

Die Tatentdeckung im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

Rechtsanwalt Dr. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Alle Banken werden durchsucht. Ob diese flächendeckenden Fahndungen wegen eines angeblichen Verdachts der Beihilfe namentlich noch nicht bekannter Bankmitarbeiter zur Steuerhinterziehung namentlich noch nicht bekannter Bankkunden nach § 102 StPO rechtmäßig sind, ist mehr als nur zweifelhaft. In der Praxis erfolgen jedoch die Durchsuchungen wohl bei allen Banken, gleichgültig ob es sich um Großbanken oder kleine Kreditinstitute handelt. Den Banken ist es erlaubt, ihre Kunden von den stattfindenden Durchsuchungen zu unterrichten. Ob dies durch Presseberichte, einzelne Telefonate oder einzelne Anschreiben an die vermutlich oder tatsächlich entdeckten Kunden geschieht, ist unerheblich. Es scheint der Steuerfahndung durchaus recht zu sein, daß die betroffenen Kunden benachrichtigt werden, in der Annahme, diese werden dann eine Selbstanzeige erstatten. Denn die Selbstanzeige der Kunden erleichtert der sowie überlasteten Steuerfahndung die Arbeit und hilft Strafverfahren zu vermeiden. Hin und wieder soll sogar schon einmal eine Liste „entdeckter“ Kunden in der Bank –ob absichtlich oder nicht, darüber läßt sich nur spekulieren- offen liegen geblieben sein, so daß die Bankmitarbeiter Gelegenheit hatten, diese Bankkunden gezielt auf eine Selbstanzeige anzusprechen. Hier entsteht regelmäßig die Frage, ob die Tat bereits entdeckt war, so daß der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO eingreift und eine Selbstanzeige keine strafbefreiende Sperrwirkung mehr hätte. Denn Straffreiheit tritt durch eine Berichtigungserklärung dann nicht mehr ein, wenn die Tat entdeckt ist und der Täter dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Das Merkmal der Tatentdeckung erfordert allerdings mehr als die Kenntnis von Anhaltspunkten, die zur Einleitung eines Ermittlungsverfahrens Anlaß geben könnten¹. Maßgebend ist, daß der objektive und subjektive Tatbestand objektiv –und nicht bloß nach Auffassung des Täters- entdeckt ist und der Täter dies weiß oder damit rech-

¹ BGH, Urteil v. 13.05.1983, wistra 1983, 197; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 371 RN 184; Kohlmann, Kommentar zum Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li. Oktober 1998, § 371 RN 201; Spörlein, Steuerstrafrecht von A-Z, Loseblattsammlung, Stand: 4. Erg.-Li. Okt. 1994, „Tatentdeckung“;

nen mußte². Damit genügt es noch nicht für die Tatentdeckung, daß verschiedene Bankkunden namentlich bekannt geworden sind, die Geld über CpD-Konten oder direkt nach Luxemburg oder in die Schweiz transferiert haben. Denn es ist legal, Geld im Ausland anzulegen. Wegen des steuerlichen Welteinkommensprinzips sind jedoch unbeschränkt Steuerpflichtige verpflichtet, sämtliche Einnahmen, die sie weltweit erzielten, in ihrer Steuererklärung (vorbehaltlich anderer Regelungen nach DBA's) in Deutschland anzugeben. Damit ist allein durch die Kenntnis, daß der Steuerpflichtige S Geld z.B. nach Luxemburg überwiesen hat, noch keine Tat entdeckt. Es besteht nicht einmal ein Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung, denn die Anlage von Geldern weltweit ist legal und die Auslandsanlage als solche begründet noch nicht den Verdacht des Vorliegens einer Straftat.

Wenn das Geld verschleiernd transferiert wurde, d.h. zunächst abgehoben und dann (wie aus dem Kassenstreifen der Bank ersichtlich) sogleich über ein CpD-Konto nach Luxemburg überwiesen wurde, mag man aus jener Verschleierung einen Anfangsverdacht hinsichtlich einer Straftat ableiten. Es könnte zwar auch außersteuerliche Gründe für die Verschleierung geben, jedoch läßt sich der Anfangsverdacht mit dem Hinweis auf möglicherweise bestehende außersteuerliche Gründe wohl zunächst nicht aus der Welt schaffen. Hier müssen zur Ausräumung des Tatverdachts zumindest die außersteuerlichen Gründe offengelegt werden. In diesem Fall liegt auch noch keine Tatentdeckung vor. Denn Entdeckung ist schon begrifflich etwas anderes als der Anfangsverdacht, der mehr ist als die vage Vermutung aber weit weniger als hinreichender Tatverdacht im Sinn des § 170 Abs. 1 StPO³. Ein noch größeres Moment der Wahrscheinlichkeit der Verurteilung liegt beim dringenden Tatverdacht

² Kohlmann, Kommentar zum Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li. Oktober 1998, § 371 RN 200.

³ Zum Verdachtsgrad: KK-Boujong, 4. Auflage, § 112 RN 6: Mit dem dringenden Tatverdacht setzt die Verhaftung als schwerwiegender Eingriff in das Grundrecht der persönlichen Freiheit einen stärkeren Verdachtsgrad voraus, als er für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens (§160 Abs. 1, 152 Abs. 2 StPO) erforderlich ist. Für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens genügt schon der sog. einfache Anfangsverdacht, d.h. ein auf konkrete Tatsachen gestützter, auf kriminalistischer Erfahrung beruhender Anhalt dafür, daß eine verfolgbare Straftat vorliegt. Der dringende Tatverdacht ist auch dem Grad nach intensiver als der hinreichende Tatverdacht, von dem § 203 StPO die Eröffnung des Hauptverfahrens abhängig macht.

i.S.d. § 112 StPO⁴ vor. Noch klarer sind die Erkenntnisse bei der Entdeckung der Tat, wobei hier –bei vorläufiger Bewertung- nicht mehr von einem Verdachtsgrad, sondern vom sicheren Wissen⁵ der Tat auszugehen ist, was mehr als hinreichender oder dringender Tatverdacht ist⁶. Denn die Kenntnis ist schon begrifflich mehr als jede Stufe des Verdachts.

Bei der Tatentdeckung muß nicht unbedingt die gesamte Tat entdeckt sein, es genügt insoweit die Entdeckung von Tatteilen. Erforderlich ist jedoch die sichere Erkenntnis des objektiven Tatbestandes und des subjektiven Tatbestandes. Dies bedeutet, die Steuerfahndung muß erkennen, daß objektiv gegen Steuergesetze verstoßen wurde, also z.B. Kapitaleinkünfte nicht erklärt wurden und subjektiv, daß der Täter diese Einkünfte vorsätzlich nach § 370 AO oder zumindest leichtfertig im Sinn des § 378 AO nicht erklärte. Hierzu ist ein Abgleich des gefundenen Transferbetrages und der vermutlich daraus erzielten Einkünfte mit der Steuererklärung des Steuerpflichtigen erforderlich. Die Gegenmeinung, die eine Tatentdeckung i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO bereits dann annimmt, wenn auf Seiten des Entdeckers weniger oder so viel an Erkenntnissen vorhanden ist, daß es gerade zur Einleitung eines Strafverfahrens genügt⁷, ist wegen des klaren Wortlautes des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

⁴ Dringender Tatverdacht liegt vor, wenn nach dem bisherigen Ermittlungsergebnis in seiner Gesamtheit eine große Wahrscheinlichkeit dafür besteht, daß der Beschuldigte als Täter oder Teilnehmer eine Straftat begangen hat, KK-Boujong, 4. Auflage, § 112 RN 3 m.w.N.

⁵ Ebenso von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 2 RN 144, die z.B. darauf abstellen, daß Kontrollmitteilungen so lange nicht zu einer Tatentdeckung führen und eine Selbstanzeige nicht ausschließen, bis das Finanzamt darüber Sicherheit gewonnen hat, daß die entsprechenden Geschäftsvorgänge nicht verbucht wurden und –bei vorläufiger Tatbewertung- vorsätzliches Verhalten nahelegt. Daher ist eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung noch möglich, wenn der Steuerpflichtige von einem Geschäftsfreund informiert wird, daß der Betriebsprüfer bei ihm eine verfängliche Kontrollmitteilung geschrieben hat; ebenso: Eggesiecker/Latz Stbg 1980, 215; LG Koblenz wistra 1985, 205 m. Anm. Winkelbauer.

⁶ Etwas niedrigere Anforderungen an die Tatentdeckung stellt Kohlmann, Kommentar zum Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li. Oktober 1998, § 371 RN 203 m.w.N., der darauf abstellt, daß sich der Tatverdacht so weit konkretisiert haben muß, daß bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist.

⁷ OLG Hamburg NJW 1970, 1385, 1387; Dietz in Leise/Dietz/Cratz, Steuerverfehlungen, Loseblattsammlung, Stand: 61 Erg.-Li. Dezember 1996, § 371 RN 40 a; Dietz DStR 1981, 372; Bilsdorfer BB 1982, 670; Bilsdorfer wistra 1984, 131; Bilsdorfer DStZ 1985, 184, 188)

abzulehnen. Der Anfangsverdacht ist viel weniger als die Entdeckung, d.h. die Kenntnis. Beim Anfangsverdacht, der von der Vermutung abzugrenzen ist, sagt sich der Ermittlungsbeamte, daß Beweisanzeichen oder Indizien für das Vorliegen einer Straftat sprechen, eine Straftat also möglicherweise begangen wurde und nun im Ermittlungsverfahren zu Gunsten und zu Lasten des Beschuldigten geprüft werden soll, ob tatsächlich die Straftat vorliegt bzw. von dem Verdächtigten begangen wurde oder nicht. Hierbei sind objektiver und subjektiver Tatbestand des verletzten Straftatbestandes, die Rechtswidrigkeit der Handlung (und das Vorliegen eventueller Rechtfertigungsgründe) und die Schuld bzw. Schuldfähigkeit des Täters zu untersuchen. Entdeckung eines Sachverhaltes bedeutet jedoch nicht das vollständige Prüfen und Untersuchen des Sachverhaltes. Entdeckung heißt in dem Sinn, wie er im § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO gebraucht ist „Erkennen“, darin steckt die Kenntnis und nicht die Untersuchung.

Wenn *Dietz*⁸ darauf hinweist, daß die Entdeckung im Sprachgebrauch weiter gefaßt ist und beispielsweise auch ein Kind seine Umwelt entdecken, d.h. erlernen kann, so trifft dies nicht den Kontext, in dem in § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO die Tatentdeckung behandelt. Denn nach § 371 Abs. 2 AO greift der Sperrwirkungstatbestand nur ein, wenn die Tat „bereits entdeckt war“. Aus dem Wort „bereits“ und der Vergangenheitsform wird klar, daß nicht erst ein künftiges Entdecken⁹ oder Ermitteln die Sperrwirkung entfalten soll, sondern nur die bereits vollendete Entdeckung, also die Kenntnis des Sachverhaltes Tatentdeckung und damit Teil des Sperrwirkungstatbestandes im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sein soll.

Da die Steuerfahndung (gleichgültig ob ein Fall der verschleiern oder der unverschleiern Übertragung vorliegt) den transferierten Betrag und die vermutlich daraus erzielten Einnahmen noch nicht mit der Steuererklärung des Steuerpflichtigen abgeglichen hat, ist die Tat jedenfalls noch nicht entdeckt. Erst der Vergleich des überwiesenen Betrages mit den Werten der Vermögensteuererklärung bzw. der Vergleich der geschätzten Kapitaleinnahmen aus dem transferierten Geld mit der Steuererklärung können zu der Aufdeckung des objektiven Tatbestandes der Steuerverkürzung führen. Solange dieser Abgleich mit der konkreten Steuererklärung des Steuerpflich-

⁸ Dietz in Leise/Dietz/Cratz, Steuerverfehlungen, Loseblattsammlung, Stand: 61 Erg.-Li. Dezember 1996, § 371 RN 40 a.

⁹ Ebenso Streck, Steuerfahndung, 2. Auflage, RN 260: Die bevostehende Tatentdeckung ist noch keine Tatentdeckung.

tigen nicht erfolgte, liegt jedenfalls noch keine Entdeckung vor. Die Entdeckung im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO würde zudem noch Feststellungen zur subjektiven Tatseite erfordern, so daß allein die Feststellung des objektiven Tatbestandes zwar einen Anfangsverdacht begründen würde aber keinesfalls eine Entdeckung im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Wird der Steuerpflichtige beim Wohnsitzfinanzamt nicht geführt und hätte er aufgrund seines Kapitals und der geschätzten Erträge Vermögensteuer- und Einkommensteuererklärungen abgeben müssen, ist die Tat von der objektiven Tatseite entdeckt. In der Praxis kopiert die Steuerfahndung die entsprechenden Einkommen- und Vermögensteuererklärungen sowie die betreffenden Steuerbescheide für die Ermittlungsakte. Danach erfolgt der Aktenvermerk, daß insoweit die Tat hinsichtlich des objektiven Tatbestandes entdeckt ist. Dann wird entweder noch weiter ermittelt oder es wird ein Strafverfahren gegen den verdächtigen Steuerpflichtigen eingeleitet. Bei einer späteren Akteneinsicht im Rahmen der Verteidigung läßt sich der Umfang und Zeitpunkt der Tatentdeckung nachvollziehen.

Hat der Steuerpflichtige zwar eine Einkommensteuererklärung abgegeben, jedoch keine Kapitaleinkünfte erklärt oder keine Vermögensteuererklärung abgegeben, liegt der ermittelte Betrag jedoch über den vermögensteuerlichen Freibeträgen, bzw. der geschätzte Ertrag über dem Sparer-Freibetrag von DM 6.000 bzw. 12.000, § 20 Abs. 4 EStG, begründet dies einen Anfangsverdacht. Eine Tatentdeckung ist dies hinsichtlich des objektiven Tatbestandes noch nicht, da der Steuerpflichtige auch das Geld im Ausland für privaten Verbrauch ausgegeben haben kann. So begründet der Transfer von DM 300.000 nach Luxemburg noch nicht die Entdeckung hinsichtlich des objektiven Tatbestandes einer Steuerhinterziehung von Kapitalerträgen und Vermögensteuern, weil der Steuerpflichtige sich von diesem Geld ein Ferienwohnung, ein Luxusauto oder eine Yacht oder sonstiges für private Zwecke gekauft haben kann. Aus dieser Tatsache des Geldtransfers kann allenfalls aufgrund kriminalistischer Erfahrung ein Anfangsverdacht bezüglich der Steuerhinterziehung vorliegen.

Kann der ermittelte Betrag aus sonstigen Gründen nicht in den erklärten Beträgen enthalten sein (z.B. der Steuerpflichtige hat seine Kapitaleinnahmen nach Bankinstituten gegliedert erklärt und entsprechende Belege oder Aufstellungen seiner Steuererklärung beigelegt und die ausländische Bank erscheint nicht in der Aufstellung), so begründet dies auch nur einen Anfangsverdacht, da nicht klar ist, ob das Geld für private Zwecke verbraucht wurde bzw. ob überhaupt Zinsen anfielen. Denn ob das

Geld beispielsweise unverzinslich auf einem Girokonto lag oder in Form einer (noch nicht fälligen) Null-Kupon-Anleihe angelegt war, ist aus dem Transfer nicht zu ersehen. Und bei Abzinsungspapieren (wie z.B. Sparbriefen, Bundesschatzanweisungen, Null-Kupon-Anleihen, Zero-Bonds u.ä.) kann über den Kapitalertrag in Gestalt der Differenz zwischen Ausgabepreis und Rückzahlungsbetrag (Nominalwert) erst bei Rückgabe verfügt werden. Der Unterschiedsbetrag fließt gemäß § 11 EStG damit erst bei Einlösung der Papiere dem Steuerpflichtigen zu, so daß mangels Zuflusses vorher keine steuerpflichtige Einnahme besteht¹⁰.

Darüber hinaus muß die Tat auch als Straftat entdeckt sein. Es muß also nicht bloß der objektive Tatbestand, sondern auch der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung entdeckt sein¹¹. Der Ermittler muß also erkennen, ob vorsätzlich oder leichtfertig Steuern hinterzogen wurden. Dies ergibt sich schon daraus, daß im Rahmen einer leichtfertigen Steuerhinterziehung nach § 378 AO eine strafbefreiende Selbstanzeige auch nach der Tatentdeckung nicht ausgeschlossen ist¹². Hat das Finanzamt noch keinerlei Kenntnis von der subjektiven Tatseite, kann eine Tatentdeckung noch nicht vorliegen¹³.

Damit ist festzuhalten, daß auch während der Bankdurchsuchung der noch nicht entdeckte Bankkunde eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben kann. Der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO greift allein durch die Durchsuchungsmaßnahme der Steuerfahndung bei der Bank noch nicht ein. Auch das Heraus Schreiben bestimmter Personen durch die Steuerfahndung genügt noch nicht für den Sperrwirkungstatbestand.

¹⁰ BFH BStBl. 1992 II, 174; Glenk in Blümich, EStG, KStG, GewStG-Kommentar, Loseblattsammlung, 59. Erg.-Li. April 1998, § 11 EStG RN 77. Nur bei vorzeitiger Abtretung bzw. Veräußerung sind die bis zu diesem Zeitpunkt rechnerisch angefallenen Zinsen zu versteuern, Scholtz DStZ 1990, 523 f.; Glenk in Blümich, EStG, KStG, GewStG-Kommentar, Loseblattsammlung, 59. Erg.-Li. April 1998, § 11 EStG RN 77.

¹¹ Von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 2 RN 142; Engelhardt in HHSp, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 157. Erg.-Li. Juli 1998, § 371 AO RN 243.

¹² Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 371 RN 185; Engelhardt in HHSp, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 157. Erg.-Li. Juli 1998, § 371 AO RN 243.

¹³ Engelhardt in HHSp, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 157. Erg.-Li. Juli 1998, § 371 AO RN 243.

Auch durch das Anschreiben der Bank oder den Anruf der Bank bei dem Kunden, er möge seine Steuererklärungen auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen, ist die Tat noch nicht entdeckt.

Selbst wenn der Bankmitarbeiter aus einem vertraulichen Gespräch wissen sollte, daß der Steuerpflichtige nicht steuerehrlich war, liegt damit keine Tatentdeckung vor, denn Privatpersonen kommen als Entdecker nur in Betracht, wenn sie die Tat erfaßt haben und damit zu rechnen ist, daß sie ihre Kenntnis (anonym oder namentlich) der zuständigen Behörde weiterleiten¹⁴ und weiter damit zu rechnen ist, daß die Behörde die Mitteilung aufgreift und die Tat verfolgen wird, was bei anonymen Anzeigen nicht stets gesagt ist, sondern nur dann, wenn diese inhaltlich naheliegend oder schlüssig sind.

Schließlich muß auch die Person des Täters bekannt sein¹⁵. Es genügt für die Tatentdeckung nicht, daß das Finanzamt den Verdacht gegen unbekannt hat. Insoweit hat der Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschuß nach § 102 StPO, der sich gegen eine unbestimmte Zahl namentlich noch nicht bekannter Bankangestellter wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung einer namentlich noch nicht bekannten Anzahl von Bankkunden richtet, keine Sperrwirkung gegenüber Selbstanzeigen der Bankkunden. Denn dieser Durchsuchungsbeschuß richtet sich gegen das Kreditinstitut und nicht gegen bestimmte Personen. Solange nicht gegen einzelne Bankmitarbeiter oder Bankkunden das Strafverfahren eingeleitet und diesen bekanntgegeben ist, § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO, entsteht bei diesen keine Sperrwirkung. Zwar wird dem verschiedentlich entgegengehalten, nur die Tat müsse entdeckt

¹⁴ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 371 RN 193.

¹⁵ Str., ebenso Brenner DStZ 1984, 479; ähnlich wohl auch Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 371 RN 190, 191, der verlangt, daß zum Zeitpunkt der Tatentdeckung die Person wenigstens indentifizierbar ist; zutreffend Kohlmann, Kommentar zum Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 26. Erg.-Li. Oktober 1998, § 371 RN 210, der darauf abstellt, daß die Person des möglichen Täters identifiziert ist und es nicht ausreichend ist, daß der Täterkreis z.B. objektiv eingrenzbar oder identifizierbar ist; a.A.: BGH wistra 1983, 197; Leise in Leise/Cratz/Dietz, , Steuerverfehlungen, Loseblattsammlung, Stand: 61 Erg.-Li. Dezember 1996, § 371 RN 39; Engelhardt in HHSp, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 157. Erg.-Li. Juli 1998, § 371 AO RN 245.

sein¹⁶, der Täter brauche nicht entdeckt sein, dies ist jedoch nicht überzeugend. Denn erstens ist die Tat im Sinn des § 264 StPO der gesamte Lebenssachverhalt, zu dem der Täter gehört¹⁷. Dem mag man entgegenhalten, daß die Tat auch nur zum Teil entdeckt zu sein braucht. Dieses Argument greift aber nicht durch, weil zur Tatentdeckung der Abgleich des Kontrollmaterials mit den Steuerakten Voraussetzung ist. Dieser Abgleich kann jedoch nur stattfinden, wenn der Name des Steuerpflichtigen bekannt ist, bei dem abgeglichen werden soll. Eine Entdeckung gegen unbekannt ist daher im Steuerstrafrecht nicht vorstellbar, weil die Steuerakten von unbekannt nicht mit dem Kontrollmaterial abgeglichen werden können. Damit nicht zu verwechseln ist der Fall des Anfangsverdacht gegen unbekannt. Diesen mag es im Steuerstrafrecht vielleicht geben. Beim Anfangsverdacht mag auch der konkrete Täter noch nicht (genau) bekannt sein. Die Entdeckung, also das Kennen der Tat, ist jedoch qualitativ etwas ganz anderes als der Anfangsverdacht. Bei der Tatentdeckung muß auch der Täter namentlich bekannt sein.

Auch ist eine Entdeckungsfahr in Anbetracht der andauernden Bankdurchsuchung ebensowenig ausreichend wie ein Verdacht oder die überwiegende oder naheliegende Wahrscheinlichkeit der Entdeckung¹⁸. Zwar ist nicht nötig, daß die Behörde die Tat bereits in allen Einzelheiten und die Tatfolgen in vollem Umfang zu übersehen vermag (Argument: „zum Teil entdeckt“ im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO)¹⁹. Generell wird man sagen können, daß die Art und Weise des Vorgehens des Finanzamtes ein gewichtiges Indiz für das Vorstellungsbild des betreffenden Finanzbeamten ist²⁰.

¹⁶ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 RN 191.

¹⁷ Die Tat im engeren Sinn ist ein konkretes Vorkommnis, innerhalb dessen der Angeklagte einen Straftatbestand verwirklicht hat oder haben soll, BGHSt 29, 341, 342; BGHSt 32, 215, 216; BGH NJW 1992, 2838; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 43. Auflage, § 264 RN 2; KK-Engelhardt, StPO-Kommentar, 4. Auflage, § 264 RN 3.

¹⁸ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 RN 186; Kohlmann, a.a.O., § 371 RN 203; Streck, a.a.O., RN 269.

¹⁹ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 RdNr. 186; Kohlmann, a.a.O., § 371 RN 207.

²⁰ Kohlmann, a.a.O., § 371 RN 228; andere Auffassung: Dörn in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, Neuwied/Rhein 1997, S. 304, 305, der –irrig– davon ausgeht, daß Nachfragen des Finanzamtes in der Regel nicht das Produkt etwaiger Überlegungen des Finanzbeamten zur Tatentdeckung seien. Dörn verkennt dabei, daß es nicht auf steuer- oder steuerstrafrechtliche Überlegungen des Finanzbeamten ankommt, sondern die Frage der Tatentdeckung eine Tatsachenfrage ist und sich aus den gewählten Formulierungen des Finanzbeamten schließen

Benutzt dieser eine neutrale Formulierung („liegen uns Kontrollmitteilungen vor, nach denen Sie Einkünfte aus ...“), zeigt dies deutlich, daß ein konkretes Vorstellungsbild über den subjektiven Tatbestand und damit ein hinreichender Tatverdacht fehlt, sonst hätte das Finanzamt gemäß § 393 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO den Steuerpflichtigen darüber belehren müssen, daß der Verdacht einer Steuerstraftat besteht und daß seine Mitwirkung nunmehr nicht mehr erzwungen werden kann²¹. Insoweit ist die Vorgehensweise des Finanzamtes maßgebendes und wesentliches Indiz für den Verdachtsgrad und den Erkenntnisstand der Behörde²². Die Gegenansicht, daß Finanzbeamte sich bei solchen Nachfragen steuerstrafrechtlich keine Gedanken machen²³, kann nicht unwidersprochen bleiben. Denn (fast) jeder Finanzbeamte und insbesondere die Steuerfahndung vermutet sofort hinter jeder vergessenen Einnahme sofort eine Steuerhinterziehung. Zudem wird man bei jedem Finanzbeamten AO-

läßt, ob Tatentdeckung vorliegt oder nicht. Zudem muß der Finanzbeamte ein Verfahren einleiten und nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO belehren, wenn er den entsprechenden Anfangsverdacht hat. Und man wird von einem Finanzbeamten erwarten müssen, daß er die AO-Vorschriften kennt. Insbesondere wird man die Kenntnis der Abgrenzung von einfacher Nachfrage und einer Einleitung mit den entsprechenden Belehrungspflichten von einem Finanzbeamten der Steuerfahndungsabteilung erwarten dürfen. Daher passen vorliegend erst recht nicht die Überlegungen Dörns, die (wohl nur) allgemein für Nachfragen eines Veranlagungsbeamten und nicht solche eines Fahndungsbeamten gemeint sind.

²¹ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 RN 189; Dörn, wistra 1993, 173; Dörn, DStZ 1992, 622.

²² Kohlmann, a.a.O., § 371 RN 228; Joecks, Praxis des Steuerstrafverfahrens, a.a.O., S. 73.

²³ Dörn in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, S. 304, 305, der darauf abstellt, daß diese Art von Schreiben (zumindest von Finanzbeamten des Veranlagungsbezirkes) in der Regel nicht das Produkt etwaiger Überlegungen des Finanzbeamten zur Tatentdeckung oder zu Begriffen wie „hinreichender Tatverdacht“ seien. Der Inhalt solcher Fachtermini sei den Finanzbeamten meist gar nicht bekannt ... Auch über das „ob“ und das „wann“ der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bestehen beim Finanzamt meist keine konkreten Vorstellungen. Bei Eingang von Kontrollmaterial auf dem Veranlagungsplatz wird dort meist an Steuerhinterziehung nicht gedacht. Schreiben an Steuerpflichtige stellen somit lediglich die persönliche Strategie des jeweiligen Finanzbeamten zur Problembewältigung dar, getragen von dem Wunsch, vielleicht noch weitere nicht erklärte Einkünfte aus dem Steuerpflichtigen „herauszukitzeln“. Das für das Anschreiben ursächliche Motivationsgemenge des Beamten auf dem Veranlagungsplatz soll danach für die Frage, ob Tatentdeckung vorlag, unerheblich sein, Dörn in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, S. 305.

Kenntnisse und somit auch steuerstrafrechtliche Kenntnisse annehmen dürfen. Die Auffassung, daß Finanzbeamte dieses Rechtsgebiet nicht kennen, überzeugt daher nicht. Erst recht gilt dies natürlich, wenn die nachfrage nicht vom Veranlagungsbezirk, sondern von der Steuerfahndungsstelle kommt. Daher wird man aus der Wortwahl des Finanzbeamten sehr genau darauf schließen können, ob er einen Anfangsverdacht hat oder lediglich eine steuerliche Auskunft im Rahmen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen haben wollte. Daher kann bei Auskunftsersuchen wie dem obigen darauf geschlossen werden, daß noch kein Anfangsverdacht bestand, ansonsten nach § 393 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO der Steuerpflichtige entsprechend belehrt und ein Ermittlungsverfahren gegen ihn eingeleitet worden wäre.

Wenn ein Finanzbeamter aber tatsächlich einmal nicht an eine Steuerstraftat bei Kontrollmaterial denken sollten, dann ist die Tat nicht entdeckt, so daß deswegen der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO eingreift.

Sollten aufgrund der Presseberichterstattung oder der Mitteilungen der Bank an die Bankkunden von diesen immer noch keine oder nicht genügend strafbefreiende Selbstanzeige eingehen, so schreibt auch die Steuerfahndung den Bankkunden schon mal an. Der Brief der Steuerfahndung an den einzelnen Steuerpflichtigen sieht etwa wie folgt aus:

„Sehr geehrter Herr

Nach Erkenntnissen der Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt X haben Sie Kapitalvermögen im Ausland angelegt und daraus Einnahmen erzielt.

Aus den von Ihnen eingereichten Einkommensteuererklärungen läßt sich nicht erkennen, inwieweit Zinseinnahmen aus dieser ausländischen Kapitalanlage in den bisher erklärten Kapitaleinkünften enthalten sind.

Zur Überprüfung Ihrer Steuererklärung bitte ich Sie daher ergänzend folgende Unterlagen vorzulegen:

- Konto- und Depotunterlagen des/der ausländischen Kreditinstituts/e sowie alle Belege über den Geld- und Vermögenstransfer ins Ausland (Überweisungsträger, Barein- und auszahlungsbelege, Wertpapiereinlieferungsbele-

ge im Zusammenhang mit Depotübertragungen) ab Eröffnung des/der Kontos/en im Ausland.

- Aufstellungen über sämtliche Einnahmen aus Kapitalvermögen ab 1991 sowie der jeweiligen Kapitalstände per 01.01. eines Jahres, beginnend ab dem 01.01.1991.
- Von jedem Kreditinstitut, mit dem Sie im Prüfungszeitraum in Geschäftsbeziehung gestanden haben, bitte ich Sie die als Muster (vgl. Anlage) beigefügte Vollständigkeitserklärung / Ertragnisaufstellung ausgefüllt an die Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes Darmstadt zurückzureichen.

Ihre Verpflichtung zur Auskunft und zur Vorlage der angeforderten Unterlagen ergibt sich aus §§ 90, 93, 208 I Satz 2, 200 der Abgabenordnung (AO). (...)"

Auch dieses Schreiben stellt noch keine Tatentdeckung (und auch keine Einleitung und Bekanntgabe eines Steuerstrafverfahrens nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) dar. Es ist vielmehr lediglich ein steuerliches Auskunftsersuchen.

Denn aus dem Hinweis auf die Mitwirkungspflichten des angeschriebenen Steuerpflichtigen und dem Umstand, daß keine Belehrung nach § 393 Abs. 1 AO erfolgte, läßt sich entnehmen, daß das Finanzamt gerade nicht vom Vorliegen einer Straftat ausgeht, die Anfrage vielmehr lediglich einer steuerlichen Überprüfung und nicht einer steuerstrafrechtlichen relevanten Bekanntgabe einer Tatentdeckung dient. Ob die Steuerfahndung eine steuerliche Unrichtigkeit vermutet, spielt sich hier rechtlich noch unterhalb der Schwelle des Anfangsverdacht ab und ist insoweit steuerstrafrechtlich ohne Bedeutung.

Die Frage, ob Tatentdeckung bereits vorlag, läßt sich zudem auch aus anderen Formulierungen –kumulativ- beantworten: Denn die Steuerfahndungsstelle formulierte, daß ihr bereits bekannt sei, daß der Steuerpflichtige Kapitalvermögen im Ausland angelegt habe und daraus Einnahmen erzielte. Maßgebend ist jedoch, daß das Finanzamt X weiter ausführte, daß „aus den von Ihnen eingereichten Einkommensteuererklärungen sich nicht erkennen läßt, inwieweit Zinseinnahmen aus dieser ausländischen Kapitalanlage in den bisher erklärten Zinseinkünften enthalten sind.“ Damit

hat das Finanzamt X möglicherweise die Vermutung gehegt, daß der Steuerpflichtige diese Kapitaleinkünfte vorsätzlich nicht erklärt und hinterzogen habe. Dies langt jedoch für eine Tatentdeckung nicht. Denn die Tatentdeckung setzt voraus, daß der objektive (und subjektive) Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO entdeckt ist. Die Kenntnis des objektiven Tatbestandes erfordert, daß das Finanzamt Erkenntnisse haben muß, daß der Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte hatte, die nicht in seiner Steuererklärung enthalten waren. Die Steuerfahndungsstelle kann dies nur feststellen, wenn sie Informationen über die Höhe der möglicherweise oder aus Sicht der Steuerfahndungsstelle vermutlich nicht erklärten Kapitaleinkünfte hat und diese Zahlen mit den Angaben in Ihrer Steuererklärung abgleicht. Ergibt sich aus dem Abgleich, daß die fraglichen Einkünfte höher sind, als die, die der Steuerpflichtige bislang in seiner Einkommensteuererklärung erklärte oder er gegebenenfalls gar keine Einkünfte in der Einkommensteuererklärung aus Kapitalvermögen erklärte, die fraglichen geschätzten Erträge aber über den Freibeträgen liegen oder keine Einkommensteuererklärung bislang abgegeben hat, so hat die Steuerfahndungsstelle daraus einen Anfangsverdacht, daß die fraglichen Erträge von diesem Steuerpflichtigen nicht ordnungsgemäß erklärt wurden (der objektive Tatbestand ist damit aber immer noch nicht entdeckt), so daß ein Anfangsverdacht (bei Unterstellung vorsätzlichen Handelns aufgrund kriminalistischer Erfahrung in den Luxemburg- oder Schweizfällen) hinsichtlich einer Steuerhinterziehung besteht.

Nur wenn steuerpflichtige Einnahmen über die Freibeträge hinaus objektiv feststehen, diese nicht erklärt wurden und dann noch Feststellungen zur subjektiven Tatseite (z.B. aufgrund einer Einlassung des Steuerpflichtigen) gemacht werden können, liegt eine Tatentdeckung im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO vor. Aufgrund des Legalitätsprinzips gemäß § 152 StPO muß dann ein Ermittlungsverfahren eingeleitet werden. Die steuerlichen Mitwirkungspflichten bestehen dann zwar fort, sie sind jedoch dann nicht mehr nach den §§ 328 ff. AO mit Zwangsgeld oder Ersatzzwangshaft erzwingbar. Hierüber muß die Finanzverwaltung aufklären, § 393 AO²⁴. Steuerstrafrechtlich ist der Steuerpflichtige dann als Beschuldigter zu behandeln und ebenfalls darüber zu belehren, daß er nicht an seiner eigenen Überführung mitwirken müsse, also das Recht zum Schweigen hat, ohne daß aus diesem Schweigen etwas Nachteiliges gegen ihn geschlossen werden dürfe. Vorliegend hat die Finanzverwaltung jedoch unmißverständlich sich dahingehend geäußert, daß sich aus den eingereichten Einkommensteuererklärung nicht erkennen läßt, ob die Zinseinnahmen aus

²⁴ Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 72, 73.

dieser ausländischen Kapitalanlage erklärt wurden oder nicht. Ob das Finanzamt eine Hinterziehung vermutete, ist insoweit unerheblich. Denn eine Tatentdeckung liegt nicht vor, da noch nicht einmal eine steuerlich falsche Behandlung objektiv für das Finanzamt ersichtlich war. Damit liegt auch der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht vor.

Insoweit hat eine Selbstanzeige auch nach Erhalt eines solchen Schreibens immer noch strafbefreiende Wirkung, wenn die entsprechenden Steuern, die sich aus der Selbstanzeige ergeben, auch fristgerecht gezahlt werden. Denn wer in den Fällen des § 370 AO (Steuerhinterziehung) unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei, § 371 Abs. 1 AO.

Die Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO -und schon gar nicht die Berichtigungserklärung nach § 153 AO- stellt kein strafrechtliches Geständnis dar²⁵. Auch wer „vorsorglich“ eine Selbstanzeige erstattet, kann später jede Steuerhinterziehung bestreiten²⁶. Im Hinblick auf Hinterziehungszinsen, § 235 AO oder Haftungsbescheide, §§ 69, 71 AO, ist dies wichtig.

Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige würde nur entfallen, sobald z.B. Fahndungsprüfer oder Betriebsprüfer zur Prüfung beim Steuerpflichtigen erschienen. Denn die Straffreiheit tritt nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist, § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO. Die Sperrwirkung würde sich hier jedoch nur auf die Veranlagungszeiträume und Steuerarten erstrecken, wegen deren die Prüfer zur Prüfung erschienen²⁷. Im übrigen wäre noch eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich²⁸.

Das Erscheinen der Fahndungsprüfer in der Bank ist jedoch kein Erscheinen bei dem steuerpflichtigen Bankkunden. Daher sind die Steuerfahnder mit dem Erscheinen in der Bank noch nicht beim Bankkunden erschienen. Das Erscheinen setzt nämlich die körperliche Anwesenheit beim konkreten und richtigen Steuerpflichtigen und nicht bei

²⁵ Streck, a.a.O., RN 285.

²⁶ Streck, a.a.O., RN 285.

²⁷ Burkhard, wistra 1998, 216 ff., 256 ff.

²⁸ Burkhard, wistra 1998, 216 ff., 256 ff.

einem Dritten voraus²⁹. Erst wenn die Fahnder beim Bankkunden erschienen wären, läge der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO vor.

Straffreiheit tritt ebenfalls nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist, § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO. Die Einleitung bzw. Bekanntgabe eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens würde etwa wie folgt wörtlich lauten:

„Bekanntgabe der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens

hier: Kapitalanlagen im Ausland

Anlagen: Personalienbogen/ Fragebogen Vollständigkeitserklärung/Ertragnisaufstellung

Zusammenstellung der Kapitalerträge/Kapitalstände

Hinweis: Sollten Sie zu diesem Schreiben Rückfragen haben, wenden Sie sich bitte an das Finanzamt Auskunft erteilt Ihnen dort unter der Telefonnummer

Sehr geehrter Herr,

die Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt X hat gegen Sie ein Strafverfahren eingeleitet.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen besteht der Verdacht, daß Sie durch die Nichtangabe von Kapitalerträgen ab dem Veranlagungszeitraum 1992 ff. die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen bzw. der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben über die von Ihnen erzielten Einkünfte gemacht haben und dadurch Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe hinterzogen haben. Weiterhin besteht der Verdacht durch die Nichtangabe der im Ausland befindlichen

²⁹ Burkhard, wistra 1998, 216 ff., 256 ff.

Kapitalbestände unrichtige Angaben in den Vermögensteuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 1992 ff. gemacht zu haben und dadurch Vermögensteuer hinterzogen zu haben.

Nach den Feststellungen der Steuerfahndung haben Sie Kapitalvermögen im Ausland angelegt und daraus Einnahmen erzielt.

Nach dem Gesetz steht es Ihnen frei, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen. Sie können sich auch schriftlich äußern. Nach § 111 I Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG) sind Sie jedoch verpflichtet, Angaben zu Ihrer Person zu machen. Senden Sie hierzu bitte den beiliegenden Personalienbogen innerhalb einer Woche nach Erhalt dieses Schreibens zurück. Ich empfehle Ihnen, bei der Aufklärung der Tatumstände mitzuwirken. Dies liegt nicht zuletzt auch in Ihrem eigenen Interesse. Ihre Mitwirkung wird beim Abschluß des Strafverfahrens zu Ihren Gunsten berücksichtigt werden.

Sofern Sie bereit sind, bei der Aufklärung der anhängigen Sachverhalte mitzuwirken, bitte ich Sie,

...“

Solange dem Bankkunden eine solche Einleitungsverfügung weder mündlich noch schriftlich bekanntgegeben worden ist (in der Regel wird sie schriftlich mit Postzustellungsurkunde übersandt bekanntgegeben), liegt dieser Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO noch nicht vor.

Daher kann in den sog. Bankenverfahren bis zur Einleitung und Bekanntgabe eines Strafverfahrens gegen den Bankkunden von diesem noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung abgegeben werden, selbst wenn die Ermittlungen in der Bank bereits laufen oder wenn der Steuerpflichtige ein steuerliches Auskunftersuchen von der Steuerfahndungsstelle (oben, erstes Beispiel) übersandt erhält.