

tiv geeignet ist, eine Steuer zu verkürzen oder einen Steuervorteil ungerechtfertigt zu erlangen. Allein die abstrakte Gefahr reicht also aus, wobei allerdings der Einzelfall und die konkret gefährdete Steuer mit einzubeziehen sind (umfassend *Joecks* in F/G/J, § 379 Rz. 38; *Matthes* in Kohlmann, § 379 AO Rz. 73 ff.; *Weyand* in Schwarz, § 379 AO Rz. 13; *Rüping* in HHSp, § 379 AO Rz. 41 ff.).

V. Zusammenfassung

Es bleibt im Augenblick zwischen den Gerichtszweigen streitig, ob und ab wann ein Berater durch Unterlassen Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung sein kann. Zugunsten des Beraters zeichnet sich alleinig derzeit eine Entlastung im Bußgeldverfahren ab, wohingegen nach gefestigter Rechtsprechung im Finanzgerichtsverfahren ohne weiteres eine Täterschaft angenommen wird, wodurch der steuerpflichtige Mandant die längere Verjährungsfrist von 5 Jahren hinnehmen muss. Hat der Berater oder seine Angestellten nachweislich leichtfertig gehandelt, droht ihm eine Schadensersatzpflicht gegenüber seinem Mandanten. Die aufgezeigten typisierenden Abgrenzungen können dem Steuerberater Handlungsanweisungen geben, die im Zweifelsfall eine konkrete Einschätzung des Risikoprofils gerade auch hinsichtlich einer Beraterhaftung wegen der Fristverlängerung ermöglichen.

Die Ausprägung der Leichtfertigkeit richtet sich an der konkreten vertraglichen Konstellation mit dem Mandanten aus. In jedem Fall aber muss im Rahmen der Erfüllung der Vertragspflichten die erforderliche, professionelle Sorgfalt gewahrt werden. Bei konkreten Hin-

weisen auf Unregelmäßigkeiten muss der Berater sich vergewissern und notfalls die Finanzverwaltung z.B. über eine Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO) informieren.

Ist sich der Steuerberater nicht vollständig sicher, dass die Angaben des Mandanten der Realität entsprechen und/oder vollständig sind, sollte im Zweifel der Anschein vermieden werden, dass der Steuerberater sich die Angaben in der Steuererklärung zu eigen macht. Dies kann m.E. sehr gut dadurch erfolgen, dass er sich nicht auf dem Erklärungsdruck durch Eintragung oder Stempelung kenntlich macht.

Bei begründeten, erheblichen Zweifeln sollte der Steuerberater ernsthaft in Erwägung ziehen, das Mandat sofort niederzulegen, da die berufsrechtlichen, strafrechtlichen sowie bußgeldrechtlichen Folgen bei Überschreiten der immanenten Grenzen gravierend sein können. Zudem ist darauf zu achten, dass eine Absicherung ggü. dem Mandanten erfolgt, um ggf. einen Schadensersatzanspruch gegen sich abwenden zu können.

Da bei der Steuergefährdung bereits die (leichtfertige) Vorbereitungshandlung zu einer Steuerverkürzung sanktioniert ist, ist dem Steuerberater dringend anzuraten, sein Personal und sich regelmäßig hinsichtlich der gesetzlichen Vorgaben bei der Buchführung und Bilanzierung fortzubilden, um die zahlreichen, sich stetig verändernden Vorgaben rechtzeitig und umfassend zu beherrschen und einzusetzen.

► Service

Wenzel, Anstiftung und Beihilfe im Steuerstrafrecht, sj 22/2009, 18 ff.

Wenzel, Anstiftung und Beihilfe im Steuerstrafrecht (Teil 2), sj 25-26/2009, 17 ff.

Fallstricke und Verschärfungen bei der Nacherklärung nichtversteuerter ausländischer Kapitalerträge

RA Dr. Felix Ruhmannseder, München*

* Der Beitrag stellt eine korrigierte Fassung des Beitrags aus StBW 2010, 1044 ff. dar.

Die rechtspolitisch umstrittene Brücke zur Steuerehrlichkeit haben viele deutsche Steuerpflichtige bereits aufgrund des Ankaufs von Liechtensteiner Bankdanken durch deutsche Behörden vor ca. zwei Jahren in großem Umfang genutzt. Der jüngste staatliche Ankauf der Schweizer Daten-CD hat nicht nur die Diskussion um die rechtliche Zulässigkeit dieser Beweismittelerhebung weiter angeheizt (vgl. dazu nur Ignor/Jahn, JuS 2010, 390), sondern auch eine Selbstanzeigewelle von mehr als 20.000 Steuerpflichtigen ausgelöst. Mitten in

dieser hektischen Zeit hat der 1. Strafsenat des BGH mit Beschluss vom 20.5.2010 die Anforderungen an die Wirksamkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige im Wege einer restriktiven Auslegung des § 371 AO deutlich angehoben (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146). Auch der Gesetzgeber plant insoweit eine Verschärfung der Rechtslage. Ungeachtet dieser aktuellen Entwicklungen sind im Rahmen der Selbstanzeigeberatung zahlreiche weitere rechtliche Fallstricke zu beachten. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die Thematik, wobei sich die Ausführungen auf die Konstellation der Nacherklärung ausländischer Kapitalerträge beschränken.

I. Verjährungsfragen

Einer der wichtigsten Punkte im Vorfeld einer Selbstanzeige ist die Klärung von Verjährungsfragen – verjährte Sachverhalte müssen weder in strafrechtlicher noch in steuerrechtlicher Hinsicht nachdeklariert werden. Für die Feststellung der Verjährung ist sorgfältig zwischen dem Steuerstrafrecht und der Steuerveranlagung zu unterscheiden, darüber hinaus zwischen der jeweiligen Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung und dem Zeitpunkt, ab dem die jeweilige Frist zu laufen beginnt. Hier kann es zu deutlichen Abweichungen kommen.

1. Verfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung

Strafrechtlich verjährte Steuerhinterziehungen können nicht mehr verfolgt werden (vgl. § 78 Abs. 1 Satz 1 StGB), eine Selbstanzeige nach § 371 AO ist insoweit nicht mehr erforderlich (vgl. nur *Schmitz*, DStR 2001, 1821 [1823]). Die zutreffende Ermittlung des Verjährungszeitpunkts ist äußerst wichtig. Werden nämlich noch nicht verjährte Steuerstraftaten in der Selbstanzeige versehentlich nicht angegeben, verliert sie (insoweit) ihre strafbefreiende Wirkung. Dies kann im Einzelfall die Verhängung einer empfindlichen Freiheitsstrafe bedeuten. Eine genaue Fristberechnung ist aber auch erforderlich, um für die nicht-verfolgungsverjährten VZ den richtigen Hinterziehungsbetrag zu ermitteln. Wesentliche Voraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige ist nämlich insbesondere die fristgemäße Zahlung der Steuerschuld (vgl. § 371 Abs. 3 AO), die dem Steuerpflichtigen finanziell auch möglich sein muss.

a) Verjährungsfristbeginn

Die Strafverfolgungsverjährung ist in § 376 AO geregelt, und zwar unter Berücksichtigung der besonderen möglichen Umstände bei der Aufdeckung von Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze (*Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl. 2009, § 376 Rz. 1). Gemäß § 369 Abs. 2 AO gelten ergänzend die §§ 78–78c StGB. Nach § 78a Satz 1 StGB beginnt die Verjährung grundsätzlich, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt. Vollendet ist eine Tat, wenn sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen einer Sanktionsnorm erfüllt sind. Beendet ist die Tat, wenn sie ihren Abschluss gefunden hat. Bei Erfolgsdelikten ist dies mit dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs der Fall. Da Steuern namentlich dann verkürzt sind, wenn sie nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurden (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 AO), ist der Eintritt der Steuerverkürzung maßgebender Zeitpunkt für den Beginn der Verjährung, soweit sich der Zeitpunkt der Beendigung mit dem der Vollendung deckt. In der Regel fallen die Zeitpunkte bei den Steuerdelikten zusammen (zu Besonderheiten bei der USt-Hinterziehung vgl. *Senge* in *Erbs/*

Kohlhaas, *Strafrechtliche Nebengesetze*, 177. Aufl. 2009, § 370 Rz. 108).

Abgabe einer Steuererklärung: Bei Veranlagungssteuern (z.B. Einkommensteuer) ist der durch die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung verursachte Erfolg der Steuerverkürzung eingetreten und die Straftat damit vollendet, wenn aufgrund der unrichtigen Erklärung die Steuer zu niedrig festgesetzt und dies dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben worden ist (*Joecks*, a.a.O., § 376 Rz. 15). Nach h.M. ist die Tat zu diesem Zeitpunkt zugleich beendet, so dass grundsätzlich mit der Bekanntgabe des ersten unrichtigen Steuerbescheids die Verjährung beginnt (BGH v. 7.4.1984 – 3 StR 413/83, NStZ 1984, 414 m. Anm. *Streck*). Eine Ausnahme hiervon kann sich etwa für den Fall ergeben, dass für einen VZ mehrere Steuerbescheide ergangen sind, sofern die Änderung des Steuerbescheids auf einen Einspruch des Steuerpflichtigen zurückgeht und in diesem die fehlerhaften Angaben wiederholt werden. Wird infolgedessen ein für den Steuerpflichtigen günstiger Änderungsbescheid erlassen, so ist für den Verjährungsfristbeginn der Zeitpunkt seiner Bekanntgabe maßgeblich; bleibt der Einspruch erfolglos, kommt es auf den Zeitpunkt des Eingangs der Einspruchsbegründung beim FA an (*Wegner*, *ErbBstg* 2010, 80 [82]).

Nichtabgabe einer Steuererklärung: Reicht der Steuerpflichtige gar keine Steuererklärung ein, tritt bei diesem Unterlassen die Vollendung einer Steuerhinterziehung in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuer bei rechtzeitiger Erklärung spätestens festgesetzt worden wäre. Dies ist nach der Rechtsprechung des BGH (BGH v. 7.11.2001 – 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138 [144 ff.]) der Zeitpunkt, in dem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Veranlagungsbezirk allgemein abgeschlossen sind. Nach zutreffender Ansicht des BGH ist die Tat damit auch beendet, da es insoweit darauf ankommt, ob ein (Schätzungs-)Steuerbescheid ergangen ist oder feststeht, dass ein solcher Bescheid nicht mehr ergehen wird. Letzteres sei für den Fall des allgemeinen Abschlusses der Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Finanzamtbezirk für den maßgeblichen Zeitraum anzunehmen (ebenso OLG München v. 7.11.2001 – 5 StR 395/01, *wistra* 2002, 64 [66 f.]; a.A. OLG Hamm v. 2.8.2001 – 2 Ws 156/01, *wistra* 2001, 474 [475]; diff. *Joecks*, a.a.O., § 376 Rz. 28–29h).

Unentgeltliche Vermögensübertragungen: Besonderheiten gelten im Zusammenhang mit erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtigen Vorgängen. Insoweit ist für die Verfolgungsverjährung zwar wie im Fall der regelmäßig wiederkehrenden Veranlagungssteuern darauf abzustellen, wann das Verschweigen der unentgeltlichen Vermögensübertragung dem zuständigen FA mutmaßlich nicht mehr auffällt (*Kuhn/Weigell*, *Steuerstrafrecht*, 2005, Rz. 189). Es existiert allerdings kein regelmäßi-

ger Veranlagungszyklus, der die Festlegung eines einheitlichen Zeitpunkts ermöglicht. Nach zutreffender h.M. kommt es auf den Zeitpunkt an, zu dem die Veranlagung bei rechtzeitiger Anzeige üblicherweise erfolgt wäre. Hiervon ist spätestens neun Monate nach der anzeigepflichtigen Vermögensübertragung auszugehen (vgl. *Rolletschke*, wistra 2001, 287 [289]). Sofern eine Anzeige wegen § 30 Abs. 3 ErbStG nicht erforderlich ist, verwirklicht der Steuerpflichtige erst dann den Tatbestand einer Steuerhinterziehung, wenn er trotz Aufforderung des FA keine oder eine unrichtige Erklärung abgibt. Hinsichtlich des Verjährungsbeginns gelten die allgemeinen Regeln.

b) Verjährungsfrist

Durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794) wurde die Vorschrift des § 376 AO geändert. Seitdem gilt nach § 376 Abs. 1 AO eine Frist von zehn Jahren, wenn die Voraussetzungen eines benannten besonders schweren Falls gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1–5 AO erfüllt sind. Hieraus ergibt sich im Hinblick auf die Verjährung einer Steuerhinterziehung und folglich für den Umfang der Selbstanzeige das Erfordernis der Prüfung, ob im Einzelfall ein Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 AO verwirklicht worden ist.

Besonders praxisrelevant ist dabei das Regelbeispiel der Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO). Nach Ansicht des BGH ist ein „großes Ausmaß“ im Falle einer Steuererstattung bei einem Verkürzungsbetrag von 50.000 € anzunehmen (BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, NJW 2009, 528 [532]). Etwas anderes soll hingegen im Fall der schlichten „Nicht-Festsetzung“ gelten, wenn also die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen – etwa den Zufluss ausländischer Kapitalerträge – in Unkenntnis gelassen würden; bei dieser Gefährdung des Steueranspruchs gelte für die Annahme eines „großen Ausmaßes“ ein Grenzbetrag von 100.000 € (BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, NJW 2009, 528 [532]).

Für die Berechnung des Steuerschadens und damit letztlich der (verlängerten) Verjährungsfrist ist bei der Hinterziehung derselben Steuerart durch verschiedene Tathandlungen nach zutreffender Ansicht auf jeden einzelnen Steueranspruch abzustellen (vgl. auch BGH v. 28.10.2004 – 5 StR 276/04, wistra 2005, 30; v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, NJW 2009, 528 [532]; *Wegner*, ErbBstg 2010, 80 [81]). Die Verkürzungsbeträge sind folglich nicht zu addieren. Bei der Hinterziehung mehrerer Steuerarten ist ebenfalls jede Gesetzesverletzung für sich zu betrachten. Im Fall der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gilt dies ohnehin, da insoweit die Verletzung jeder Erklärungspflicht stets jeweils eine selbständige Tat bedeutet (*Spatscheck/Birkenmaier*, Stbg 2009, 361 [362, 366]).

Wichtig ist schließlich die Klärung der Frage, in welchen Fällen sich die verlängerte Verjährungsfrist auf zurückliegende VZ auswirkt. Gemäß Art. 97 § 23 EGAO gilt die Neufassung für sämtliche bei Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen. In Kraft getreten ist die Neuregelung am Tag nach ihrer Verkündung, also am 25.12.2008. Die verlängerte Verjährungsfrist greift somit nicht für Taten, für welche die Verfolgungsverjährung mit Ende des 24.12.2008 (24.00 Uhr) bereits abgelaufen war. Aufgrund der früher geltenden Fünfjahresfrist sind für Hinterziehungen durch Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen von der Verlängerung der Verfolgungsverjährung diejenigen VZ betroffen, für die erstmals nach dem 24.12.2003 Steuerbescheide bekannt gegeben wurden. In der Regel werden VZ ab 2003 erfasst, im Einzelfall – etwa bei Nichtabgabe von Steuererklärungen – aber auch frühere.

c) Verfolgungsverjährung von Beihilfehandlungen

Die Verfolgungsverjährung für eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung – etwa durch Bankmitarbeiter (vgl. hierzu *Sahan/Ruhmannseder*, IStR 2009, 715) oder den Ehegatten (vgl. dazu *Müller*, AO-StB 2005, 147) – beginnt mit der Verjährung der Tat, auf die sich der Vorsatz erstreckt hat (ausf. *Joecks*, a.a.O., § 376 Rz. 35 ff.; *Pelz*, wistra 2001, 11). Weil die Beihilfehandlung bereits zu einem Zeitpunkt erfolgen kann, in dem sich die Haupttat noch in der Vorbereitungsphase befindet, ist ein zeitliches Auseinanderfallen von Beihilfehandlungen und Tatvollendung oder -beendigung möglich (vgl. auch *Vofmeyer*, DStR 1998, 842). Die Verjährung der Beihilfe zur Steuerhinterziehung beginnt nach §§ 78a, 27 StGB, § 370 AO mit dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs der Haupttat, also mit Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheids, dessen Zustandekommen durch den Beitrag des Gehilfen mitverursacht worden ist (zum Verjährungsbeginn bei mehreren Haupttaten vgl. *Hardtke*, AO-StB 2001, 273 [275]).

d) Vererbtes „Schwarzgeld“ und Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Nichtversteuertes Vermögen des Erblassers bringt die Erben in Gefahr, sich selbst wegen Steuerhinterziehung strafbar zu machen. Die strafrechtliche Haftung des Erblassers geht zwar nicht auf den Erben über. Erkennt jedoch ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Hierbei handelt es sich um eine eigenständige (steuerrechtliche) Pflicht. Sie trifft gem. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO auch den Erben als Gesamt-

rechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und die nach den §§ 34, 35 AO für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen. Derjenige Erbe, der „nachträglich“ (dazu *Steiner*, ErbStB 2008, 152 [153]) die Steuerverfehlungen des Erblassers „erkennt“ und die erforderliche Anzeige im Hinblick auf dessen zum Zeitpunkt des Erkennens nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO noch nicht festsetzungsverjährten Steuerbescheide nicht unverzüglich vornimmt, macht sich strafbar wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (vgl. auch BGH v. 11.9.2007 – 5 StR 213/07, NStZ 2008, 411; *Bülte*, BB 2010, 607 [610]). Betroffen können hiervon die unrichtigen Steuererklärungen des Erblassers der letzten zehn – unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung auch weiter zurückliegende – Jahre sein. Die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 AO trifft den Erben allerdings nicht, sofern er an der Steuerhinterziehung des Erblassers (z.B. des Ehegatten) beteiligt war. In diesem Fall erkennt er die fehlerhafte Erklärung des Erblassers nämlich nicht „nachträglich“ (vgl. hierzu auch BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 [1985]). Der Erbe kann hier Straffreiheit über eine Selbstanzeige nach § 371 AO erlangen.

Dies führt zu dem Ergebnis, dass der unbeteiligte Erbe im Regelfall mit einer umfangreicheren Nacherklärungspflicht belastet ist als der an der Steuerhinterziehung des Erblassers beteiligte Erbe (*Streck*, NJW 2010, 1326 [1330]): Der an der Steuerhinterziehung des Erblassers beteiligte Erbe muss den strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum, regelmäßig fünf Jahre berichtigen. Der tatunbeteiligte Erbe muss hingegen bei entsprechender nachträglicher Kenntnis im Rahmen einer Selbstanzeige (in Bezug auf die strafbare unterlassene Berichtigung) zehn Jahre nachdeklariieren um Straffreiheit zu erlangen. Auch insoweit ist allerdings auf den einzelnen Steueranspruch abzustellen. Die Anzeige nach § 153 AO ist richtigerweise nämlich für jede einzelne Steuererklärung (des Erblassers) abzugeben, weshalb es sich für den Erben nicht um eine, sondern um mehrere Anzeige- und Berichtigungspflichten handelt. Die über zehn Jahre angefallenen Hinterziehungsbeträge des Erblassers sind folglich für die Steuerhinterziehung durch Unterlassen des Erben nicht zu einer „Gesamtverkürzung“ zu addieren. Dies hat Bedeutung für die Ermittlung der Verfolgungsverjährungsfrist: das Vorliegen eines „großen Ausmaßes“ einer Steuerverkürzung mit der Folge der verlängerten Verfolgungsverjährungsfrist des § 376 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ist für jeden VZ gesondert zu prüfen.

Die Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist – unabhängig von der Frage, ob dieses Unterlassen kausal für eine Steuerverkürzung ist (vgl. hierzu *Schmitz*, wistra 1993, 248; *Stahl/Durst*, ZEV 2008, 467 [470]) – richtigerweise als beendet anzusehen, sobald bei einer ord-

nungsgemäßen Berichtigung eine Festsetzung erfolgt wäre (vgl. hierzu BGH v. 11.12.1990 – 5 StR 519/90, wistra 1991, 215; v. 10.12.1991 – 5 StR 536/91, wistra 1992, 93; *Joecks*, a.a.O., § 376 Rz. 30), nach a.A. bereits mit dem Ablauf der Frist zur Richtigstellung (*Rolletschke/Kemper-Rolletschke*, a.a.O., § 376 Rz. 27; *Schwedhelm*, FR 2007, 937 [944]; vgl. zum Ganzen auch *Bülte*, BB 2010, 607 [611]). Auf der sicheren Seite zur Bestimmung, für welchen Zeitraum eine Selbstanzeige abgegeben werden soll, dürfte der Erbe jedenfalls bei Annahme des Fristbeginns ein Jahr nach dem Zeitpunkt der positiven Kenntnis von den Steuerhinterziehungen des Erblassers sein (vgl. auch *Kamps*, ErbR 2010, 153 [160]).

2. Festsetzungsverjährung bei Steuerhinterziehung

Wird aufgrund langjähriger Steuerhinterziehungen eine Selbstanzeige für den noch nicht verfolgungsverjährten Zeitraum erstattet, werden die Finanzbehörden auch Ermittlungen für die VZ aufnehmen, für welche die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis noch nicht erloschen sind. Gemäß § 47 AO erlöschen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis u.a. durch Verjährung. Bei Steuerfestsetzungen ist gem. § 155 Abs. 1 AO die Festsetzungsverjährung anzuwenden. Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung und Änderung nicht mehr zulässig (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten (vgl. § 26b EStG) ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen (BFH v. 25.4.2006 – X R 42/05, DStRE 2006, 1155). Zu beachten ist, dass bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung die 10-jährige Verjährungsfrist gilt (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO) sowie besondere Anlauf- und Ablaufhemmungen dieser Frist bestehen können, die zu einer (z.T. erheblichen) Abweichung von der strafrechtlichen Fristberechnung führen. Insbesondere vor dem Hintergrund des Anfalls von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO kann es daher zu beträchtlichen Steuernachzahlungen kommen.

a) Festsetzungsfrist

Die Festsetzungsfrist beträgt selbst dann zehn Jahre, wenn die Steuerhinterziehung von Vertretern und Erfüllungsgehilfen des Steuerpflichtigen begangen worden sind (BFH v. 14.6.2007 – VII B 184/06, BFH/NV 2007, 2053). Sie gilt auch dann, wenn die Steuerhinterziehung nicht durch den Steuerschuldner oder eine Person begangen worden ist, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (BFH v. 13.2.2008 – IX R 61/07, BFH/NV 2008, 1485 für die Konstellation, bei der nur der – zwischenzeitlich verstorbene – Ehegatte Täter der Steuerhinterziehung ist). Es ist für die Anwendung also ausreichend, wenn einem der zusammenveranlagten Ehegatten Steuerhinterziehung vorzuwer-

fen ist (BFH v. 19.2.2008 – VIII B 49/07, BFH/NV 2008, 1158).

b) Fristbeginn

Nach § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist für Steuern grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Nach § 38 AO ergibt sich der Zeitpunkt der Steuerentstehung aus den einzelnen Steuergesetzen. So entsteht die ESt mit Ablauf des Kalenderjahrs (vgl. § 36 Abs. 1 EStG). Der Zeitpunkt der Entstehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer hängt davon ab, ob es sich um einen Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden handelt. Im ersten Fall entsteht die Steuer grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, im zweiten Fall mit der Ausführung der Zuwendung, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (zu den Präzisierungen und Ausnahmen dieser Grundsätze vgl. *Niedling* in *Feyerabend* (Hrsg.), *Besteuerung privater Kapitalanlagen*, 2009, G Rz. 57 ff.). In diesem Zusammenhang muss jedoch die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beachtet werden. Ist eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige (vgl. etwa § 30 ErbStG) zu erstatten, so beginnt die Festsetzungsfrist u.a. erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Erklärung oder Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (vgl. hierzu auch BFH v. 27.8.2008 – II R 37/06, DStRE 2009, 376).

Weitere Besonderheiten sind bei Erbfällen und Schenkungen zu beachten (ausf. *Demme*, ZEV 2008, 222): Bei Erwerben von Todes wegen beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 oder 2 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb hat (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO). Bei Schenkungen beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist oder die zuständige (vgl. hierzu BFH v. 5.2.2003 – II R 22/01, NJW 2003, 3007) Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat. Maßgeblich ist insoweit die Variante, die als erste eingetreten ist (BFH v. 5.2.2003 – II R 22/01, DStRE 2003, 748). Die Vorschrift enthält einen auf die Schenkungsteuer beschränkten selbständigen Hemmungstatbestand, aufgrund dessen es im Einzelfall zu einer erheblichen Steuernachzahlung kommen kann. Durch diese Regelung wird bei einer nach § 30 ErbStG bestehenden Anzeigepflicht die in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthaltene Drei-Jahres-Grenze, bis zu der der Anlauf der Festsetzungsfrist längstens gehemmt ist, außer Kraft gesetzt und bei einer lediglich für Gerichte und Notare bestehenden Anzeigepflicht nach § 34 ErbStG der Anlauf der sonst nach § 170 Abs. 1 AO beginnenden Festsetzungsfrist gehemmt (BFH, a.a.O., DStRE 2003, 748; v. 6.6.2007 – II R 54/

05, DStRE 2007, 1525 [1526]). Solange allerdings der Anlauf der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gehemmt ist, kann die Regelung des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO nicht dazu führen, dass die Festsetzungsfrist zu einem früheren Zeitpunkt beginnt, etwa bereits mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Schenker gestorben ist (BFH v. 14.7.2008 – II B 5/08, BFH/NV 2008, 1815).

c) Ablaufhemmung

Im Zusammenhang mit der Nacherklärung ausländischer Kapitalerträge ist insbesondere die Regelung des § 171 Abs. 9 AO (vgl. dazu auch BFH v. 21.4.2010 – X R 1/08, StBW 2010, 595) bedeutsam: Wird eine Anzeige nach den §§ 153, 371, 378 Abs. 3 AO vor Ablauf der Festsetzungsfrist erstattet, so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige beim zuständigen (vgl. hierzu BFH v. 28.2.2008 – VI R 62/06, NJW 2008, 2527) FA. Wird aufgrund der Anzeige innerhalb der Jahresfrist mit einer Außenprüfung oder mit Fahndungsmaßnahmen begonnen, so kann dadurch eine weitere Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 oder 5 AO nicht erreicht werden (BFH v. 8.7.2009 – VIII R 5/07, NJW 2010, 1998 [2000]).

d) Besonderheiten bei Steuerhinterziehung durch den Erblasser

Neben den Festsetzungsverjährungsfragen, die ein Erbfall im Hinblick auf die ErbSt aufwirft, kann sich für den Erben bei Steuerhinterziehungen des Erblassers aufgrund verschwiegener Kapitalerträge eine weitere Verjährungsproblematik ergeben: Gemäß § 45 AO gehen Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) auf den Rechtsnachfolger über. Die Regelung ist nach allgemeiner Ansicht zu knapp formuliert. Gemeint ist, dass im Falle der Gesamtrechtsnachfolge sowohl der gesamte materiell-rechtliche als auch der verfahrensrechtliche Rechtszustand auf den Rechtsnachfolger übergehen (*Müller*, AO-StB 2006, 18 [19]). Der Übergang der Rechtsposition gilt neben den im Todeszeitpunkt des Erblassers bereits entstandenen Steuerschulden daher auch für den Lauf der steuerlichen Verjährungsfristen. Insbesondere die aufgrund einer vom Erblasser begangenen Steuerhinterziehung bestehende verlängerte Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO muss der Erbe gegen sich gelten lassen.

Dies ist bedeutsam, wenn der Erbe an den Steuerhinterziehungen des Erblassers selbst nicht beteiligt war und nachträglich erkennt, dass vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen unzutreffend sind und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Den Erben trifft dann die steuerrechtliche Anzeige- und Berichtungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Be-

troffen sind sämtliche nicht festsetzungsverjährte VZ, sofern er insoweit positive Kenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der jeweiligen Steuererklärungen des Erblassers hat und es – im Sinne eines Eventualvorsatzes – konkret für möglich hält, dass es aufgrund der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärungen zu einer Steuerverkürzung gekommen ist (vgl. auch (Klein-Rätke, a.a.O., § 153 Rz. 5; Streck, DStR 1994, 1723 [1725]). Allerdings sind sowohl die Steuerhinterziehungen des Erblassers als auch die Kenntnis des Erben nachzuweisen (vgl. hierzu BFH v. 1.8.2001 – II R 48/00, HFR 2002, 278; Stahl/Durst, ZEV 2008, 467 [469]). Führt die Verletzung der Anzeigepflicht zur Steuerhinterziehung des Erben, so unterliegen die ausgefallenen (und noch nicht festsetzungsverjährten) Steuern ab diesem Zeitpunkt (erneut) der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. AO (FG München v. 6.9.2006 – 1 K 55/06, DStRE 2007, 1054 [1057]; Klein-Rätke, a.a.O., § 153 Rz. 9; offen gelassen von BFH v. 28.2.2008 – VI R 62/06, NJW 2008, 2527). Die Anzeigepflicht des § 153 AO löst keine Anlaufhemmung i.S.v. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO aus (BFH v. 22.1.1997 – II B 40/96, DStR 1997, 495 [496]; v. 28.2.2008 – VI R 62/06, NJW 2008, 2527), der Eingang einer Anzeige führt jedoch zur Ablaufhemmung des § 171 Abs. 9 AO.

II. Sperrgründe

Die Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige ist nicht mehr möglich, wenn die sog. negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen gem. § 371 Abs. 2 AO vorliegen. Danach tritt Straffreiheit nur für den Fall ein, dass eine Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung durchgeführt wird, bevor ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Alt. 1 AO) oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Alt. 2 AO). Auch darf dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat nicht bekannt gegeben worden sein (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO). Zudem darf nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung nicht ganz oder zum Teil bereits entdeckt worden sein und der Steuerhinterzieher davon Kenntnis erlangt haben oder damit hätte rechnen können.

1. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO

Ein Amtsträger ist i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Alt. 1 AO zur steuerlichen Prüfung erschienen, sobald er das Grundstück mit den Betriebs- und Wohnräumen des Steuerpflichtigen in der Absicht betritt, seine steuerlichen Verhältnisse zu überprüfen (zu weiteren Einzelheiten vgl. etwa Rolletschke/Kemper, a.a.O., § 371 Rz. 38). Die bloße Ankündigung der Prüfung, insbeson-

dere in einer Prüfungsanordnung, löst die Sperrwirkung nach h.M. nicht aus (vgl. hierzu auch BGH v. 16.6.2005 – 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723 [2725]). Insoweit plant der Gesetzgeber allerdings eine Verschärfung der Rechtslage. Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Alt. 2 AO-E soll eine strafbefreiende Selbstanzeige künftig ausgeschlossen sein, wenn eine Prüfungsanordnung versandt wurde (zu Recht krit. Geuenich, BB 2010, 2148 [2150 f.]).

Im Zusammenhang mit dem Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Alt. 2 AO ist der aktuelle Beschluss des BGH vom 20.5.2010 zu beachten. Soweit steuerliche Sachverhalte nicht bereits von dem bisherigen Ermittlungswillen erfasst seien, erstrecke sich der Sperrgrund auch auf solche, bei denen unter Berücksichtigung des bisherigen Überprüfungsziels einerseits und den steuerlichen Gegebenheiten des beschuldigten Steuerpflichtigen andererseits bei üblichem Gang des Ermittlungsverfahrens zu erwarten sei, dass sie ohnehin in die Überprüfung einbezogen würden. Dies gelte stets für weitere Besteuerungszeiträume hinsichtlich derselben Steuerarten bei identischen Einkunftsquellen (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2148]). Richtig interpretiert (Wulf, wistra 2010, 286 [288]), bedeutet dies, dass sich die Sperrwirkung der Fahndungsprüfung (z.B. für den VZ 2009) auch auf gleichartige Vorwürfe (Nichterklärung ausländischer Kapitalerträge) in anderen VZ (z.B. VZ 2008 und ggf. früher) erstreckt.

2. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO

Eine wirksame Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO ausgeschlossen, wenn dem Täter (im weiteren Sinn) oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Gemäß § 397 Abs. 1 AO ist ein Strafverfahren eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, eine ihrer Ermittlungspersonen oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen. Die Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens ist an keine Form gebunden, muss also nicht schriftlich, sondern kann auch mündlich (etwa im Rahmen einer Durchsuchung und Beschlagnahme) erfolgen. Künftig soll es gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. c AO-E nicht mehr auf die Bekanntgabe der Einleitung ggü. dem Täter ankommen – allein die Einleitung eines Strafverfahrens löst die Sperrwirkung aus. Dies hätte die nicht hinnehmbare Folge, dass es für den Steuerpflichtigen nicht mehr verlässlich vorhersehbar ist, ob die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige eintreten kann oder ob er den Finanzbehörden mit seinen Angaben unbewusst belastende Beweismittel für sein bereits eingeleitetes Strafverfahren liefert. Es muss jedoch für den Steuer-

pflichtigen jederzeit eindeutig erkennbar sein, ob eine Selbstanzeige dazu führt, dass er in Bezug auf den offenbaren Sachverhalt straffrei wird (vgl. BGH v. 16.6.2005 – 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723 [2725]).

3. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

Der Ausschlussgrund der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO) erfordert kumulativ, dass (objektiv) die Tat im Zeitpunkt der Selbstanzeige ganz oder zum teil entdeckt ist und (subjektiv) der Täter dies gewusst hat oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit hätte rechnen müssen. Zur objektiven Tatentdeckung bedarf es nach der Rechtsprechung des BGH einer Konkretisierung des Tatverdachts, die gegeben ist, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist (BGH v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720 [2721]; a.A. etwa *Randt/Schaufl*, DStR 2008, 489 [490]: hinreichende Verurteilungswahrscheinlichkeit i.S.d. § 203 StPO). Nach Auffassung des 1. Strafsenats des BGH ist es dabei nicht erforderlich, dass der Täter der Steuerhinterziehung schon ermittelt ist. Er brauche nicht einmal bekannt zu sein. Die Tat sei stets entdeckt, wenn der Abgleich mit den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen ergebe, dass die Steuerquelle nicht oder unvollständig angegeben worden sei. Im Einzelfall käme aber eine Tatentdeckung auch schon vor einem solchen Abgleich in Betracht, insbesondere bei verschleierte Steuerquellen, wenn die Art und Weise der Verschleierung nach kriminalistischer Erfahrung ein signifikantes Indiz für unvollständige oder unrichtige Angaben sei (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2149]). Letzteres kommt in Betracht, wenn sich etwa die Zuordnung eines ausländischen Nummern- oder Stiftungskontos zu dem Steuerpflichtigen aus einer von der Finanzverwaltung angekauften Bankdaten-CD ergibt (*Geuenich*, BB 2010, 2030 [2031 f.]; *Salditt*, PStR 2010, 168 [169]; *Wessing/Biesgen*, NJW 2010, 2689 [2692]). Im Hinblick auf die subjektive Seite des Sperrgrunds ist der BGH der Auffassung, dass angesichts der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten bei Steuerstraftaten und auch der stärkeren Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit keine hohen Anforderungen an die Annahme des Kennenmüssens der Tatentdeckung zu stellen seien (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2149]). Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d AO-E soll künftig sogar gänzlich auf das subjektive Element verzichtet werden. Damit hätten Selbstanzeigewillige vor Einreichung der Selbstanzeige keine Gewissheit mehr darüber, ob sie durch die Angaben überhaupt Straffreiheit erlangen können.

4. Entfallen der Sperrwirkung

Nach überwiegender Auffassung kann die Sperrwirkung unter bestimmten Umständen wieder entfallen

(vgl. hierzu *Aue*, PStR 2010, 127 [128]; *Gehm*, NJW 2010, 2161 [2166]). So kann etwa im Zusammenhang mit einer Steuerprüfung eine strafbefreiende Selbstanzeige auch für die geprüften Steuerarten und Abschnitte wieder erstattet werden, sobald die Prüfung abgeschlossen ist (vgl. BGH v. 24.8.1988 – 3 StR 232/88, wistra 1989, 23 [26]; *Kamps*, DB 2010, 1488 [1492]; offen gelassen BGH v. 15.1.1988 – 3 StR 465/87, NStZ 1988, 226). Künftig soll gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO-E ein Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit nach dem Abschluss einer steuerlichen Prüfung oder einer strafrechtlichen Ermittlung auch für die Zukunft ausgeschlossen sein, was zu einer deutlichen Verschärfung der Rechtslage führen wird.

III. Problematik der „Teilselbstanzeige“

Nach bislang h.L. erlangte der Anzeigerstatter teilweise Straffreiheit bei teilweiser Selbstanzeige, was dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO („insoweit“) entnommen wurde (vgl. nur *Klein-Jäger*, a.a.O., § 371 Rz. 20). Auch der 5. Strafsenat des BGH (BGH v. 13.10.1998 – 5 StR 392/98, NStZ 1999, 38) leitete dieses Ergebnis aus dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Vorschrift ab. Eine wirksame Teilselbstanzeige sollte selbst dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige bewusst nur einen Teil der bisher verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen deklarierte – sog. „dolose Teilselbstanzeige“ (*Joecks*, a.a.O., § 371 Rz. 64a, 213). Demgegenüber hält der 1. Strafsenat des BGH nunmehr die Teilselbstanzeige (z.B. Aufdeckung nur eines von zwei schwarzen Bankkonten) nicht für ausreichend, um die Strafbefreiung zu erlangen (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2147]). Erforderlich sei eine „vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit“, die nur dann gegeben sei, sofern der Täter nunmehr vollständige und richtige Angaben, mithin „reinen Tisch“ mache. Das Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO solle lediglich ausdrücken, dass der Steuerhinterzieher durch seine Nacherklärung keine Strafbefreiung für Nicht-Steuerstraftaten erlangen könne, die mit der begangenen Steuerhinterziehung zusammenhängen (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2147]; abl. *Rüping*, DStR 2010, 1768 [1770]).

Offen bleibt die Frage, ob diese Entscheidungsgrundsätze für sämtliche Fälle unvollständiger Nacherklärungen (insbesondere bei bloßem „Vergessen“ von Kapitalerträgen) oder nur für absichtliche („dolose“) Teilselbstanzeigen gelten sollen (vgl. dazu einerseits *Kamps*, DB 2010, 1488 [1490]; *Wulf*, wistra 2010, 286 [290] und andererseits *Meyberg*, PStR 2010, 162 [164]). Unklar ist auch, ob eine Selbstanzeige bei allein „vertikaler Vollständigkeit“ unwirksam ist, wenn also in anderen als den von der Nacherklärung erfassten VZ Steuern hinterzogen (z.B. nicht nur im VZ 2009, sondern auch im VZ 2007 und 2008) und nicht deklariert

werden. Letzteres ist richtigerweise zu verneinen (*Gehm*, ZRP 2010, 169 [170]; *Salditt*, PStR 2010, 168 [173]), da für die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund des materiellen Rechts die Erfüllung ihrer Voraussetzungen bezogen auf die einzelne materielle Tat ist. In der Praxis ist allerdings trotz der Wirksamkeit der Selbstanzeige für den VZ 2009 mit Ermittlungen auch für die verschwiegenen Vorjahre zu rechnen, mit der Gefahr einer diesbezüglichen Tatendeckung und Strafverfolgung. Insoweit kann diese „Selbstanzeige-strategie“ nicht die erste Wahl sein.

Wichtig ist zudem die Frage der Erforderlichkeit einer „horizontalen Vollständigkeit“ der Angaben, d.h. innerhalb eines VZ: Der Steuerpflichtige erstattet z.B. für die ESt 2009 eine vollständige Selbstanzeige, verschweigt jedoch eine im selben Jahr erfolgte steuerpflichtige Schenkung. Unter Berücksichtigung des oben dargelegten Tatbegriffs steht der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige zwar auch diese Vorgehensweise nicht entgegen (*Geuenich*, BB 2010, 2030 [2031]) – riskant ist sie aufgrund des erheblich gesteigerten Entdeckungsrisikos gleichwohl.

An dieser Stelle soll noch auf die geplante Verschärfung der Rechtslage durch den Gesetzgeber hingewiesen werden. Dieser beabsichtigt, die jüngste Rechtsprechung des BGH im Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO durch die Streichung des Wortes „insoweit“ klarzustellen und im Übrigen nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 AO-E eine wirksame Selbstanzeige auszuschließen, sofern bereits „vorher“ eine Nacherklärung eingereicht worden ist. In § 371 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 AO-E ist eine Sperrwirkung für den Fall der – erstmaligen – Teilselbstanzeige vorgesehen. Für die (Un-)Wirksamkeit einer Teilselbstanzeige gelten die vorstehenden Ausführungen daher entsprechend (vgl. auch *Geuenich*, BB 2010, 2148 f.), wenngleich nach der Begründung des Bundesrates der prozessuale Tatbegriff des § 264 StPO maßgeblich sein soll (BR-Drucks. 318/10, 78).

IV. Adressat, Form und Umfang der Selbstanzeige

1. Adressat

Gemäß § 371 Abs. 1 AO müssen unrichtige oder unvollständige Angaben „bei der Finanzbehörde“ berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt werden. Nach zutreffender Ansicht ist Adressat der Selbstanzeige jede Finanzbehörde i.S.d. § 6 Abs. 2 AO – niemals die Staatsanwaltschaft (*Gehm*, NJW 2010, 2161 [2162]) – und damit nicht nur die sachlich und örtlich zuständige Finanzbehörde. Aufgrund der gem. § 111 AO bestehenden Pflicht zur Weiterleitung an die im Einzelfall zuständige Finanzbehörde kann der Steuerpflichtige nämlich davon ausgehen, die Steuerquelle „für den Fiskus als Ganzes“ erschlossen zu haben (zutr.

Klein-Gast-deHaan, a.a.O., § 371 Rz. 15). Die hier vertretene Ansicht ist allerdings nach wie vor umstritten (zur Gegenansicht vgl. die Nachweise bei *Joecks*, a.a.O., § 371 Rz. 89) und – soweit ersichtlich – höchst-richterlich noch nicht abgesichert, weshalb die Selbstanzeige aus Sicherheitsgründen an das sachlich und örtlich zuständige FA gerichtet werden sollte.

In der Praxis ist häufig die Konstellation anzutreffen, bei der ein zur Selbstanzeige entschlossener Steuerpflichtiger den Kapitalstamm des bislang verschwiegenen Bankdepots ganz oder teilweise durch einen Erbfall oder eine unentgeltliche Vermögensübertragung unter Lebenden erhalten hat. In diesem Zusammenhang sind in einigen Bundesländern (z.B. in Bayern) bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zentrale Zuständigkeiten einzelner FÄ zu beachten, die vor Einreichung der Selbstanzeige in Erfahrung gebracht werden müssen.

2. Inhalt

a) Allgemeines

Inhaltlich müssen die Angaben das FA in die Lage versetzen, den Sachverhalt ohne größere Nachforschungen und unabhängig von einer weiteren Mithilfereitschaft des Steuerpflichtigen aufzuklären (vgl. nur BGH v. 16.6.2005 – 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723 [2726]; *Burkhard*, PStR 2010, 148 [150]; *Holewa/Löwe-Krahl*, PStR 2010, 91 [92]; *Joecks*, a.a.O., § 371 Rz. 52). Die verwirklichten Besteuerungsgrundlagen (§ 199 Abs. 1 AO) sind nach Art und Umfang (*Kamps*, DB 2010, 1488 [1490] m.w.N.) derart darzulegen, dass die Finanzbehörde dadurch in die Lage versetzt wird, die Steuern festzusetzen, als wäre die Steuererklärung von Anbeginn ordnungsgemäß abgegeben worden oder dass sie sich zumindest durch geringfügige eigene Aufklärung Klarheit verschaffen kann (*Gehm*, NJW 2010, 2161 [2162]).

b) Gestufte Selbstanzeige

Letzteres ist vor allem bei der sog. „gestuften Selbstanzeige“ zu beachten. Dabei erklärt der Steuerpflichtige auf der ersten Stufe im Wege einer Schätzung nur den Rahmen zukünftiger berichtigender Detailerklärungen und liefert die genauen Angaben erst auf der zweiten Stufe nach. Die gestufte Selbstanzeige ist gerade bei der Nacherklärung ausländischer Kapitalerträge erforderlich, wenn Bankunterlagen, die eine konkrete Berechnung der Steuerschuld ermöglichen, erst mit einer Verzögerung von mehreren Monaten erhältlich sind.

Auch der BGH hält diese Vorgehensweise im Grundsatz für zulässig (vgl. BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2149]). Voraussetzung für die Wirksamkeit der Selbstanzeige ist allerdings eine (großzügige) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, die dann später (nach unten hin) konkretisiert wird. Falsch wäre es daher, wenn zunächst lediglich die Besteuerungs-

quellen offenbart und erst später die Einkünfte der Höhe nach benannt werden. Dieses Vorgehen führt vielmehr zur Tatentdeckung, welche dann der späteren Konkretisierung die strafbefreiende Wirkung nimmt.

3. Form

Die Selbstanzeige ist an keine bestimmte Form gebunden (vgl. auch BGH v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720 [2721]; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 3. Aufl. 2005, Rz. 387 ff.). Berichtigende Angaben per Fax oder E-Mail sind daher ebenso ausreichend wie mündlich oder telefonisch erfolgende Berichtigungen. Allerdings ist allein schon aus Dokumentationsgründen die Schriftform unbedingt anzuraten. Die Verwendung des Wortes „Selbstanzeige“ ist nicht erforderlich. Es genügt, dass sich aus den Umständen ergibt, dass es sich um eine solche handeln soll.

V. Person des Anzeigerstatters

Aufgrund des Umstands, dass die Finanzbehörden Kenntnis von Steuerhinterziehungssachverhalten erlangen, ist es enorm wichtig, sämtliche an dieser Steuerhinterziehung beteiligten Personen mit in die Erklärung aufzunehmen, will man verhindern, dass für einzelne Beteiligte – ungeachtet des § 371 Abs. 4 Satz 1 AO (der Gesetzgeber plant eine Streichung dieser Vorschrift, vgl. BR-Drucks. 318/10, 78) – eine Selbstanzeige unmöglich gemacht wird. So ist etwa zu prüfen, ob der Ehegatte oder sonstige nahe Angehörige ebenfalls Selbstanzeige erstatten müssen. Auch Bankmitarbeiter können betroffen sein. Bei Schenkungen kann sich die Notwendigkeit ergeben, dass sowohl der Schenker als auch der Beschenkte eine Selbstanzeige einreichen (vgl. zum Ganzen auch *Streck*, NJW 2010, 1326 [1329]). Der Steuerpflichtige muss die Selbstanzeige nicht persönlich erstatten. Die Einreichung kann auch durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt oder Steuerberater erfolgen. In diesem Fall ist darauf zu achten, dass dem FA von sämtlichen Beteiligten eine spezielle (ausdrücklich auf eine Selbstanzeige bezogene) Steuervollmacht vorgelegt werden kann (vgl. dazu etwa *Schmitz*, DStR 2001, 1821 [1822]).

VI. Wichtige Aspekte nach Einreichung der Selbstanzeige

1. Begleichung der Steuerschuld innerhalb angemessener Frist

Wesentliche Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist schließlich die Begleichung der (für den strafrechtlich relevanten Zeitraum bestehenden) Steuerschuld innerhalb einer angemessenen Frist (vgl. dazu auch BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2147]; *Mack*, Stbg 2010,

258). Die Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) gehören nicht zu dieser Steuerschuld. Künftig soll gem. § 371 Abs. 3 AO-E ein pauschaler Zuschlag i.H.v. fünf Prozent auf den Hinterziehungsbetrag erhoben werden, der neben die nachzuentrichtende Steuer und die Hinterziehungszinsen von sechs Prozent tritt. Der Zuschlag soll generalpräventiv zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen bewegen und ein Entgelt für den der Verwaltung durch die Steuerhinterziehung entstandenen Mehraufwand darstellen (BR-Drucks. 318/10, 78).

2. Einleitung eines Strafverfahrens

In der Praxis wird im Anschluss an die Einreichung einer Selbstanzeige in der Regel ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet, da die Anzeige stets den Verdacht begründet, dass die angezeigte Tat tatsächlich begangen wurde (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 5/06, NJW-RR 2009, 212 [213]). Bei Beachtung der Wirksamkeitsvoraussetzungen wird das Verfahren aber im Anschluss an die Überprüfung der Selbstanzeige nach § 170 Abs. 2 StPO wieder eingestellt. Allerdings wird bei Beamten, Richtern und sonstigen Angehörigen des öffentlichen Dienstes trotz wirksamer Selbstanzeige ein Steuerdelikt regelmäßig (außerhalb einer Bagatellgrenze) dem Dienstherrn gemeldet und disziplinarrechtlich entsprechend sanktioniert (vgl. hierzu etwa BVerfG v. 6.5.2008 – 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489; BVerwG v. 5.3.2010 – 2 B 22/09, NJW 2010, 2229; BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 222; *Dorn*, wistra 2002, 170; *Hardtke*, AO-StB 2003, 98). Vergleichbare Konsequenzen drohen Rechtsanwälten und Steuerberatern in berufsrechtlicher Hinsicht.

VII. Fazit und Ausblick

Die Ausführungen haben gezeigt, dass bei der Überschreitung der Brücke zur Steuerehrlichkeit zahlreiche Fehlerquellen lauern, die zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige und damit im Einzelfall zu empfindlichen (Freiheits-)Strafen führen können. Gleichwohl sollten sich Selbstanzeigewillige gut überlegen, ob sie mit dem Beschreiten dieses Wegs zuwarten wollen. Die Rechtsprechung hat die Anforderungen an die Wirksamkeit der Selbstanzeige bereits deutlich angehoben, der Gesetzgeber wird in Kürze mit einer Verschärfung des § 371 AO nachziehen. Weitere Entdeckungs- und Strafverfolgungsrisiken drohen zudem durch Änderungen des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs im Wege der internationalen Amts- und Rechtshilfe bei Steuerdelikten. Ein Spiel auf Zeit wird für betroffene Steuerpflichtige daher immer riskanter.