

Steuerstrafverfahren

„Bielefelder Formular“ nach Selbstanzeige

von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, FA StR, FA StrR, Wiesbaden

Auf eine Berichtigungserklärung im zweistufigen Modell, in welcher nicht nur die Steuerart, sondern auch die Veranlagungszeiträume (VZ) und die – überhöht geschätzten – Erträge pro VZ angegeben waren, reagierte das FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Bielefeld mit dem folgenden Schreiben. Dieses Schreiben hat offenbar Modellcharakter. Es enthält nicht nur eine Strafverfahreseinleitung, sondern fordert eine Vollständigkeitsbescheinigung von den Banken hinsichtlich der bislang noch nicht erklärten Kapitaleinkünfte und suggeriert, dass diese Vollständigkeitsbescheinigung Voraussetzung für die Strafbefreiung wäre.

Vollständigkeitsbescheinigung der Bank als ...

Schreiben des FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung

Sie haben erklärt, dass Sie Zinsen aus Kapitalvermögen, welches Sie in der Schweiz angelegt haben, bislang nicht angegeben haben. Ich sehe dieses Schreiben als **Ankündigung einer Selbstanzeige** an. Diese wirkt zu Ihren Gunsten, weil die strafbefreiende Wirkung des § 371 Abs. 1 AO – zeitlich befristet – auch für solche Angaben eintreten soll, die noch vervollständigt oder ergänzt werden müssen.

Es folgt eine allgemeine Belehrung zur Wirksamkeit der Selbstanzeige und den Umfang der Strafbefreiung.

Ich bitte, Ihre Selbstanzeige bis zum 10.3.2010 entsprechend der vorstehenden Ausführungen zu vervollständigen.

Im Rahmen der Ermittlung der tatsächlichen nachzuerklärenden Einkünfte bitte ich noch folgende Angaben zu machen und die entsprechenden Belege, soweit noch nicht geschehen, vollständig vorzulegen:

- Erklärungen über nicht erklärte Zinsen (aus dem In- und Ausland) seit dem Jahre 2000;
- Auflistung der ausländischen Kreditinstitute, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen bzw. bestanden;
- Vollständigkeitserklärungen der Kreditinstitute, die Ihnen in den Jahren 2000 bis heute Zinsgutschriften erteilt haben;
- Erläuterungen über die Herkunft der Mittel.

... Voraussetzung der Strafbefreiung?

1. Ankündigung einer Selbstanzeige

Eine bloße Erklärung, eine Selbstanzeige (künftig) erstatten zu wollen, ist eine Ankündigung (Franzen in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 56; Henneberg in INF 72, 493). Die Mitteilung, dass „die Kapitalerträge zu berichtigen seien und erst noch die Unterlagen aus der Schweiz zu besorgen seien“ oder ähnliches wäre lediglich eine Ankündigung einer Selbstanzeige (Jäger in Klein, AO-Kommentar, 10. Aufl., § 371 Rn. 20).

Soweit eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt, ...

Das wäre dann eine verunglückte Selbstanzeige, da die Mindestanforderungen (Angaben über Steuerart, VZ, geschätzte Zahlenangaben) nicht erfüllt sind (Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 63). Die Schätzung von Einnahmen ohne Belege ist aber im Rahmen der gestuften Selbstanzeige zulässig (Jäger in Klein, AO-Kommentar, 10. Aufl., § 371 Rn. 20).

... handelt es sich gerade nicht nur um eine Ankündigung

2. Belege nicht erforderlich

Eine Materiallieferung im Sinne einer Unterlagen- oder Beleglieferung oder einer Lieferung von Konto- und Depotauszügen ist bei der Selbstanzeige keine Wirksamkeitsvoraussetzung. Eine Selbstanzeige ist auch im Schätzungswege zulässig, ohne dass jemals ein einziger Beleg vorgelegt wird. Da bei der gestuften Selbstanzeige die Erklärungen der verschiedenen Stufen zusammen zu sehen sind und insgesamt eine Erklärung darstellen, wirken somit alle Belegeinreichungen und Erklärungen auf der zweiten oder ggf. weiteren Stufen zurück auf die erste Stufe und sind trotz des zeitlichen Auseinanderfallens zusammenzulesen.

Bereits im ersten Schreiben muss eine Schätzung der Steuern erfolgen

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird von den FÄ die Einreichung von Erträgnisaufstellungen gewünscht. Dies mag ein Indiz für die vollständige Erfassung der Kapitalerträge bei dieser Bank sein – vorbehaltlich einzelner versehentlich unrichtiger Erträgnisbescheinigungen der Banken. Wirksamkeitsvoraussetzung für eine Selbstanzeige ist aber eine solche Erträgnisaufstellung weder auf der ersten noch auf der zweiten Stufe. Der Steuerpflichtige muss nicht bei einer Selbstanzeige mehr liefern als bei der ursprünglichen Steuererklärung, wenn sie korrekt erfolgt wäre. Damit müssen nur die Fakten, d.h. die steuerlich relevanten Tatsachen, d.h. bei den Schweizer Selbstanzeigefällen die Einkünfte aus Kapitalvermögen pro VZ genannt werden (Jäger in Klein, AO-Kommentar, 10. Aufl., § 371 Rn. 18; Schmitz, DStR 01, 1821, m.w.N.). Die rechtliche Beurteilung dieser Zahlen obliegt dem FA (LG Stuttgart, wistra 90, 72; Jäger in Klein, § 371 Rn. 18).

Erträgnisaufstellung keine Wirksamkeitsvoraussetzung

3. Umfang der Straffreiheit

Der Selbstanzeigende wird in dem Umfang straffrei, soweit seine Selbstanzeige reicht (Argument aus dem Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO) (BGH wistra 90, 27; Koops/Bernd, DB 99, 2183; Jäger in Klein, AO-Kommentar, 10. Aufl., § 371 Rn. 20). Soweit also im Schätzungswege auf der ersten Stufe erhebliche Einnahmen nicht nacherklärt werden oder andere Sachverhalte nicht mit berichtet werden, bleibt der Selbstanzeigende strafbar. Und obwohl – für den Fall, dass auf der ersten Stufe die Besteuerungsgrundlagen selbst inklusive aller Sicherheitszuschläge (6 % bis 6,5 %-Zuschlag nach Auffassung der FÄ; Marschall, BB 98, 2496 m.w.N; bis zu 10 %-Zuschlag, Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 215 mit dem Vorschlag, bei Überschreitungen nach § 398 AO dieses weitere Verfahren mit den über den angezeigten Betrag hinausgehender Teil einzustellen; bis zu 10 %-Zuschlag, Klos, NJW 96, 2336) deutlich zu gering eingeschätzt wurden, der Steuerpflichtige aber die Vorlage von (Bank-)Belegen ankündigt – auf einen vollständigen Berichtigungswillen des Steuerpflichtigen zu schließen ist, führt das nach bislang h.M. nur zu einer Teilselbstanzeige; denn es kommt danach nicht auf den vollständigen Berichtigungswillen, sondern auf die vollständige Offenbarung gegenüber dem FA an.

Schätzung zu niedrig: Geringfügige Differenzen sind unschädlich

M.E. müssten aber selbst deutlich höhere Einnahmen aufgrund der angekündigten (Bank-)Belege als von Anfang an offengelegt angesehen werden, da der vollständige Berichtigungswille sich aus der Ankündigung, alle Belege vorzulegen bereits ergibt, wenn und soweit es sich um ein und den gleichen Sachverhalt handelt. Allein wenn ganz andere Sachverhalte in der zweiten Stufe auftauchen, die in der ersten Stufe noch nicht enthalten waren und auch dort nicht angedeutet waren, kommt es darauf an, ob zwischenzeitlich eine Sperrwirkung vorliegt.

Strittig: Sachlicher Umfang ergibt sich aus angezeigtem Lebenssachverhalt

4. Eigene Ermittlungen des FA

Unschädlich sind eigene Ermittlungen, die das FA anstellt und anstellen muss, um die Richtigkeit und Vollständigkeit einer Selbstanzeige zu prüfen (Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl., § 371 Rn. 53). Es genügt insoweit, wenn die Darstellung so konkret ist, dass es der Finanzbehörde möglich ist, auf dieser Grundlage ohne größere Nachforschungen und unabhängig von einer weiteren Mithilfebereitschaft des Steuerpflichtigen den Sachverhalt vollends aufzuklären und die zu berechnenden Steuern festzusetzen (BGH 14.12.76, 1 StR 196/76, DB 78, 2155 mit Anmerkung Barske; BGH 20.7.95, 1 StR 95/65, DStR 66, 150; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 62 m.w.N.). Unschädlich ist auch, wenn z.B. die zahlenmäßige Berechnung der Steuerschuld noch eine gewisse eigene Aufklärung durch das FA erfordert, sei es durch Heranziehung früherer Steuervorgänge, sei es durch Anfragen bei Stellen, die ihm gegenüber zur Auskunft verpflichtet oder zur Auskunft bereit sind.

FA muss Steuern ohne größere Nachforschungen berechnen können

Bei der ersten Stufe ist es dem Selbstanzeigenden erlaubt seine Sicherheitszuschläge offen zu legen oder verdeckt hinzuschätzen. So kann er z.B. als zusätzliche Kapitaleinkünfte 30.000 EUR im VZ 2006 angeben, selbst wenn er glaubt, dass es höchstens 15.000 EUR waren. Er kann aber auch 15.000 EUR zusätzliche Kapitaleinkünfte erklären und bitten rein vorsorglich einen Sicherheitszuschlag von 100 % aus steuerstrafrechtlichen Gründen hinzuzusetzen. Dies hat den Vorteil, dass zwar insoweit ein strafrechtlicher Schutz entsteht, das FA, wollte es nach der ersten Stufe schon geänderte Steuerbescheide erlassen, steuerlich anders schätzen müsste als hier aus steuerstrafrechtlichen Gründen geschätzt wurde. Hier greift dann § 393 Abs. 1 Nr. 1 AO: Danach ist das FA verpflichtet, möglichst zutreffend zu schätzen. Es muss deshalb davon ausgehen, dass auch die 15.000 EUR vermutlich zu hoch geschätzt wären, sodass es wohl nur zwischen 10.000 EUR und 14.000 EUR als realistische Einkunft nach § 162 Abs. 1 AO ansetzen dürfte.

Rechtsschutz: Mit hohen Sicherheitszuschlägen schätzen

Aufgrund der gestuften Selbstanzeige ist das FA auch in der Lage, geänderte Steuerbescheide zu erlassen, auch wenn dies verfahrensökonomisch nicht sinnvoll ist, da hier mit einem Einspruch und AdV zu rechnen ist und die exakten Beträge nachgeliefert werden. Vor dem Hintergrund, dass der Finanzverwaltung auch die Zeiträume für die Beschaffung weiterer Bankunterlagen bekannt sind, ist ein angemessenes Zuwarten (zwei bis vier Monate) hier unbedenklich. In den CH-Fällen setzen viele FÄ die Steuern allerdings schon nach der 1. Stufe fest und warten nicht zu, bis die Präzisierung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt ist.

FA sollte Steuern zunächst nicht festsetzen

5. Auskunftsverlangen des Finanzamts

Das Auskunfts- und Mitwirkungsverlangen nach dem Bielefelder Schreiben ist rechtswidrig. Es gibt hierfür keine Ermächtigungsgrundlage. Es kann nur empfohlen werden, hiergegen Einspruch einzulegen. Aufgrund des eingeleiteten Ermittlungsverfahrens ist der Steuerpflichtige nicht mehr zur Mitwirkung verpflichtet. Gleichwohl wird sich der Steuerpflichtige natürlich um Aufklärung bemühen, um Straffreiheit zu erlangen. Zum Zeitpunkt der Einleitungsverfügung hat der Steuerpflichtige aufgrund der gestuften Selbstanzeige nur die Anwartschaft zur Straffreiheit erlangt.

Auskunftsverlangen ist rechtswidrig

6. Überhöhte Schätzung auf der 1. Stufe

Da der Finanzverwaltung auch bekannt ist, dass im Rahmen der gestuften Selbstanzeige auf der ersten Stufe die Beträge deutlich überhöht geschätzt werden, müsste die Finanzverwaltung, falls sie auf der ersten Stufe schon Schätzungsbescheide erlassen wollte, entsprechende Abschläge schätzen, um die realistischen Beträge zu ermitteln. Es wäre schlicht falsch, wenn das FA die sichtlich überhöht geschätzten Beträge aus der 1. Stufe der Selbstanzeige blindlings übernehmen würde.

Abschlag bei offensichtlich überhöhten Angaben

Das FA würde dann seine Verpflichtung, eine möglichst sachgerechte und korrekte Schätzung vorzunehmen, nicht erfüllen, denn bei einer Schätzung durch die Finanzverwaltung muss der möglichst zutreffende Sachverhalt gefunden werden. Denn Ziel der Schätzung ist es, in einem Akt wertenden Schlussfolgerns (BFH 26.2.02, X R 59/98, BStBl 02, 450) aus bloßen Anhaltspunkten diejenigen Tatsachen zu ermitteln, die die größtmögliche erreichbare Wahrscheinlichkeit für sich haben (BFH 19.1.93, VIII R 128/84, BStBl 93, 594). Das Schätzungsergebnis soll dem wahren Sachverhalt möglichst nahe kommen (BFH 11.3.99, V R 78/98, DStR 99, 848). Die Schätzungsergebnisse müssen daher schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (BFH 29.5.08, VI R 11/07, BStBl 08, 933; Rüsken in Klein, AO-Kommentar, 10. Auflage, § 162 Rn. 36).

Schätzung sollte schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein

§ 162 AO richtet sich insoweit nicht an den Berater, der naturgemäß die Beträge nach oben deutlich übertreiben muss, da er in jedem einzelnen VZ einen ausreichenden Betrag angeben muss. Sollte in einzelnen Jahren zuviel angezeigt, in anderen Jahren zuwenig angezeigt sein, bliebe gleichwohl keine Manövriermasse übrig, die dann von einem Jahr in ein anderes verschoben werden könnte, sondern es ist pro VZ durch den Berater der hinterzogene Betrag zu schätzen unter Berücksichtigung dessen, dass er erhebliche Sicherheitszuschläge hier mit einbauen muss. Teilweise wird es für zulässig gehalten, mehrere 100 %-Sicherheitszuschläge auf der ersten Stufe mit aufzunehmen.

Selbstständige Schätzung für jeden einzelnen VZ

7. Vorauszahlungen auf Steuerschuld

Es bietet sich stets eine Akontozahlung auf die zu erwartende Steuerschuld nach der 1. Stufe an; einerseits um den Zinslauf nach § 235 AO zu beenden, aber auch um dem FA zu signalisieren, dass beide Tatbestandsvoraussetzungen der Selbstanzeige – rechtzeitige Erklärung und Nachzahlung – erfüllt werden. Häufig hat dann auch das FA kein Interesse mehr, nach der 1. Stufe Schätzungsbescheide zu erlassen.