariden Leu, Neue Aargauer Kantonalbank

Für die Selbstanzeigeberatung heißt das: Kein Berater kann ausschließen, dass ein grds. selbstanzeigegewillter Mandant nicht bereits auf einer der CDs erfasst ist, die der Finanzverwaltung bereits vorliegen.

Die weitere Frage stellt sich, ab wann in einem solchen Fall die Selbstanzeige bereits gesperrt ist. Als Sperrgrund kommt hier insbesondere die Sperrung der Entdeckung in Betracht.

Objektiv entdeckt ist (s.o.) die Steuerhinterziehung sicherlich, wenn der Steuerpflichtige auf der CD eindeutig mit seinen Erträgen identifiziert ist und der Abgleich mit seiner individuellen Steuerakte stattgefunden hat, so dass feststeht, dass die Erträge nicht erklärt sind. Für die Selbstanzeigesperre muss jedoch hinzutreten, dass der Steuerpflichtige von dieser Entdeckung wusste oder mit ihr rechnen musste.

Praktisch ist diese Frage virulent geworden für den Spezialfall, der „Versicherungs-Mäntel“ nach den Daten der Credit Suisse Life Bermuda Ltd. Die Finanzverwaltung (bspw. die OFD Karlsruhe) vertritt hierzu die Auffassung, spätestens zum 01.01.2012 sei von einer Tatentdeckung der auf dieser CD befindlichen Kunden auszugehen. Das Datenmaterial habe seit Beginn 2011 der Steuerfahndung in Nordrhein-Westfalen vorgelegen und sei im Laufe des Jahres 2011 umfassend ausgewertet worden. Es habe Zeitungsberichterstattungen gegeben. Vor diesem Hintergrund sei dem betroffenen Kunden die Tatentdeckung bekannt gewesen bzw. habe man damit rechnen müssen.

Praxis:

Juristisch abgesichert ist dieser Blick auf die Selbstanzeige nicht. Von der Finanzverwaltung wird er aktuell jedoch flächendeckend vertreten. Gleichwohl: Die Abgabe von Selbstanzeigen auch in derartigen Fallkonstellationen kann außerordentlich sinnvoll sein: Selbst wenn die Selbstanzeige verspätet erfolgt sein sollte, ist festzustellen, dass das Strafmaß positiv beeinflusst wird. Außerdem haben wir Fälle er-

lebt, in denen durch die Selbstanzeige zumindest die Durchsuchung vermieden werden konnte.

4. Offshore-Leaks

Die Berichterstattung über die Offshore-Leaks-Daten sorgte im April 2013 für einen Pressewirbel. Für die Selbstanzeigeberatung haben sie allerdings wesentlich weniger Bedeutung als die „normalen“ Steuer-CDs.

Nach den bekannt gewordenen Pressemitteilungen standen die Daten ausschließlich einem Konsortium internationaler Journalisten zur Verfügung, also nicht den Ermittlungsbehörden.

Vor diesem Hintergrund wäre fraglich, ob Taten überhaupt i.S.d. § 371 Abs. 2 AO bereits entdeckt sein könnten. Allerdings sollen die Daten seit Mitte Mai 2013 deutschen Behörden zur Verfügung stehen. Inwieweit es hier bereits Auswertungen gibt, wird noch abzuwarten sein.

Für die Selbstanzeigeberatung folgt also: Ist eine Selbstanzeige steuerlich sinnvoll, gibt die Berichterstattung über die Offshore-Leaks-Daten keinen Grund, davon Abstand zu nehmen. Ob eine Selbstanzeigesperre vorliegt, ist keinesfalls sicher. Die Chance, dass nicht, besteht weiter.

Festzustellen ist eine „indirekte Wirkung“ der Offshore-Leaks-Daten: Es hat deutlich eine Sensibilität gegenüber Auslandsfirmen in Offshore-Bereichen stattgefunden. Mögliche Korrekturen im Hinblick auf AStG-Sachverhalte nach § 153 AO dürften die Folge sein.

5. Stiftungen, Trusts

Soweit Stiftungen und Trusts auftauchen, sind diese regelmäßig „transparent“. Für die steuerliche Behandlung hat dies die Konsequenz, dass die Erträge unmittelbar zuzurechnen sind. Praxisprobleme mit der Finanzverwaltung sind hier nicht festzustellen.

Die Banken nach Erträgnisaufstellungen und Kontounterlagen gefragt, bestehen neuerdings darauf, „Transparenzerklärungen“ zu erhalten bzw. Steuerberaterbescheinigungen für die Stiftung, für den Trust.

6. Erbschafts- und Schenkungsfälle

Nicht selten liegt der Ursprung von bisher nicht erklärten Konten in Erbschafts- oder Schenkungsfällen.

Liegt der Erbschafts- oder Schenkungsfall zeitlich lange genug zurück (5 Jahre oder 10 Jahre bei schwerer Steuerhinterziehung), kann strafrechtlich bereits Verjährung eingetreten sein. Hier ist der Zeitpunkt der Bescheide oder der Zeitpunkt der Erklärungspflichtverletzung entscheidend für die Berechnung der Verjährungsfrist.

Steuerlich wirkt sich die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 5 AO in Schenkungsfällen allerdings verheerend aus. Diese Fälle können ggf. auch nach 15 oder 20 Jahren noch aufgegriffen werden.

Hinweis:

Bankunterlagen werden regelmäßig nur 10 Jahre bei den Banken aufbewahrt. Geschehnisse, die in noch weiterer Vergangenheit liegen, können daher durch die Finanzverwaltung kaum aufgegriffen werden.

VII. Selbstanzeige und Öffentlichkeit – wie diskret ist die Selbstanzeige?

Ausgelöst durch aktuelle Meldungen – insbesondere um die Verfahren *Hoeneß*, *Schwarzer*, *Sommer* – taucht vermehrt die Frage auf, wie „öffentlich“ oder nicht die Selbstanzeige ist.

Regelmäßig gelangen Informationen über Steuer- und Strafverfahren nicht in die Öffentlichkeit. Dies gilt uneingeschränkt auch für Verfahren nach Selbstanzeigen. Meiner Erfahrung nach haben weder die Finanzämter noch die Straf- und Bußgeldsachenstelle ein Interesse an irgendeiner Form von Öffentlichkeit. Der Steuerpflichtige ist regelmäßig durch das Steuergeheimnis geschützt. Ausnahmen sind – siehe *Hoeneß* – möglich. Insbesondere nach Durchsuchungen, der Einschaltung der Staatsanwaltschaft und soweit die Person des Durchsuchten aus dem Prominentenkreis kommt.

Insgesamt gilt: Für Steuerbehörden und Strafbehörden gehören Selbstanzeigeverfahren im Augenblick zum absoluten Alltag.

Fazit:

Soweit Anlass besteht, über eine Selbstanzeige nachzudenken, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Öffentlichkeit davon nicht erfährt. Wesentlich größer ist die Gefahr dagegen, wenn eine Selbstanzeige nicht abgegeben wird und die Steuerfahndung den Fall von sich aus aufgreift und durchsucht.

Schlussbetrachtung:

Zu den aktuellen politischen Tendenzen zum Fortbestand/Nichtfortbestand der Selbstanzeigeregelung bzw. Verschärfungsüberlegungen Stand Ende Mai 2014:

Nachdem in der jüngsten Zeit politische Diskussionen über das Schicksal und die Ausgestaltung der Selbstanzeigeregelungen stattfanden, haben sich die Justizminister der Länder Anfang Mai 2014 auf einen gemeinsamen Vorschlag verständigt. Positiv: Die Selbstanzeige soll auch weiterhin möglich sein. Allerdings sollen die Regelungen verschärft werden. Im Wesentlichen soll die Selbstanzeige teurer werden.

Die Einzelheiten:

- Der Zuschlag nach § 398a erhöht sich: Fällig wird der Zuschlag bereits ab einem Hinterziehungsbetrag von 25.000,00 € (statt bisher 50.000,00 €). Er steigt von 5 % auf 10 %. Ab einem Hinterziehungsbetrag von 100.000,00 € soll der Zuschlag 15 % betragen, ab 1 Mio. € 20 %.
- Die Strafverfolgungsverjährung soll nicht mehr nur bei der schweren Steuerhinterziehung 10 statt 5 Jahre betragen, sondern einheitlich 10 Jahre. Es müsste dann jede Selbstanzeige für diesen 10-Jahres-Zeitraum abgegeben und der entsprechende Nachzahlungsbetrag für diese 10 Jahre geleistet werden, damit die Selbstanzeige wirksam ist. Auch die Hinterziehungszinsen sollen für die wirksame Selbstanzeige vorab gezahlt werden müssen.
- Erleichterungen soll es hingegen erfreulicherweise im Bereich der sog. Anmeldesteuern (Umsatz- und Lohnsteuern) geben.

Vor dem Hintergrund dieser Ratschläge ist es in jedem Fall sinnvoll, wenn Selbstanzeigewillige ihre Selbstanzeige nicht allzu lange hinausschieben. Nach dem Vorschlag der Justizminister soll ihr Vorschlag zum 01.01.2015 umgesetzt werden.