

Leseprobe zu



Müller

Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren

Praxis - Beratung - Gestaltung

2. Auflage, 2015, 469 Seiten, broschiert,
Monographie / Praxisbuch / Ratgeber

ISBN 978-3-504-16564-2

49,80 €

4. Kapitel: Berichtigung bei Steuerhinterziehung nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO

Finanzamt zumindest diejenigen Tatsachen mitteilen, die eine Schätzung ermöglichen.

2. Mittelfristige Mehreinnahmen der Länderhaushalte von 15 Mio. Euro p.a.

- 389 Durch die Bekämpfung der Steuerhinterziehung sollen Steuermehreinnahmen in einer nicht bezifferbaren Größenordnung entstehen. Der Gesetzgeber erhofft sich allein aus der Anhebung und Staffelung des Zuschlags in § 398a AO, der seit dem 1.1.2015 bereits ab einem Hinterziehungsbetrag von 25 000 Euro Anwendung findet, mittelfristig Mehreinnahmen für die Länderhaushalte in einer Größenordnung von 15 Mio. Euro jährlich.
- 390 Der Deutsche Anwaltverein (DAV) stellt in seiner Stellungnahme Nr. 47/2014 vom Sept. 2014 zutreffend die Frage, auf welcher Basis diese Mehreinnahmen geschätzt sind. Grundlage können nicht nur nach Auffassung des DAV nicht die letzten Jahre sein, in denen eine Vielzahl von Selbstanzeigen für bislang nicht erklärte Einkünfte aus Kapitalanlagen im Ausland abgegeben wurden. Viele ausländische Banken haben sich in den letzten Jahren einer sog. Weißgeld-Strategie verpflichtet und ihre Kunden zur Steuerkonformität aufgerufen und damit zu einer Selbstanzeige aufgefordert, mit der Konsequenz, dass diese Bankverbindungen nunmehr dem Fiskus gegenüber offengelegt sind. Die Zahl der Selbstanzeigen von ausländischen Bankverbindungen wird ab 2015 erheblich zurückgehen; die erhofften Mehreinnahmen können daher nicht mit den Selbstanzeigen ausländischen Kapitalvermögens begründet werden.
- 391 Dem DAV ist in seiner Stellungnahme Nr. 47/2014 auch zuzustimmen, dass es gerade vor diesem Hintergrund unverständlich ist, warum sich der Fokus der Gesetzesänderung nahezu ausschließlich auf den Steuerhinterzieher ausländischer Kapitalerträge richtet. Dieser eingeschränkte Blickwinkel des Gesetzgebers führt dazu, dass „normale“ Selbstanzeigefälle, wie z.B. Selbstanzeigen in Unternehmen, schon aufgrund der Anforderungen an eine Selbstanzeige nach dem SchwarzGBekG, aber erst recht nach den in der Gesetzesänderung vom 22.12.2014 neu formulierten Wirksamkeitshürden, letztlich nur eingeschränkt abgegeben werden können.

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO

Literatur: *Bilsdorfer*, Möglichkeit der Straffreiheit durch Selbstanzeige von Bankkunden und Bankmitarbeitern, INF 1995, 6; *Brenner*, Schwerpunkte der Selbstanzeige nach § 371 AO, ZfZ 1979, 140; *Buse*, Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige, Stbg 2010, 350; *Gussen*, Die rechtzeitige Selbstanzeige als Mittel zur

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

Vermeidung des Steuerstrafverfahrens, StB 1997, 358; *Hüls/Reichling*, Die Selbstanzeige nach § 371 AO im Spannungsfeld zum Insolvenzrecht, wistra 2010, 327; *Joecks*, Aktuelle Fragen zur Selbstanzeige, steueranwaltsmagazin 2010, 144; *Marschall*, Die Selbstanzeige im Umfeld steuerlicher Beratung, BB 1998, 2496 (Teil I) und 2553 (Teil II); *Mösbauer*, Straffreiheit trotz Steuerhinterziehung, DStZ 1985, 325; *Rolleitschke*, § 371 Abs. 1 AO: Die Reichweite der Offenbarungspflicht, DStZ 1999, 566; *Schmitz*, Aktueller Leitfaden zur Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung neuester Rechtsprechung und Literatur, DStR 2011, 1821; *Streck*, Steueranwaltliche Beratung in Fällen des illegalen Datenhandels – Handwerkzeug und Probleme, NJW 2010, 1326; *Wendt/Heyn*, Schwerpunkte der Selbstanzeige nach § 371 AO, ZfZ 1979, 231; *Wulf*, Auf dem Weg zur Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO)?, wistra 2010, 286; *Zacharias/Rinnewitz/Spahn*, Zu den Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der Vollständigkeit der selbstangezeigten hinterzogenen Beträge, DStZ 1988, 391.

Der Anzeigenerstatter muss gegenüber der Finanzbehörde unrichtige Angaben berichtigen, unvollständige Angaben ergänzen bzw. unterlassene Angaben nachholen (§ 371 Abs. 1 AO) und bei bereits eingetretener Steuerverkürzung die zu seinen Gunsten hinterzogenen bzw. verkürzten Steuern sowie die Zinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, so weit sie auf die Zinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden, innerhalb einer ihm gesetzten angemessenen Frist nachentrichten (§ 371 Abs. 3 AO), um Straffreiheit zu erlangen (sog. **positive Wirksamkeitsvoraussetzungen**). Darüber hinaus muss die wirksame Berichtigungserklärung rechtzeitig, d.h. vor Eintritt der in § 371 Abs. 2 S. 1 AO genannten Ausschlussgründe, erstattet worden sein, um eine Anwartschaft auf Straffreiheit zu begründen (sog. **negative Wirksamkeitsvoraussetzungen**).

392

II. Berichtigungserklärung

Die Selbstanzeigehandlung besteht auch nach dem Änderungsgesetz vom 393
22.12.2014¹ gem. § 371 Abs. 1 AO darin, dass

- unrichtige Angaben berichtigt,
- unvollständige Angaben ergänzt
- oder unterlassene Angaben nachgeholt werden.

⌚ **Hinweis:** Im Zentrum des SchwarzGBekG vom 28.4.2011² stand die Änderung von Absatz 1 des § 371 AO. An den Anzeigehandlungen hatte sich inhaltlich nichts geändert. Die Änderung in Absatz 1 von § 371 AO bezog sich ausschließlich auf den Ausschluss der Teilselbstanzeige, in dem das Wort „insoweit“ in der ursprünglichen Gesetzesfassung gestrichen wurde und die Selbstanzeige sich auf alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang erstrecken musste.

394

1 BGBL. 2014 I, 2415.

2 BGBL. 2011 I, 676.

Auch nach dem Änderungsgesetz vom 22.12.2014 hat sich inhaltlich nichts an den Anzeigehandlungen geändert. Der Gesetzgeber hat in § 371 Abs. 1 AO einen Satz 2 eingefügt. Gegenüber der Neuregelung durch das SchwarzGBekG im Jahre 2011 müssen sich die Angaben nicht nur auf alle unverjährten Steuerstrftaten einer Steuerart in vollem Umfang erstrecken, sondern zumindest auf einen Zeitraum von zehn Jahren.

1. Gegenstand der Berichtigung

- 395 § 371 AO bezieht sich in erster Linie auf die Verletzung von sich aus §§ 149 bis 153 AO ergebenden Steuererklärungspflichten, wodurch die richtige Festsetzung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuern verhindert wurde. § 371 AO erfasst anders als die Berichtigungserklärung nach § 153 AO¹ auch die Fälle, in denen der Steuerpflichtige einer Finanzbehörde gegenüber unrichtige Angaben außerhalb einer förmlichen Steuererklärung gemacht hat. Der erweiterte Anwendungsbereich des § 371 AO ist darin begründet, dass § 153 Abs. 1 S. 1 AO an die Verletzung der Steuererklärungspflicht anknüpft und im Unterabschnitt „Steuererklärungen“ angeführt ist.
- 396 **⇒ Hinweis:** Die Berichtigung unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben ist auch im **Beitreibungsverfahren** möglich, z.B. um eine erschlichene **Stundung** nach § 222 AO oder einen erschlichenen **Erlass** nach § 227 AO oder vereitelte **Vollstreckungsmaßnahmen** nach den §§ 249 ff. AO zu korrigieren.² § 371 AO deckt auch Fälle ab, in denen in einem Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren Angaben vorgetragen werden, um die Behörde oder das Gericht über die wahren Besteuerungsgrundlagen zu täuschen.³

2. Anforderungen an eine Berichtigung

- 397 Die Berichtigung früherer Angaben des Steuerpflichtigen ist unabdingbare Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige. Der Wortlaut des § 371 Abs. 1 S. 1 AO verlangt für eine Berichtigung, dass der Steuerpflichtige unrichtige Angaben berichtet, unvollständige Angaben ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt. Hinter dem Begriff „Berichtigung“ verborgen sich mithin **drei Arten der Berichtigungserklärung**. Mit dieser Formulierung knüpft § 371 Abs. 1 S. 1 AO an die als Gegenstand der Berichtigung geschilderten Tathandlungen der Steuerhinterziehung an. Die Berichtigung muss sich auf unrichtige oder unvollständige Angaben beziehen, die bei § 370 AO die Strafbarkeit begründet haben. Unter Berichti-

1 Vgl. die Ausführungen unter Rz. 1490 ff., 1525 ff.

2 Breyer, Der Inhalt der strafbefreienenden Selbstanzeige, 1999, 60 ff.; Schauf in Kohlmann, § 371 Rz. 37; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 46.

3 Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 46; von Briel/Ehlscheid, § 2 Rz. 52.

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

gung versteht man, dass unrichtige, unvollständige oder fehlende Angaben durch richtige und vollständige Angaben ersetzt werden.¹

Die Berichtigungserklärung des Steuerpflichtigen muss keine neuen Umstände enthalten, die der Finanzbehörde noch unbekannt sind oder die der Steuerpflichtige zumindest für unbekannt hält. Die von *Mattern*² begründete sog. **Materiallieferungstheorie**, demnach der Steuerpflichtige sich nur durch Lieferung neuen Materials Straffreiheit verschaffen könne, ist auf den Wortlaut des § 410 RAO 1949 zurückzuführen, aber heute mit dem Wortlaut des § 371 AO nicht mehr vereinbar.³ Das Merkmal „berichtigten“ ist **rein objektiv** gefasst. Inwiefern die vom Steuerpflichtigen zusammengetragenen Informationen für die Finanzbehörde neu sind, spielt nur im Rahmen der Ausschlussgründe eine Rolle. Die Ausschlussgründe sind allerdings abschließend in § 371 Abs. 2 S. 1 AO normiert. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige ist es außerhalb des § 371 Abs. 2 AO daher ohne Bedeutung, ob das Finanzamt Kenntnis der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben bereits vor Abgabe der Selbstanzeige z.B. durch Kontrollmitteilungen oder Anzeigen Dritter erlangt hat.

Die Berichtigung muss sich auf **steuerlich erhebliche Tatsachen** erstrecken. Erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt den steuerlich relevanten Sachverhalt offenbart, d.h. die von ihm verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang darlegt. Der Steuerpflichtige muss nicht angeben, auf welche Steuerart sich seine Selbstanzeige bezieht. Im Falle der Hinterziehung von Umsatzsteuer reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige die Umsatzzahlen so genau bezeichnet, dass die Finanzbehörde auf dieser Basis ohne größere eigene Ermittlungen die betreffende Steuer zutreffend veranlagen kann.⁴ Die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts ist der Finanzbehörde überlassen.

⌚ **Hinweis:** Regelmäßig sind Zahlenangaben vorzunehmen. Eine Ausnahme ist dann gegeben, wenn die Zuordnung von Besteuerungsgrundlagen zu bestimmten Personen- oder Vermögensmassen vorzunehmen ist.

Muster einer Selbstanzeige mit Zahlenangaben:

401

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Vorlage einer auf mich lautenden Vollmacht zeige ich an, dass ich die rechtlichen Interessen von Frau S vertrete.

1 *Kemper* in Rolletschke/Kemper, § 371 Rz. 14; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 48.

2 DStZ/A 1950, 134, 137 und DStZ/A 1950, 353 und NJW 1951, 937 (940).

3 Zustimmend *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 48, *Rüping* in HHSp., § 371 Rz. 70; *Schauf* in Kohlmann, § 371 Rz. 57; *Firnhaber*, S. 69 ff.; *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienenden Selbstanzeige, S. 197 ff.

4 OLG Frankfurt, Urt. v. 18.10.1961, 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974 (976).

4. Kapitel: Berichtigung bei Steuerhinterziehung nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO

Meine Mandantin hat in den Jahren ab 2004 ihre Zinseinnahmen bei der Société Générale Bank in Frankreich nicht erklärt. Namens und im Auftrag meiner Mandantin berichtige ich ihre Einkommensteuererklärung für die Jahre 2004 bis 2014 und erkläre die bislang nicht in den Einkommensteuererklärungen enthaltenen Zinsen wie folgt nach:

Kalenderjahr	Grund	Betrag in Euro
2004	Zinsen aus Kapitalvermögen	12 049,28
...	Zinsen aus Kapitalvermögen	...
2011	Zinsen aus Kapitalvermögen	17 243,90
2012	Zinsen aus Kapitalvermögen	25 087,39
2013	Zinsen aus Kapitalvermögen	24 781,19
2014	Zinsen aus Kapitalvermögen	34 773,68

Ich bitte um Neuveranlagung und Übersendung der Steuerbescheide an meine Kanzlei.

3. Form der Selbstanzeige

a) Schriftlich oder mündlich

- 402 Im Gegensatz zu § 149 AO i.V.m. zahlreichen Einzelsteuergesetzen verwendet § 371 Abs. 1 AO nicht den Begriff „Steuererklärungen“, sondern den Begriff „Angaben“. § 150 Abs. 1 S. 1 AO behandelt allein Steuererklärungen. Auch § 150 Abs. 3 AO hat nur für Steuererklärungen, nicht für Selbstanzeigen Bedeutung. Die Abgabenordnung sieht mithin eine besondere Form für die Berichtigungserklärung nicht vor, insbesondere muss die Selbstanzeige nicht – wie etwa die ursprüngliche bzw. unterlassene Steuererklärung – auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (§ 150 AO) abgegeben werden.¹ Ein solcher Vordruck existiert nicht.
- 403 Die Selbstanzeige kann **schriftlich** oder **mündlich**², per Telefax, **E-Mail**, fernmündlich³ oder **zu Protokoll** bei der zuständigen Finanzbehörde abgegeben werden.
- 404 **⌚ Hinweis:** Zur Vermeidung von Missverständnissen, insb. zum Nachweis der Rechtzeitigkeit der Abgabe der Selbstanzeige, empfiehlt es sich, die **Schriftform** der Selbstanzeige zu wählen. Im Interesse des

¹ OLG Hamburg, Urt. v. 27.1.1970 – 2 Ss 191/69, NJW 1970, 1385 m. Anm. *Kopacek*, NJW 1970, 2098 ff.; OLG Stuttgart, Urt. v. 21.5.1987 – 1 Ss 221/87, wistra 1987, 263 (265); *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige, S. 166, 167; *Bilsdorfer*, wistra 1984, 93 (94 f.).

² OLG Köln, Urt. v. 28.8.1979 – 1 Ss 574–575/79, DB 1980, 57 (58); OLG Hamm, Urt. v. 24.5.1961 – 3 Ss 354/61, DB 1961, 968; OLG Düsseldorf, Urt. v. 10.12.1958 – Ss 822/58, DB 1960, 458.

³ OLG Hamburg, Beschl. v. 21.11.1985 – 1 Ss 108/85, wistra 1986, 116 (117).

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

Steuerpflichtigen ist insb. auf die **Dokumentation der Übermittlung der Erklärung** zur Finanzbehörde bzw. des **Zugangs** der Erklärung bei der Finanzbehörde zu achten. Grundsätzlich sollten Selbstanzeigen **per Fax** an die Finanzbehörde übermittelt werden. Ein Übersendungsprotokoll muss ausgedruckt werden. Dieses muss das richtige Datum und die korrekte Uhrzeit aufzeigen. Außerdem sollte zumindest die erste Seite der Selbstanzeige auf dem Übersendungsprotokoll abgedruckt sein. Der Einwurf der Erklärung am Sonnabend in den Briefkasten beim Veranlagungsfinanzamt sollte, um einem späteren Streit um die Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige vorzubeugen, durch schriftliche Bestätigung anwesender Zeugen dokumentiert werden. Die Dokumentation sollte auch den Inhalt des Schreibens umfassen. Von einer mündlichen Erklärung gegenüber der Finanzbehörde ist regelmäßig abzuraten. Sollte dennoch eine mündliche Erklärung erfolgen, ist zur Vermeidung von Zweifeln auf die Protokollierung zu achten.

Zwar greift bei Zweifeln über die Rechtzeitigkeit der Abgabe der Selbstanzeige der Grundsatz „*in dubio pro reo*“ ein, jedoch nur, wenn die Einnahmung des Steuerpflichtigen vom Richter nicht als Schutzbehauptung abgetan wird. 405

Schriftliche Erklärungen müssen nicht unterschrieben sein. Nach einer Entscheidung des BayObLG vom 7.10.1953¹ ist die Selbstanzeige selbst dann wirksam, wenn sie „aus unerfindlichen Gründen“ mit einem falschen Namen unterzeichnet worden ist, sich aber die Identität des Anzeigenerstatters aus den Begleitumständen ergibt. 406

⇒ **Hinweis:** Das Wort „Selbstanzeige“ braucht in der Berichtigungserklärung nicht aufgeführt zu werden, ebenso wenig eine Bezugnahme auf § 371 AO.² Die Selbstanzeige braucht keinen Hinweis auf die strafrechtliche Seite zu enthalten; eine ausdrückliche Selbstbezeichnung ist unschädlich.³ Es ist ausreichend, wenn die Berichtigungserklärung **neutral** abgefasst wird. Die Selbstanzeige muss, sie sollte sogar, nicht als solche bezeichnet werden, da sie einem Geständnis gleichkommt. Von einem ausdrücklichen strafrechtlichen Geständnis ist aber abzuraten, insb. wenn nicht eindeutig ist, ob vorsätzlich oder bloß leichtfertig Steuern verkürzt wurden. Der Sachverhalt lässt sich erst klären, wenn die erste Schockreaktion abgeklungen ist und der Steuerpflichtige den Ausführungen des steuerlichen Beraters in rechtlicher Hinsicht vollumfänglich folgen kann. Es empfiehlt sich eine neutrale korrigierende Erklärung bzw. Nacherklärung der Steuern.

1 BayObLG v. 7.10.1953 – 1 St 41/53, NJW 1954, 244 (245).

2 BGH, Urt. v. 19.3.1991 – 5 StR 516/90, wistra 1991, 223 (225) = NJW 1991, 2844 (2846); BGH, Beschl. v. 13.10.1998 – 5 StR 392/98, wistra 1999, 27 (28).

3 BGH, Urt. v. 13.10.1992 – 5 StR 253/92, wistra 1993, 66 (68).

- 408 Nach der Entscheidung des OLG Köln vom 28.8.1980¹ reicht es für eine Selbstanzeige aus, wenn der Steuerberater eines Unternehmens in einer Besprechung beim Finanzamt über Umsatzsteuerangelegenheiten erklärt, dass der Unternehmer noch Lohnsteuer nachträglich anzumelden und abzuführen hat und die Lohnsteuerschuld später fristgerecht geleistet wird.
- 409 Die Berichtigung kann auch **konkludent** gegenüber der Finanzbehörde abgegeben werden.² Die Berichtigung muss nicht ausdrücklich erklärt werden, ein Berichtigungswille ist nicht erforderlich.

b) Abgabe einer Jahressteuererklärung

- 410 Die Selbstanzeige kann auch in Form einer Steuererklärung abgegeben werden.³ Dies genügt zumindest dann, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt überhaupt nicht bekannt war.⁴ Hatte der Steuerpflichtige bereits zuvor unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen für den betreffenden Steuerabschnitt und die betreffende Steuerart bei der Finanzbehörde eingereicht, muss in der abweichenden späteren Steuererklärung der Willen zum Ausdruck kommen, dass diese an die Stelle der ursprünglichen Steuererklärung treten soll. Ausreichend ist es, wenn der Steuerpflichtige eine neue Steuererklärung abgibt, die eine **höhere Steuer** ergibt.
- 411 Auch die Abgabe einer Jahreserklärung ist als formwirksame Selbstanzeige anzusehen. So wirkt die Abgabe der **Umsatzsteuerjahreserklärung** nach § 18 Abs. 3 UStG mit korrekten Umsatzzahlen auch ohne Nachrechnung der berichtigten oder ergänzten oder unterlassenen Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 18 Abs. 1 und 2 UStG strafbefreiend.⁵ Es empfiehlt sich aber, eine Aufstellung mit den korrigierten Monatsangaben beizulegen.
- 412 Auch die Einreichung einer **Einkommensteuerjahreserklärung** wurde als Selbstanzeige hinsichtlich falscher Angaben zu den Einkommensteuervorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 EStG eingeordnet; nicht erforderlich ist der Hinweis, dass im Zusammenhang mit der fällig gewesenen Vorauszahlung ein ungerechtfertigter Steuervorteil erlangt wurde.⁶ Entgegen der Vorentscheidung des LG Stuttgarts vom 25.11.1983⁷ besteht zwischen den Einkommensteuervorauszahlungen und der Einkommensteuerjahres-

1 OLG Köln v. 28.8.1980 – 1 Ss 574–575/79, Stbg 1981, 197.

2 BGH, Urt. v. 13.10.1992, 5 StR 253/92, wistra 1993, 66 (68); OLG Köln, Urt. v. 28.8.1979 – 1 Ss 574–575/79, DB 1980, 57 (58).

3 BGH, Beschl. v. 13.10.1998 – 5 StR 392/98, wistra 1999, 27 (28).

4 OLG FFM, Urt. v. 18.10.1961 – 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974 (975 f.).

5 RG, Urt. v. 14.2.1932 – VI A 553/32, RStBl. 1932, 419; OLG Hamburg, Urt. v. 27.1.1970 – 2 Ss 191/69, NJW 1970, 1385; OLG Hamburg, Beschl. v. 12.2.1985 – 1 Ss 191/84, wistra 1985, 166 (167).

6 OLG Stuttgart, Urt. v. 21.5.1987 – 1 Ss 221/87, wistra 1987, 263 m. zust. Anm. v. Bilsdorfer, wistra 1987, 265; Schauf in Kohlmann, § 371 Rz. 64.3; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 69.

7 LG Stuttgart v. 25.11.1983 – 10 Qs 146/83, wistra 1984, 197.

erklärung ein innerer Zusammenhang. Ausreichend ist es, wenn die Finanzbehörde auf Grund der kommentarlosen Abgabe der Einkommensteuerjahreserklärung in die Lage versetzt wird, die tatsächlich geschuldeten Steuer zutreffend festzusetzen.

An der formwirksamen Selbstanzeige durch Abgabe einer Jahressteuererklärung hat *Joecks*¹ vor dem Hintergrund der Entscheidung des BGH vom 20.6.1994² Zweifel geäußert. Der BGH hat in dieser Entscheidung die Figur der fortgesetzten Tat bei Steuerhinterziehung aufgegeben, so dass jede unrichtige Erklärung als rechtlich selbständige Handlung zu werten sei, die im Verhältnis zueinander in Tatmehrheit stehen. Aber auch *Joecks* merkt hierzu an, dass die Umsatzsteuer eine Jahressteuer ist und eine Aufgliederung der Umsätze nach Monaten oder Kalendervierteljahren als übertriebene Förmerei entbehrlich ist. Eine exakte Zurechnung auf die einzelnen Besteuerungsabschnitte wäre nur für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen relevant. Solange die Nachentrichtung der Hinterziehungszinsen nicht Bedingung für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige war, brauchte die Selbstanzeige diesbezüglich keine Angaben zu enthalten. Mit der Neuregelung von § 371 Abs. 3 AO durch das Änderungsgesetz vom 22.12.2014 erstreckt der Gesetzgeber die Nachzahlungspflicht zur Erlangung von Straffreiheit auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden. Mithin empfiehlt sich für die Fälle ab dem 1.1.2015 der Umsatzsteuerjahreserklärung eine Aufstellung der Umsätze nach Monaten oder Kalendervierteljahren beizufügen, will man das Risiko einer unwirksamen Selbstanzeige in Hinblick auf die Gesetzesänderung vermeiden.

413

4. Inhalt der Selbstanzeige

a) Notwendiger Inhalt und Maßstab der Bestimmung des Umfangs der Angaben

Der Steuerpflichtige muss die Finanzbehörde durch die Berichtigung seiner Angaben in die Lage versetzen, den Steuerpflichtigen so zur Steuer zu veranlagen, als hätte er die Steuererklärung von vornherein ordnungsgemäß abgegeben.³

414

Der Steuerpflichtige muss durch die von ihm veranlasste Selbstanzeige wesentlich dazu beitragen, dass die Finanzbehörde auf der Basis der Angaben **ohne weitere langwierige, größere eigene Nachforschungen und unabhängig von der weiteren Mithilfebereitschaft des Steuerpflichtigen** die betroffene Steuer zutreffend veranlagen kann.⁴ Auch wenn in der Selbst-

415

1 In Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 69.

2 BGH v. 20.6.1994 – 5 StR 595/93, wistra 1994, 266 ff.

3 BGH, Urt. v. 11.11.1958 – 1 StR 370/58, BGHSt 12, 100 (101).

4 BGH, Urt. v. 13.11.1952 – 3 StR 398/52, BGHSt 3, 373 (376) = BStBl. 1953 I, 109.

anzeige regelmäßig Zahlenangaben vorzunehmen sind, müssen diese demnach nicht sämtliche zahlenmäßigen Unterlagen derart erschöpfend enthalten, dass die Finanzbehörde die Nach- und Neuveranlagung auf der Stelle durchführen kann.¹ Das Finanzamt muss durch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten Erklärungen oder Unterlagen nicht in den Stand versetzt werden, ohne jede weitere eigene Aufklärungstätigkeit die nachzufordernde Steuer festzusetzen.² Der Wirksamkeit der Selbstanzeige steht es nicht entgegen, wenn die zahlenmäßige Berechnung der Steuer noch eine gewisse eigene Aufklärung durch das Finanzamt erfordert. Allerdings dürfen hierbei keine neuen steuerlich erheblichen Tatsachen zutage gefördert werden.

- 416 Die Berichtigung muss sich auf **steuerlich erhebliche Tatsachen** erstrecken. Die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts ist der Finanzbehörde überlassen. Eine abweichende rechtliche Beurteilung des wahrheitsgemäß offenbarten Sachverhalts durch den Steuerpflichtigen ist unschädlich.³

417 **Muster einer Selbstanzeige mit rechtlicher Würdigung:**

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Vorlage einer auf mich lautenden Vollmacht zeige ich an, dass ich die steuerlichen Interessen von Herrn S vertrete.

Namens und im Auftrag meines Mandanten berichtige ich dessen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007. Die folgenden Einnahmen wurden nicht als Mieteinnahmen erklärt:

Jahr	Zahlungen	Ehefrau des S	Sohn des S
2005			
	15. Januar	128 Euro	246 Euro
	15. Februar	128 Euro	246 Euro
	15. März	128 Euro	246 Euro

	Summe	1536 Euro	2952 Euro
2006			
	...		
	Summe	1536 Euro	2460 Euro

Diesen Zahlungen, die nicht als Mieteinnahmen erklärt worden sind, liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

1 RG, Urt. v. 9.11.1936 – 3 D 619/36, RGSt. 70, 351.

2 BGH, Urt. v. 13.11.1952 – 3 StR 398/52, BGHSt 3, 373 (376).

3 LG Stuttgart, Beschl. v. 21.8.1989 – 10 KLS 137/88, wistra 1990, 72 (73).

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

Mein Mandant hat im Dezember 2004 auf Betreiben des Herrn W, dem Bruder von Frau S, ein Wohnobjekt in K erworben und vermietete dieses mit Vertrag vom 2.1.2005 an Herrn W. Im Mietvertrag wurde eine Kaltmiete von 257 Euro zzgl. einer Nebenkostenpauschale von 110 Euro, insgesamt 367 Euro vereinbart.

Neben dem im schriftlichen Mietvertrag vom 2.1.2005 vereinbarten Mietzins zahlte Herr W für den Zeitraum vom Januar 2005 bis Dezember 2006 auf das Konto seiner Schwester S monatlich 128 Euro sowie auf das Konto seines Patenkindes für den Zeitraum vom Januar 2005 bis Oktober 2006 monatlich 246 Euro. Diese Einnahmen wurden von meinem Mandanten nicht als Mieteinnahmen erklärt.

Die vorgenannten Beträge wurden ursprünglich von den Parteien als Schenkung verstanden. Auf Grund dessen habe ich namens und im Auftrag meines Mandanten eine inhaltsgleiche Erklärung an das Schenkungsteuerfinanzamt übermittelt.

Auf Grund des seit Herbst 2005 bestehenden Streites zwischen Herrn S und Herrn W werden die o.a. Beträge, deren Zahlung Herr W zum Januar 2007 bzw. zum November 2006 eingestellt hat, als Miete beim AG K eingefordert, obwohl die Parteien diese Zahlungen in der Vergangenheit nie als Miete verstanden haben. Ziel der Klage vor dem AG K ist eine Kündigung des Mietverhältnisses zu erwirken, damit mein Mandant die Wohnung anderweitig vermieten kann.

Herr W hat die Zahlungen an seine Schwester S und sein Patenkind S im Schriftsatz vom 17.1.2007 an das Gericht als Treuhandabrede gewertet, im Schriftsatz vom 23.4.2007 bezeichnet er die Zahlungen als Miete.

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes ist derzeit unklar und muss zu einem späteren Zeitpunkt erörtert werden.

Der Steuerpflichtige muss dem Finanzamt den **steuerlich relevanten Sachverhalt offenbaren** und dem Finanzamt die von ihm verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang darlegen. Es gelten **keine strengereren Maßstäbe**, als sie das Finanzamt im Veranlagungsverfahren angelegt hätte, wenn sich der Steuerpflichtige von vornherein nach bestem Wissen und Gewissen bemüht hätte, seine Erklärung richtig und rechtzeitig abzugeben. 418

Für die Berichtigung kommt es darauf an, welche genauen **Angaben** dem Steuerpflichtigen **zugemutet** werden können. Was dies im Einzelfall bedeutet, hängt von den Tatumständen ab. Ist der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Selbstanzeige zu einer Sachaufklärung – verschuldet oder unverschuldet – nicht in der Lage, kommt er nicht in den Genuss der Straffreiheit. Der Täter trägt das Risiko, im Zeitpunkt der Selbstanzeige an den erforderlichen Angaben verhindert zu sein.¹ 419

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

- 420 So muss der Steuerpflichtige nicht in jedem Fall angeben, auf welche Steuerart sich seine Selbstanzeige bezieht.¹ Es genügt, wenn der Steuerpflichtige seinen Umsatz, den Gewinn oder die Höhe der Einnahmen und Ausgaben angibt. Im Falle der Grundstücksveräußerung reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige den Kaufpreis des Grundstücks angibt. Regelmäßig sind **Zahlenangaben** vorzunehmen. Eine Ausnahme ist dann gegeben, wenn die Zuordnung von Besteuerungsgrundlagen zu bestimmten Personen oder Vermögensmassen möglich ist.
- 421 Im Hinblick auf § 151 AO ist es auch ausreichend, wenn der Steuerpflichtige der Finanzbehörde **Bestandteile der Buchführung** überlässt, aus denen der Veranlagungsbeamte nur mit erheblichem Zeitaufwand die richtigen Besteuerungsgrundlagen entwickeln kann.

422  **Hinweis:**

- Nach den obigen Ausführungen ist eine **Erklärung unzureichend** und führt nicht zur Straffreiheit, wenn der Steuerpflichtige erklärt, eine Selbstanzeige zu erstatten, ohne nähere Angaben zum Sachverhalt zu machen²,
- wenn der Steuerpflichtige die verkürzten Steuern nachzahlt, ohne eine berichtigende Erklärung abzugeben³,
- wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner früheren Erklärungen anerkennt, ohne diese durch die richtigen Angaben zu ersetzen⁴,
- wenn der Steuerpflichtige eine Außenprüfung beantragt, soweit es an materiell berichtigenden Angaben fehlt⁵,
- wenn der Steuerpflichtige lediglich das Ergebnis einer Betriebspprüfung anerkennt⁶ (Anmerkung: etwas anderes gilt bei der leichtfertigen Steuerverkürzung⁷),
- wenn der Steuerpflichtige der Finanzbehörde bereitwillig Buchführungsunterlagen zur Außenprüfung überlässt⁸,

1 RG, Urt. v. 28.6.1940 – 1 D 7/40, RStBl. 40, 649 (650); OLG Frankfurt, Urt. v. 18.10.1961 – 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974 (976).

2 Henneberg, INF 1972, 493; Dietz in Leise/Dietz/Cratz, § 371 Rz. 11.

3 Dietz in Leise/Dietz/Cratz, § 371 Rz. 11.

4 RG, Urt. v. 2.3.1925 – III 959/24, RGSt. 59, 115 (118).

5 OLG Düsseldorf, Urt. v. 27.5.1981 – 2 Ss 214/81 – 142/81 III, wistra 1982, 119.

6 OLG Frankfurt, Urt. v. 16.1.1954 – 2 Ss 755/53, DSZ/B 1954, 58; OLG Düsseldorf, Urt. v. 27.5.1981 – 2 Ss 214/81, wistra 1982, 119; OLG Frankfurt, Urt. v. 17.11.1960 – 1 Ss 724/60, BB 1961, 628 für den Fall der fahrlässigen Steuerverkürzung.

7 OLG Karlsruhe, Beschl. v. 30.11.1995 – 2 Ss 158/95, wistra 1996, 117; a.A. OLG Frankfurt, Urt. v. 17.11.1960 – 1 Ss 724/60, BB 1961, 628; vgl. Rz. 1437.

8 BGH, Urt. v. 24.10.1990 – 3 StR 16/90, wistra 1991, 107 (108).

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

- wenn der Steuerpflichtige lediglich darauf hinweist, er habe Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die noch nicht erfasst seien¹,
- wenn der Steuerpflichtige erklärt, dass bestimmte Beträge noch nachaktiviert werden müssten²,
- wenn der Steuerpflichtige eine zum Zwecke der Steuerhinterziehung gebildete Rückstellung, die ohne tatsächlich bestehende Verbindlichkeit allein zur Gewinnverlagerung in ein Folgejahr erfolgt, nicht periodengerecht auflöst³,
- wenn der Steuerpflichtige Außenstände statt bei Rechnungsstellung erst im Folgejahr nachbilanziert⁴,
- wenn der Steuerpflichtige der Finanzbehörde erklärt, dass die abgebene Steuererklärung unzutreffend sei,
- wenn der Steuerpflichtige bei Erhalt einer Prüfungsanordnung erklärt: „Vorsorglich erstatten wir im Hinblick auf alle sich aus der Betriebsprüfung ergebenden Mehrsteuern Selbstanzeige“⁵,
- wenn der Steuerpflichtige die Finanzbehörde über die Stellung eines Konkurs- bzw. Insolvenzantrags unterrichtet.⁶

Anders als für den Steuerpflichtigen lässt sich zum Inhalt einer **Selbstanzeige eines Gehilfen** zur Steuerhinterziehung mit OLG Hamburg⁷ vertreten, dass dieser eine wirksame Selbstanzeige erstattet, wenn er dem Finanzamt lediglich mitteilt, dass bestimmte Steuererklärungen unrichtig sind, soweit der Gehilfe faktisch nicht in der Lage ist, dem Finanzamt die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen zu offenbaren. Das OLG Hamburg hat bei seiner Entscheidung nicht verkannt, dass nach feststehender Rechtsprechung im Regelfall eine Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen selbst zu fordern ist, dass es durch seine Selbstanzeige dem Finanzamt ermöglicht werden muss, auf ihrer Grundlage ohne langwierige große Nachforschungen den Sachverhalt vollends aufzuklären und die Steuer richtig zu berechnen. Solche Anforderungen können in dem vom OLG zu beurteilenden Sonderfall an den Gehilfen des Steuerpflichtigen nicht gestellt werden, soweit er von dem Steuerpflichtigen die für richtige Steuererklärungen notwendigen Unterlagen nicht erhält.

423

1 LG Hamburg, Urt. v. 18.6.1986 – (50)117/86 Ns, wistra 1988, 120 (121).

2 BGH, Urt. v. 20.7.1965 – 1 StR 95/65, DStR 1966, 150.

3 BGH, Urt. v. 9.7.1997 – 5 StR 234/96, StV 1997, 512.

4 BGH, Urt. v. 18.10.1956 – 4 StR 166/56, BStBl. 1957 I, 122.

5 Felix, DStPr, § 404 Nr. 1 – StQ 1977, S. 465; Bilsdorfer, wistra 1984, 93 (96), mit der Anmerkung, dass eine solche inhaltlose Erklärung allenfalls den Prüfer besonders motivieren könne.

6 BGH, Urt. v. 13.10.1992 – 5 StR 253/92, wistra 1993, 66 (68).

7 Beschl. v. 21.11.1985 – 1 Ss 108/85, wistra 1986, 116.

ff) Erneute Unrichtigkeiten in der Selbstanzeige

Nach dem Urteil des BGH vom 14.12.1976¹ entfällt die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige, wenn die Berichtigungserklärung erhebliche Lücken oder Unrichtigkeiten aufweist. Mit dem Ausschluss der Teilselbstanzeige nach dem SchwarzGBekG und dem Beschluss des BGH vom 20.5.2010² wird diese Rechtsprechung bestätigt.

c) Einzelfragen zum Inhalt einer Selbstanzeige

aa) Motive des Steuerpflichtigen

Bei der Abgabe einer Selbstanzeige ist die **Angabe eines Motivs nicht erforderlich**.³ § 371 AO verlangt von dem Steuerpflichtigen bei der Abgabe der Selbstanzeige kein Geständnis. Der Steuerpflichtige muss auch nicht erklären, dass er freiwillig handelt oder die Tat bereut.⁴ Auch das Bestreiten der Strafbarkeit des Verhaltens ist unschädlich.⁵

bb) Anzeige der Quelle der verschwiegenen Einkünfte

Der Steuerpflichtige muss ausschließlich die Besteuerungsgrundlagen dem Finanzamt mitteilen.

⌚ **Hinweis:** Nicht erforderlich ist es, dass der Steuerpflichtige die Quelle der verschwiegenen Einkünfte angibt. So muss er bezüglich der Kapitaleinkünfte nicht die Bank, bei der er seine Anlagen tätigt, benennen.⁶

cc) Angaben über die steuerlichen Verhältnisse Dritter

Die Berichtigung des Steuerpflichtigen muss sich nur auf die eigenen unrichtigen Angaben beziehen. Weigert sich der Steuerpflichtige zusätzliche Angaben zu machen, die die steuerlichen Verhältnisse Dritter betreffen, verliert er die Anwartschaft auf Straffreiheit nicht.

Hat der Unternehmer an einen anderen Unternehmer die Vergütung bezahlt, ohne dass ihm eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gestellt wird (sog. **OR-Geschäft**) und zeigt der Unternehmer dieses OR-Geschäft an, genügt für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige, dass der Anzeigenerstatter die in seinen eigenen Steuererklärungen nicht erfassten

1 BGH, Urt. v. 14.12.1976 – 1 StR 196/76, DB 1977, 1347.

2 BGH, Beschl. v. 20.5.2010 – Str 577/09, BGHSt 55, 180.

3 OLG Celle, Urt. v. 5.11.1970 – 1 Ss 152/70, DB 1971, 707; LG Stuttgart, Beschl. v. 21.8.1989 – 10 Kls 137/88, wistra 1990, 72 (73).

4 Streck, DStR 1985, 9.

5 LG Stuttgart, Beschl. v. 21.8.1989 – 10 Kls 137/88, wistra 1990, 72 (73); OLG Celle, Urt. v. 5.11.1970 – 1 Ss 152/70, DB 1971, 706 (707).

6 Hofmann, DStR 1998, 399 (400); Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rz. 60a; a.A. Marschall, BB 1998, 2496 (2502 f.); Rolletschke DStZ 1999, 566 f.

Besteuerungsgrundlagen nachmeldet, ohne seine Geschäftspartner namentlich anzugeben. Dies gilt allerdings nicht, soweit der Anzeigende an der Steuerstrafat des Geschäftspartners selbst als Mittäter oder Teilnehmer mitgewirkt hat.

- 551 Zwangsmittel zur Offenbarung des Namens des Geschäftspartners nach §§ 328 ff. AO darf die Finanzbehörde gegen den Anzeigenerstatter nicht anwenden.
- 552 Zu prüfen bleibt allerdings, ob sich der Anzeigenerstatter wegen einer **Begünstigung nach § 257 StGB** strafbar macht, wenn er nicht als Mittäter oder Teilnehmer an der Steuerhinterziehung des Geschäftspartners mitgewirkt hat und deshalb die Auskunft über den Namen des Geschäftspartners verweigert.

dd) Schätzung auf Grund mangelhafter Buchführung

- 553 Umstritten ist, ob der Steuerpflichtige, der wegen fehlender bzw. fehlerhafter Aufzeichnungen nicht in der Lage ist, genaue zahlenmäßige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen zu machen, eine wirksame Selbstanzeige i.S.v. § 371 AO abgeben kann.
- 554 Soweit der BGH in seiner Entscheidung vom 14.12.1976¹ und ihm zustimmend *Brenner*² die Auffassung vertreten, dass eine ordnungsgemäße Anzeige nach § 371 Abs. 1 AO nur erstatten kann, wer eine ordnungsgemäße Buchführung habe, erkennen sie, dass § 370 AO nicht die fehlerhafte Buchführung sanktioniert. Die Sanktionierung erfolgt vielmehr über die §§ 283 ff. StGB und die §§ 331 ff. HGB. Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum eine mangelhafte Buchführung der Finanzbehörde den Weg der Schätzung nach § 162 AO eröffnen soll, dem Steuerpflichtigen diese Möglichkeit aber verwehrt sein soll. Da bei der Abgabe der Selbstanzeige keine strengeren Maßstäbe angelegt werden, als sie das Finanzamt im Veranlagungsverfahren anlegt, und bei Abgabe von Steuererklärungen die schätzungsweise Angabe der Besteuerungsgrundlagen möglich ist, muss es dem Steuerpflichtigen auch bei der Abgabe der Selbstanzeige möglich sein, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.
- 555 Ist der Steuerpflichtige also nicht in der Lage, der Finanzbehörde Zahlenangaben hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen zu machen, muss er dem Finanzamt zumindest diejenigen Tatsachen mitteilen, die eine Schätzung ermöglichen. Der Unternehmer kann den Umsatz im Wege der Schätzung nach allen anerkannten Schätzungsmethoden ermitteln. Allerdings können die steuerlichen Schätzungsgrundsätze aufgrund des strafrechtlichen Charakters der Selbstanzeige nicht ohne weiteres auf die Erfordernisse der Selbstanzeige übertragen werden. Die Angaben müssen zumindest einen solchen Umfang haben, wie sie für eine **strafprozessuale**

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

2 ZfZ 1979, 140 (141).

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

Schätzung und mithin für eine Verurteilung nach § 370 AO erforderlich sind. Eine Schätzung ist selbst dann noch möglich, wenn die Buchführung derart im Argen liegt, dass die Einnahmen und Ausgaben nicht rekonstruiert werden können und eine **Vollschätzung** erforderlich ist.¹ Der Steuerpflichtige kann der Finanzbehörde auch einen eigenen Schätzungs- vorschlag unterbreiten.

Muster einer Selbstanzeige – Schätzung von Einnahmen und Ausgaben: 556

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Vorlage auf mich lautender Vollmacht zeige ich an, dass ich die steuerlichen Interessen von Herrn Dr. S vertrete.

Nach Durchsicht seiner Unterlagen hat mein Mandant festgestellt, dass in den Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009 folgende Einnahmen nicht erklärt worden sind:

I. Kalenderjahr 2008

1. Standard Implantate

Mein Mandant hat im Kalenderjahr 2008 insgesamt sechs Standard Implantate der Marke A&B erworben und als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Drei der als Betriebsausgaben geltend gemachten Standard Implantate hat mein Mandant eingesetzt und die drei Rechnungen in Höhe von jeweils 1200 Euro in der Einkommensteuererklärung 2008 angeführt.

Im Hinblick auf die verbleibenden drei Standard Implantate kann mein Mandant heute nicht mehr klären, ob diese durch das komplizierte Einsetzen der Implantate verlustig gegangen sind. Das verlustige Implantat wird dem Patienten aus Kulanz nicht in Rechnung gestellt.

Mein Mandant erklärt sich aus Vereinfachungsgründen damit bereit, dass zwei der drei Standard Implantate nachversteuert werden. Im Jahr 2008 hat mein Mandant für den Einsatz der Standard Implantate den Patienten 1200 Euro in Rechnung gestellt, so dass für das Kalenderjahr 2008 2400 Euro nachversteuert werden müssen.

2. Standard Plus Implantate

Mein Mandant hat im Kalenderjahr 2008 insgesamt 12 Standard Plus Implantate eingekauft und als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Zehn der als Betriebsausgaben geltend gemachten Standard Plus Implantate hat mein Mandant eingesetzt und die zehn Rechnungen in Höhe von jeweils 1500 Euro in der Einkommensteuererklärung 2008 angeführt.

Im Hinblick auf die verbleibenden zwei Standard Plus Implantate kann mein Mandant heute nicht mehr klären, ob diese beim Einsetzen verlustig gegangen sind.

Aus Vereinfachungsgründen sollte ein Standard Plus Implantat zum Rechnungspreis von 1500 Euro nachversteuert werden.

1 BGH, Urt. v. 5.9.1974 – 4 StR 369/74, NJW 1974, 2293.

II. Kalenderjahr 2009

1. Standard Implantate

a) Mein Mandant hat im Kalenderjahr 2009 die Rechnung der Fa. A&B vom 20.8.2009 über 1050 Euro als Betriebsausgabe geltend gemacht. Die Rechnung weist den Erwerb von fünf Standard Implantaten der Marke A&B aus.

Vier der als Betriebsausgaben geltend gemachten Standard Implantate hat mein Mandant eingesetzt und die Rechnungen in Höhe von jeweils 1300 Euro in der Einkommensteuererklärung 2009 angeführt.

Die Rechnung der Fa. A&B vom 20.8.2009 weist zwar den Erwerb von 5 Standard Implantaten aus. Tatsächlich muss mein Mandant zwei Standard Implantate zusätzlich erworben haben. Die Standard Implantate haben im Jahr 2009 generell 150 Euro gekostet und nicht wie in der vorgenannten Rechnung ausgewiesen 210 Euro. Teilt man den Rechnungsbetrag in Höhe von 1050 Euro durch 150 Euro, ergibt dies eine Anzahl von 7 Standard Implantaten und nicht von 5 Standard Implantaten.

Die Einnahmen aus dem Einsatz dieser zwei Standard Implantate hat mein Mandant nicht in der Einkommensteuererklärung 2009 angegeben. Mein Mandant hat im Jahr 2009 generell für den Einsatz von Standard Implantaten 1300 Euro in Rechnung gestellt, mithin hat mein Mandant für den Einsatz der zwei Standard Implantate 2600 Euro erhalten.

...

Ich bitte um Neuveranlagung und Übersendung der Steuerbescheide in meine Kanzlei.

Korrespondenz in dieser Angelegenheit bitte ich Sie ausschließlich mit meiner Kanzlei zu führen.

ee) Gestufte Selbstanzeige in Eiltfällen

- 557 Ist Eile geboten und kann der Steuerpflichtige die erforderlichen Zahlen nicht sofort liefern, bietet sich eine „**Selbstanzeige in Stufen**“ an¹, wobei zunächst die hinterzogenen Steuern zuungunsten des Steuerpflichtigen geschätzt werden sollten, verbunden mit der Bitte einer **Nachfristgewährung** zur Einreichung der genauen Angaben.
- 558 **⌚ Hinweis zur Beschaffung von Unterlagen:** In Fällen, bei denen ein Steuerpflichtiger die Kapitaleinkünfte aus einem Niedrigsteuerland nacherklären möchte, aber die Höhe der Kapitaleinkünfte für die vergangenen Jahre nicht kennt, weil er aus Furcht vor Entdeckung der Tat keine Unterlagen nach Deutschland verbracht hat, sondern diese bei der Bank regelmäßig kostenpflichtig deponiert hat², muss dem

¹ Stahl, KÖSDI, 1986, 6485 (6487); Rolletschke, wistra 2002, 17.

² Die Kosten der ausländischen Bank für die Zurückbehaltung der Bankunterlagen werden oftmals nicht als Werbungskosten anerkannt, da diese Kosten nach Ansicht der Finanzverwaltung zur Verschleierung der Bankbeziehung angefallen sind.

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

Steuerpflichtigen zur Selbstanzeige in Stufen geraten werden. Dem Steuerpflichtigen kann in diesen Fällen nicht dazu geraten werden, die Unterlagen vor Erstattung der Selbstanzeige aus dem Ausland ins Inland selbst zu verbringen. Wird der Steuerpflichtige mit den Bankunterlagen bei einer Grenzkontrolle angetroffen, führt dies nach den Umständen des Einzelfalles zur Tatentdeckung und zur Sperre der Selbstanzeige. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Steuerpflichtige ein sog. Nummernkonto bei dem ausländischen Kreditinstitut führt oder das Konto auf den Namen des Steuerpflichtigen lautet. Der Steuerpflichtige kann die Unterlagen erst nach Deutschland verbringen, so weit das Konto im Ausland unter dem Namen des Steuerpflichtigen geführt wird, wenn die Selbstanzeige im Wege der Schätzung bei dem zuständigen Finanzamt eingereicht worden ist. Dennoch ist zu empfehlen, dass **ein steuerlicher Berater die Unterlagen bei der Bank im Ausland prüft**, bevor diese nach Deutschland verbracht werden. Dabei geht es darum, festzustellen, ob zum Beispiel der Steuerpflichtige von dem Konto aus Überweisungen auf ein Konto eines anderen Steuerpflichtigen im Ausland getätigkt hat. Die Bankunterlagen werden bei Einreichung bei der Finanzbehörde zur Aufdeckung einer möglichen Steuerhinterziehung des Überweisungsempfängers führen. Die Bankunterlagen werden auch Auskunft darüber geben, woher das Kapital stammt. Wurden auf dem Konto des Steuerpflichtigen im Ausland sog. **Provisionszahlungen** geleistet, so führt die Vorlage der Unterlagen zur **Aufdeckung von Besteuchungsfällen**. In solchen Fällen kann dem Steuerpflichtigen nur zur Selbstanzeige geraten werden, wenn die entdeckungsgefährdete Straftat verjährt ist. Handelt es sich bei dem Bankkonto im Ausland um ein Nummernkonto, dann können die Unterlagen vor einer Selbstanzeige von dem ausländischen Kreditinstitut zum steuerlichen Berater, nicht aber zum Kunden selbst übermittelt werden. Dennoch muss man damit rechnen, dass die Unterlagen bei Grenzübergang vom Zoll postalisch überwacht werden. Auf § 5 Abs. 1 ZollVG sei hingewiesen. Soweit Postsendungen nicht bereits nach der Maßgabe des Zollkodex und sonstiger gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften zu gestellen sind, legt die Deutsche Post AG Sendungen der zuständigen Zollstelle zur Nachprüfung vor, bei denen zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass Waren unter Verstoß gegen ein Einfuhr-, Durchfuhr- oder Ausfuhrverbot in den oder aus dem Geltungsbereich dieses Gesetzes verbracht werden. Das Brief- und Postgeheimnis nach Art. 10 GG wird für die Gestellung sowie für die Vorlegung sonstiger Sendungen eingeschränkt. Vielfach wird dazu geraten, dass der steuerliche Berater die für die Erstattung der Selbstanzeige erforderlichen Bankunterlagen im Ausland abholt, bevor die Selbstanzeige beim zuständigen Finanzamt eingereicht wird und er die Bankunterlagen in seiner Kanzlei auswertet. Es wird argumentiert, dass die Bankunterlagen nach § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO Inhalt der beschlagnahmefreien Handakte des steuerlichen Beraters seien. Jedoch wird auch von die-

sen Beratern die Erfahrung gemacht, dass die Zollbediensteten beim Grenzübertritt diese Unterlagen einsehen und sogar beschlagnahmen. Für diesen Fall müsste man dann nach Rückkehr in die Kanzlei eine Selbstanzeige im Wege der Schätzung einreichen. Von diesem Vorgehen ist im Hinblick auf die Sperrwirkungstatbestände abzuraten, birgt das Vorgehen ein großes Risiko, dass die Selbstanzeige selbst nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 AO gesperrt ist.

- 559 **⇒ Hinweis zur Höhe der Schätzung:** Diese Form der Selbstanzeige ist nicht risikolos, weshalb im Zweifel die Zahlen immer zu hoch geschätzt werden sollten. Die Finanzbehörde leitet nach einer Selbstanzeige regelmäßig das Steuerstrafverfahren ein, so dass dem Steuerpflichtigen nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1b AO die Möglichkeit der Selbstanzeige genommen wird. Die Finanzbehörde toleriert für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige eine Abweichung der für die Präzisierung ermittelten Zahlen von den geschätzten Zahlen in der ersten Erklärung von bis zu 6 %¹, teilweise auch bis zu 10 %² und der BGH 5 %.³ Hieran hat sich auch mit Inkrafttreten des SchwarzGBekG vom 28.4.2011 und dem damit verbundenen Ausschluss der Teilselbstanzeige nichts geändert.⁴

560 **Muster für gestufte Selbstanzeigen:**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Namens und im Auftrag meines Mandanten berichtige ich dessen Einkommensteuererklärung ab 2004 und bitte die Betriebsausgaben betreffend die Fahrtkosten vorläufig auf null zu setzen. Die Herabsetzung der Betriebsausgaben auf null erfolgt aus rein steuerstrafrechtlichen Gründen. Die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben werden ermittelt und im Rahmen der Präzisierung mitgeteilt.

Sehr geehrte Damen und Herren,

in den Jahren 2004 bis 2008 wurden versehentlich Provisionen nicht in den Steuererklärungen erfasst. Es handelt sich um die nachfolgend angeführten Beträge:

1 OLG Köln, Urt. v. 28.8.1980 – 1 Ss 574/79, Stbg 1981, 197; OLG FFM, Urt. v. 18.10.1961 – 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974.

2 Jäger in Klein, § 371 Rz. 207.

3 BGH, Beschl. v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, wistra 2011, 428 (429).

4 Der Bundestagsabgeordnete *Manfred Kolbe* hat in der Sitzung am 17.3.2011 zum SchwarzGBekG ausgeführt [Plenarprotokoll der 96. Sitzung der 17. Wahlperiode, S. 10953] „Dabei – das sei hinzugefügt – bedeutet „in vollem Umfang“ natürlich nicht, dass auf Euro und Cent alles angegeben werden muss. Bagatellabweichungen sind nach wie vor möglich.“; Schwartz, PStR 2011, 122 mit Beispieldfällen.

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

2004: 10 000 Euro

2005: 15 000 Euro

...

Es handelt sich insgesamt um geschätzte Beträge. Die Schätzung erfolgte eher zum Nachteil als zu Gunsten meines Mandanten.

Ich bitte um Einräumung einer angemessenen Frist zur Nachrechnung der genauen Beträge.

ff) Zur Wirksamkeit von Selbstanzeigen

Der BGH fordert im Beschluss vom 20.5.2010¹, dass im Falle einer gestuften Selbstanzeige die Beträge konkret geschätzt werden, andernfalls die Selbstanzeige unwirksam ist. Diese Forderung steht nach meiner Ansicht mit der bisherigen Rechtsprechung in Einklang, wurden von der Rechtsprechung für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige eine Abweichung der für die Präzisierung ermittelten Zahlen von den geschätzten Zahlen in der ersten Erklärung von bis zu 6%², teilweise auch bis zu 10%³ toleriert. Nach dem Beschluss des BGH vom 25.7.2011 wird für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige eine Abweichung mit einer Auswirkung von mehr als fünf Prozent vom Verkürzungsbetrag im Sinne des § 370 Abs. 4 AO nicht mehr geringfügig angesehen.⁴ Auch der Gesetzgeber wollte mit dem Ausschluss der Teilselbstanzeige **Bagatellabweichungen** nicht versagen.⁵ Allerdings muss mit dem Abstellen des Gesetzgebers auf die Tat im materiellen Sinne die Frage erörtert werden, ob man bei der Nacherklärung für die Abweichung auf eine Gesamtbetrachtung aller Jahre abstellt oder die einzelnen Taten im materiellen Sinne isoliert betrachtet.⁶

561

Beispiel: Der Steuerpflichtige S gibt für die Jahre 2009 bis 2012 eine Selbstanzeige wegen nicht erklärter ausländischer Kapitaleinkünfte zunächst im Wege der Schätzung ab. Den Ertrag schätzt S zunächst auf 20 000 Euro je Veranlagungszeitraum. Bei der Präzisierung der Selbstanzeige durch Vorlage der Ertragsaufstellungen der ausländischen Bank stellt sich heraus, dass die Schätzung für das Jahr 2010 um 4000 Euro zu gering war.

562

Für die Lösung des Beispiels ermittelt man die Steuer eines jeden Kalenderjahres. Die Nachversteuerung führt für die Kalenderjahre 2009, 2011 und 2012 zu einer Steuer in Höhe von jeweils 5000 Euro. Auch das Kalenderjahr 2010 hätte nach der Selbstanzeige im Wege der Schätzung zu einer Steuer in Höhe von 5000 Euro ge-

1 BGH, Beschl. v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

2 OLG Köln, Urt. v. 28.8.1980 – 1 Ss 574/79, Stbg 1981, 197; OLG FFM, Urt. v. 18.10.1961 – 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974.

3 Jäger in Klein, § 371 Rz. 27.

4 BGH, Beschl. v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, HHRs 2011 Nr. 872.

5 Vgl. die Ausführungen des Bundestagsabgeordneten *Manfred Kolbe* in der Sitzung am 17.3.2011 zum SchwarzGBekG (Plenarprotokoll der 96. Sitzung der 17. Wahlperiode, S. 10953).

6 Vgl. Schwartz, PStR 2011, 122.

führt. Tatsächlich betrug die Steuer in Folge des erklärten Betrages in der Präzisierung 6000 Euro.

Würde man auf eine Gesamtbetrachtung aller Veranlagungszeiträume abstellen, wäre die Selbstanzeige wirksam. Die Abweichung im Kalenderjahr 2010 beträgt zwar 20 %, was keine Geringfügigkeit begründet. Stellt man auf den Gesamtzeitraum ab, beträgt die Differenz jedoch nur 5 %.

Stellt man mit der isolierten Betrachtungsweise auf die einzelnen Taten im materiellen Sinne ab, ist die Selbstanzeige für alle Veranlagungszeiträume auf Grund der Unwirksamkeit von Teilselbstanzeigen nach § 371 Abs. 1 AO unwirksam.

- 563 Zur Wirksamkeit von Selbstanzeigen mit geringfügigen Abweichungen führt der BGH im Beschluss vom 25.7.2011¹ u.a. aus, dass nach der Rechtsprechung des BGH eine Selbstanzeige auch dann zur vollständigen Strafaufhebung führt, wenn die Abweichungen in der Berichtigung oder Nacherklärung vom geforderten Inhalt der Selbstanzeige nur geringfügig sind.² Die Rechtsprechung des BGH, nach der eine Selbstanzeige auch dann zur vollständigen Strafaufhebung führt, wenn die Abweichungen in der Berichtigung oder Nacherklärung vom geforderten Inhalt der Selbstanzeige nur geringfügig sind, gilt prinzipiell fort. Bagatellabweichungen führen weiterhin nicht zur Unwirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige als solcher. Der Senat ist der Ansicht, dass nach der neuen Gesetzesfassung des § 371 Abs. 1 AO nach dem SchwarzGBekG, die für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige eine Berichtigung bzw. Nacherklärung „in vollem Umfang“ verlangt, jedenfalls eine Abweichung mit einer Auswirkung von mehr als **fünf Prozent vom Verkürzungsbetrag im Sinne des § 370 Abs. 4 AO** nicht mehr geringfügig ist. Allerdings führt nicht jede Abweichung unterhalb dieser (relativen) Grenze stets zur Annahme einer unschädlichen „geringfügigen Differenz“. Vielmehr ist in diesen Fällen eine Bewertung vorzunehmen, ob die inhaltlichen Abweichungen vom gesetzlich vorausgesetzten Inhalt einer vollständigen Selbstanzeige noch als „geringfügig“ einzustufen sind. Diese wertende Betrachtung kann auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung der Umstände bei Abgabe der Selbstanzeige auch unterhalb der Abweichungsgrenze von fünf Prozent die Versagung der Strafbefreiung rechtfertigen. Bei dieser Bewertung spielen neben der relativen Größe der Abweichungen im Hinblick auf den Verkürzungsumfang insbesondere auch die Umstände eine Rolle, die zu den Abweichungen geführt haben. Namentlich ist in die Würdigung mit einzubeziehen, ob es sich um bewusste Abweichungen handelt oder ob – etwa bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – in der Selbstanzeige trotz der vorhandenen Abweichungen noch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesehen werden kann, denn gerade diese soll durch die Strafaufhebung gemäß § 371 AO honoriert werden.³ Bewusst vorgenommene Abweichungen dürften schon deshalb, weil sie nicht vom Willen

1 BGH, Beschl. v. 25.7.2011 – 1 Str 631/10, HRRS 2011 Nr. 872.

2 BGH, Beschl. v. 13.10.1998 – 5 StR 392/98, wistra 1999, 27.

3 Vgl. BGHSt 55, 180 (181, Rz. 7 mwN).

F. Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige

zur vollständigen Rückkehr zur Steuerehrlichkeit getragen sind, in der Regel nicht als „geringfügig“ anzusehen sein.

Hunsmann¹ will im Hinblick auf die Neuregelung des § 371 AO und der Rechtsprechung des BGH vom 20.5.2010 der gestuften Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung versagen. 564

gg) Schätzung bei der Berichtigung von Kapitaleinkünften

Im Rahmen der zweistufigen Selbstanzeige in Bezug auf nichterklärte Kapitaleinkünfte ist es erforderlich, dass der steuerliche Berater das Vermögen und die Kapitalerträge anhand der von den Kreditinstituten erstellten Vermögensverzeichnisse zusammenstellt und auf ihre Plausibilität hin überprüft. Treten hierbei ungeklärte Vermögenszuwächse zutage, die trotz Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen nicht aufgeklärt werden können, ist nach den Umständen des Einzelfalls eine Schätzung des Vermögens und der Zinseinnahmen möglich. 565

Muster einer Selbstanzeige – Schätzung von Kapitaleinkünften:

566

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Vorlage auf mich lautender Vollmacht zeige ich an, dass ich die rechtlichen Interessen von Frau S vertrete.

Namens und im Auftrag meiner Mandantin berichtige ich deren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2014.

Meine Mandantin hatte in den Jahren 1996 ff. Geldanlagen in Höhe von ca. 100 000 bis 150 000 Euro über die MWB Vermögensverwaltungs-Aktiengesellschaft für den Mittelstand bei der Zürcher Kantonalbank, der UBS und der Credit Suisse in der Schweiz angelegt.

Das Konto bei der Zürcher Kantonalbank besteht seit 1996, das Konto bei der UBS seit 2004 und das Konto bei der Credit Suisse seit 2007.

Unterlagen zu den Konten und Depots wurden nicht aufbewahrt. Ertragsaufstellungen wurden bei den Banken angefordert.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht in den Einkommensteuererklärungen enthalten sind, werden im Wege der Schätzung wie folgt ermittelt:

Kalenderjahr	Grund	Betrag in Euro
2004	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2005	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2006	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2007	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500

¹ Hunsmann, NJW 2011, 1484.

4. Kapitel: Berichtigung bei Steuerhinterziehung nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO

Kalenderjahr	Grund	Betrag in Euro
2008	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2009	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2010	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2011	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2012	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2013	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500
2014	Einkünfte aus Kapitalvermögen	7500

Die Schätzung erfolgte eher zum Nachteil als zu Gunsten der Mandantin.

Die Berichtigungserklärung wird nach Vorlage der Erträgnisaufstellungen durch die Banken präzisiert.

Ich bitte von einer Neuveranlagung abzusehen, bis mir die Erträgnisaufstellungen vorliegen.

Anmerkung: Die Selbstanzeige muss gem. § 371 Abs. 1 S. 2 AO seit dem 1.1.2015 den strafrechtlich unverjährten Zeitraum, mindestens aber die letzten zehn Kalenderjahre umfassen.

567 Muster der Präzisierung einer Selbstanzeige:

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Nachgang zu der vorgenannten Berichtigungserklärung übersende ich Ihnen anliegend eine Aufstellung der Erträge der Zürcher Kantonalbank, der UBS und der Credit Suisse nebst Anlagen.

Ich bitte um Neuveranlagung und Übersendung der Änderungsbescheide an meine Kanzlei.

hh) Zum Inhalt einer Selbstanzeige betreffend Stiftungsvermögen

Literatur: *Mutter/Schwarz*, Keine Angst vor der Selbstanzeige – Nacherklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen bei Vermögensbindung in Stiftungen oder Trusts, IStR 2009, 807; *Söffing*, Die transparente liechtensteinische Stiftung, steueranwaltsmagazin 2010, 177; *Spatschek*, Das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz zu liechtensteinischen Stiftungen – Kein Grund zur Panik für Amnestiebetroffene, steueranwaltsmagazin 2005, 40.

- 568 Auch nach dem Fall Zumwinkel im Jahre 2008 ist die liechtensteinische Stiftung ein vornehmliches Gestaltungsinstrument von Steuerpflichtigen. Der Grund ist in dem Gestaltungsspielraum zu sehen, den das liechtensteinische Stiftungsrecht bietet. Nutzte der Steuerpflichtige die Stiftung zum Zwecke der Steuerhinterziehung, ist bei der „Legalisierung“ von Stiftungsvermögen mittels Selbstanzeige steuerrechtlich die Unter-