

# Erste Erfahrungen mit dem StraBEG

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard  
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

## 1. § 1 Abs. 1 StraBEG: Amnestiefähigkeit

Wer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis gelassen hat und dadurch Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer oder Abzugsteuern nach dem Einkommensteuergesetz verkürzt hat, wird nicht nach den §§ 370, 370 a AO oder § 26 c UStG bestraft, soweit er eine strafbefreiende Erklärung in 2004 abgibt und innerhalb von 10 Tagen, spätestens aber bis zum 31.12.2004 25% der Summe der erklärten Beträge entrichtet<sup>1</sup>. Die vorgenannten Steuerarten und VZ sind sachlich amnestiefähig.

Die Strafbefreiung tritt auch ein, wenn die Erklärung in der Zeit vom 01.01. – 31.03.2005 abgegeben wird und statt dessen 35% der Bemessungsgrundlage bezahlt werden, § 1 Abs. 6 StraBEG. Gleiches gilt sinngemäß bei Steuerordnungswidrigkeiten, §§ 378 – 380 AO, § 26 b UStG, § 6 StraBEG<sup>2</sup>.

Damit muss eine vorsätzliche Tat i.S. des §§ 370, 370 a AO bzw. § 26 c UStG vorliegen. Das bedeutet, dass ein objektiver, d.h. materiellrechtlicher Fehler in der Erklärung enthalten sein muss und der Täter vorsätzlich, d.h. in Kenntnis dieses materiellrechtlichen Fehlers dennoch die falsche Erklärung abgeben hat und daraus einen entsprechenden Vorteil, nämlich eine niedrigere Steuerfestsetzung als gesetzlich geschuldet, für sich ziehen wollte. In Betracht kommt auch der bedingte Vorsatz, d.h. der Täter muss es zumindest für möglich gehalten haben, dass ein Fehler in der Steuererklärung enthalten ist und dabei billigend in Kauf genommen haben, dass dadurch eine falsche Steueranmeldung seinerseits bzw. beim Finanzamt eine falsche Veranlagung aufgrund dieses Fehlers vorgenommen wird. Er muss dabei natürlich nicht in allen Fällen die Höhe des konkreten Steuervorteils geahnt oder ausgerechnet haben. Es genügt nach der Parallelwertung in der Laiensphäre<sup>3</sup> vielmehr, dass er wusste, dass sich aufgrund dieser falschen oder möglicherweise falschen Erklärung irgendwelche materiellrechtlichen Vorteile für ihn ergeben<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 582, 583; Joecks/Randt, Steueramnestie 2004, 2005, RN 194.

<sup>2</sup> Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 583, 584.

<sup>3</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, B 33.3.

<sup>4</sup> Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., RN 372; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., § 369 RN 50; Kohlmann, Steuerstrafrecht, B 33.3.

Straffrei wird nach dem StraBEG auch, wer es unterlassen hat, eine Steueranmeldung bzw. eine Erklärung abzugeben. Das pflichtwidrige Unterlassen beginnt im Regelfall nicht schon dann, wenn eine Frist zur Abgabe einer Erklärung abgelaufen ist. Im Regelfall muss man hier – nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ – auf den spätmöglichsten Zeitpunkt abstellen, nämlich darauf, wann der gerade noch rechtmäßig und gerade noch pflichtgemäß handelnde Steuerpflichtige unter normalen Umständen glauben konnte, eine Steuererklärung oder Steueranmeldung gerade noch rechtzeitig abgeben zu dürfen. Es kommt daher nicht darauf an, dass die allgemeine Abgabefrist nach § 149 Abs. 1 S. 1 AO abgelaufen ist, also der 31.05. des Folgejahres beispielsweise für die Abgabefrist bezüglich der Einkommensteuererklärung für das Vorjahr. Auch kommt es insoweit nicht auf die Dauerfristverlängerung bis zum 30.09. des Folgejahres an, die im Regelfall diejenigen Steuerpflichtigen erhalten, welche durch Steuerberater vertreten sind. Auch einzelne Fristverlängerungen bis zum 28.02. des Folgejahres sind ebenso wenig für diesen spätmöglichsten Zeitpunkt – in dubio pro reo – entscheidend, wie der dem Steuerpflichtigen nicht bekannte Abschluss der Veranlagungsarbeiten im konkreten Veranlagungsbezirk<sup>5</sup>. Hier wird man, unter Berücksichtigung einer eintretenden Gefährdung, nur auf die subjektive Vorstellung des Unterlassenstäters abstellen können bzw. auf seine Kenntnis über etwaige durch die Finanzverwaltung erfolgte Belehrungen über einen Strafbarkeitsbeginn, so z.B., wenn diese den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Erklärungen auffordert und hierbei entsprechend belehrt. Denn erst dann überschreitet der Täter mit dem weiteren Zuwarten nachweisbar die höchstzulässige Zuwartedauer, so dass mit dem weiteren Abwarten vermutet werden kann, dass dieser nach seiner subjektiven Vorstellung mit einer Gefährdung des Steueranspruchs einverstanden ist.

Weiter stellt sich bezüglich des § 1 Abs. 1 StraBEG die Frage, wer eine strafbefreiende Erklärung abgeben darf. Dies sind zunächst einmal alle diejenigen, die falsche Steuererklärungen bezüglich der Veranlagungszeiträume 1993 – 2002 abgegeben bzw. die Abgabe von Steuererklärungen hinsichtlich dieser Veranlagungszeiträume pflichtwidrig unterlassen haben und zwar vor dem 17.10.2003, § 1 Abs. 7 StraBEG. Denn entscheidend für die zeitliche Geltung ist der Zeitpunkt der Tathandlung, positives Tun durch Abgabe einer unzutreffenden Steuererklärung oder pflichtwidriges Unterlassen, so dass diese Steuerpflichtigen alle in den Genuss der Steueramnestie kommen können, soweit nicht die Ausschlussgründe des § 7 StraBEG eingreifen<sup>6</sup>. Voraussetzung ist jedoch in jedem Fall, dass eine spätere Vollendung der Tat eingetreten ist. Ebenso BMF, Merkblatt vom 03.02.2004, Textziffer 2.1.7. Hinsichtlich der einzelnen Veranlagungszeiträume ist

---

<sup>5</sup> Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., § 370 RN 264.

<sup>6</sup> Ebenso BMF, Merkblatt vom 03.02.2004, Textziffer 2.5.

<sup>7</sup> Ebenso BMF, Merkblatt vom 03.02.2004, Textziffer 2.1. u. 2.5.

daher eine Überprüfung der Vollendung erforderlich, um gefahrlos eine strafbefreiende Erklärung abgeben zu können.

Alle diejenigen, die lediglich objektive Fehler in ihrer Steuererklärung einfach oder mittelschwer fahrlässig gemacht haben, müssen diese daher unverändert nach § 153 AO berichtigen, ohne in den Genuss des Amnestiegesetzes zu gelangen. Diese Steuerpflichtigen müssen also für ihre objektiven Fehler die vollen Steuern nachzahlen, während die, die leichtfertig oder vorsätzlich einen Fehler in ihren Steuervoranmeldungen bzw. Erklärungen gemacht haben, in den Genuss des Amnestiegesetzes kommen<sup>8</sup>. Bislang vertraten die Steuerfahndungs- bzw. die BuStra-Dienststellen bei fast jedem objektiven steuerlichen Fehler die Ansicht, dass Vorsatz vorläge. Leichtfertige oder gar mittelschwer fahrlässige oder einfach fahrlässige Fehler kamen in der Vorstellungswelt der Fahnder und BuStra-Mitarbeiter so gut wie nie vor. Vor diesem Hintergrund liegen insoweit nunmehr vertauschte Rollen vor: Der Steuerpflichtige, der in den Genuss der Amnestie kommen will, behauptet, den objektiven steuerlichen Fehler vorsätzlich falsch oder zumindest leichtfertig gemacht zu haben, während die Finanzverwaltung, wenn sie den Vorteil des billigeren Tarifs über das Amnestiegesetz nicht gewähren will, nunmehr in die klassische Verteidigerrolle hineinschlüpft und hinsichtlich der subjektiven Seite vortragen müsste, dass doch niemals Leichtfertigkeit und erst Recht nicht Vorsatz vorläge, sondern ein solcher materiellrechtlicher Fehler natürlich jedem einmal passieren könnte und allenfalls eine mittelschwere oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt.

Praxishinweis:

Soweit jemand versucht, den günstigen Tarif des Amnestiegesetzes in Anspruch zu nehmen, statt seine Erklärung nach § 153 AO zu korrigieren, wozu er, wenn er den Fehler erkennt, verpflichtet wäre, könnte er sich insoweit wegen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar machen, nämlich wegen Unterlassens der gebotenen und pflichtgemäßen Berichtigungserklärung nach § 153 AO. Dagegen spricht allerdings, dass die strafbefreiende Erklärung in eine Selbstanzeige nach § 371 AO umgedeutet werden kann, wobei in diesem Fall ein zu geringer Anteil an Steuern nachbezahlt, aber der vollständige Lebenssachverhalt korrigiert wurde, was die Anwartschaft für die Straffreiheit nach § 371 Abs. 2 AO geben dürfte.

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Erklärungen, auch solche von Fachleuten wie Steuerberatern und Rechtsanwälten, grundsätzlich einer Auslegung

<sup>8</sup> Ebenso BMF, Merkblatt vom 03.02.2004, Textziffer 2.1.

zugänglich sind<sup>9</sup> und eine falsche Bezeichnung allein unschädlich ist<sup>10</sup>. Von diesem Grundsatz macht die Rspr.<sup>11</sup> bei sachkundigen Bevollmächtigten, Rechtsanwälten und Steuerberatern, dann eine Ausnahme, wenn es um die Wahl des richtigen Rechtsbehelfs bzw. die Stellung des richtigen Antrages geht. Während also eine Umdeutung von einer Selbstanzeige nach § 371 AO in eine strafbefreiende Erklärung nach § 1 Abs. 1, VI StraBEG schon wegen der Formstrenge (amtlicher Vordruck) nicht funktioniert, ist umgekehrt eine Umdeutung einer strafbefreienden Erklärung in eine Selbstanzeige möglich. Damit riskiert der nach § 153 AO Berichtigungspflichtige nicht viel, wenn er im Zweifelsfall eine strafbefreiende Erklärung abgibt, wenn alleine die Abgrenzung zwischen Vorsatz, Leichtfertigkeit und leichter oder mittelschwerer Fahrlässigkeit zur Diskussion steht und im übrigen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1, Abs. 6, § 6 StraBEG erfüllt sind.

Bei nicht vorsätzlich und nicht leichtfertig begangenen objektiven Fehlern in der Steuererklärung zu Gunsten des Steuerpflichtigen oder unvollständigen Steuererklärung wird allerdings die Nichtkorrektur gem. § 153 AO dann strafbar<sup>12</sup>, wenn sie nicht unverzüglich erfolgt<sup>13</sup>. Soweit also der Steuerpflichtige seinen objektiven materiellrechtlichen Fehler vor dem 18.10.03 erkannte und diesen nicht unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 BGB), gegenüber der Finanzverwaltung korrigierte, obwohl er seine Berichtigungspflicht kannte, liegt insoweit ein strafbares Unterlassen vor. Hat der Täter allerdings nachweisbar den Fehler erst nach dem 17.10.03 erkannt, sind die einfach oder mittelschwer fahrlässig begangenen Fehler nach § 153 AO zu berichtigen und der normale Tarif hierfür zu bezahlen, ohne dass der Steuerpflichtige in den Genuss der Amnestie und der damit verbundenen günstigen Tarife käme. Unterlässt der Steuerpflichtige seine Korrektur, bleibt es bei den nicht amnestiefähigen üblichen Strafbarkeiten.

Es ist bislang noch nicht ersichtlich, ob und wie die Finanzverwaltung in Grenzfällen agiert und ob sie das Gesetz großzügig auslegt oder künftig pingelige Nachfragen erfolgen werden.

---

<sup>9</sup> BFH, BStBl. II 1974, 417.

<sup>10</sup> Falsa demonstratio non nocet; die Selbstanzeige muss als solche nicht bezeichnet werden, vgl. Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 100; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 66.

<sup>11</sup> BFH, BFH/NV 1990, 718, m.w.N.

<sup>12</sup> FG Düsseldorf, EFG 1989, 491; FG Berlin, EFG 1999, 680; Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 8. Aufl., § 153 RN 9.

<sup>13</sup> Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 8. Aufl., § 153 RN 6.

## 2. Angabe der Lebenssachverhalte

Das BMF ist der Auffassung, dass der Lebenssachverhalt durch die Bezeichnung der Einnahmequelle und/oder der Art der Tätigkeit zu konkretisieren ist<sup>14</sup>. Das BMF meint weiter, dass bei ausländischen Einnahmen der Herkunftsstaat zu benennen und bei Zinseinnahmen auch das Kreditinstitut anzugeben sei<sup>15</sup>. Dem ist nicht zu folgen. Zu Recht weisen *Joecks/Randt* darauf hin, dass in den Fällen, in denen ein Konto in einem bestimmten Staat besteht, z.B. Luxemburg, die Angabe „Konto Luxemburg“ oder „Depot Luxemburg“ ausreichend ist<sup>16</sup>. Lediglich bei den Steuerpflichtigen, die mehrere Konten im Ausland – ggf. gerade auch noch bei unterschiedlichen Banken haben – könnte unklar sein, welcher Lebenssachverhalt im Rahmen der Straffreierklärung gemeint ist. So lässt sich „Konto Lux“ nicht mit „Depot Schweiz“ verwechseln. Anders ist dies, wenn zwei Konten in Luxemburg geführt werden und unklar ist, für welches die Straffreierklärung gelten soll. Hierbei ist zu bedenken, dass den Steuerpflichtigen die Beweislast trifft, für welchen Lebenssachverhalt er die Straffreierklärung abgegeben hat, § 8 Abs. 3 S. 2 StraBEG. Hier ist es – insbesondere auch für den Berater aus Haftungsrisiken gefährlich – nicht auf eine konkrete Bezeichnung hinzuwirken. Hat ein Steuerpflichtiger beispielsweise zwei Depots in Luxemburg und sind beide ähnlich strukturiert und haben ähnlich hohe Erträge, könnte der Steuerpflichtige auf die verlockende Idee kommen, nur für ein Depot bzw. ein Konto die Straffreierklärung abzugeben und dieses pauschal mit „Konto Lux“ in der Straffreierklärung zu benennen. Soweit die Finanzverwaltung nicht beide Konten durch Kontrollmitteilungen oder auf sonstige Weise ausfindig macht, sondern nur zufälligerweise von einem Konto Informationen erlangt, könnte der Steuerpflichtige mit Hinweis auf seine Straffreierklärung behaupten, gerade für dieses gefundene Konto eine Straffreierklärung abgegeben zu haben. Möglicherweise hatte auch das BMF genau diesen Sachverhalt vor Augen, als es in Textziffer 5.4 Satz 3 des Merkblatts vom 03.02.2004 verlangte, dass die Bank anzugeben sei. Da das Gesetz eine derartige Spezifikation nicht verlangt, vielmehr der zugrunde liegende Lebenssachverhalt lediglich zu spezifizieren, § 3 Abs. 1 S. 2 StraBEG, und die Finanzverwaltung nicht für die weitere Ausformulierung des Gesetzes ermächtigt ist, dürfte das Erfordernis in Textziffer 5.4 S. 3 die entsprechende Bank zu benennen lediglich als eine Meinung der Finanzverwaltung anzusehen sein, die keine rechtliche Wirkung entfaltet. Jedenfalls kann nach meiner Auffassung – ebenso auch *Joecks/Randt* – der Lebenssachverhalt anders hinreichend exakt bestimmt werden, nämlich durch die Angabe „Konto Lux“ wenn jedenfalls keine anderen, weiteren Konten oder Depots in Luxemburg vorhanden waren.

<sup>14</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.2004, Textziffer 5.4 S. 1.

<sup>15</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.2004, Textziffer 5.4 Sätze 2 und 3.

<sup>16</sup> *Joecks/Randt*, RN 256.

Vorsicht ist meines Erachtens bei der alleinigen Bezeichnung „**Konto** Lux“ geboten, wenn, wie im Regelfall, nicht nur ein Konto besteht, sondern daneben Festgeldkonten, Girokonten und Wertpapier- bzw. ggf. Sparkonten bestehen. Der bankmäßige Laie erfasst dies alles nur als ein Konto, das unter seiner Stammnummer oder Sammelnummer geführt wird. Um hier nicht in Probleme hinein zu laufen, macht es meines Erachtens Sinn, Girokonto, Wertpapierkonto, Sparkonten, Festgeldkonto gegebenenfalls Devisenkonto, Depot etc. zusammenzufassen.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang außerdem, ob der Beschenkte zu spezifizieren ist. Der Lebenssachverhalt ist die Schenkung. Diese steht aber nicht beziehungslos einfach nur so im Raum, zumindest gibt es einen Schenker und einen Beschenkten. Beide sind Steuerschuldner, nämlich Gesamtschuldner, § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG, § 44 AO. Grundsätzlich ist der Beschenkte der Schenkungsteuerschuldner. Denn die Schenkungsteuer ist eine Bereicherungssteuer und knüpft somit beim Bereicherten an. Nur ausnahmsweise, wenn der Schenker die Verpflichtung zur Zahlung der Steuerschuld im Innenverhältnis übernommen hat, § 10 Abs. 2 ErbStG, ist der Schenker der Steuerschuldner<sup>17</sup>. Damit ist grundsätzlich der Beschenkte als Steuerpflichtiger in der Erklärung anzugeben, während im Lebenssachverhalt der Schenker zu benennen ist.

Probleme wirft auch die Beschreibung des Lebenssachverhaltes bei der Vermögensteuer auf: Warum hier ein Lebenssachverhalt, insbesondere etwa Depotwerte oder sonstige Wirtschaftsgüter angegeben werden sollen, wenn doch die Bemessungsgrundlage Null ist, führt zumindest zu Irritationen. Jedoch ergibt sich aus § 3 Abs. 1 S. 3 StraBEG, dass neben dem Kalenderjahr auch die Einnahmen, mithin also die Steuerart und der zugrundeliegende Lebenssachverhalt zu spezifizieren sind, so dass in der Anlage zur strafbefreienden Erklärung zum Kalenderjahr die Steuerart beschrieben und beim Lebenssachverhalt das in der Vermögensteuererklärung bislang nicht offenbarte Wirtschaftsgut (Ferienhaus in Spanien, Depot in Luxemburg, Stiftung in Liechtenstein) möglichst exakt mit Depotwerten oder hilfsweise dem gemeinen Wert, § 9 Bewertungsgesetz oder sonst klar spezifizier- bzw. individualisierbar angegeben sein muss. Denn nach § 8 Abs. 3 S. 1 StraBEG wird vermutet, dass der Erklärende aus anderem Anlass entdeckte Taten nicht in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigt hat. Diese gesetzliche Vermutung kann nur widerlegt werden, soweit der Erklärende nachweist, dass diese Taten oder Handlungen Gegenstand seiner strafbefreienden Erklärung waren, § 8 Abs. 3 S. 2 StraBEG. Es macht daher sehr viel Sinn, die Lebenssachverhalte, bezüglich derer der Steuerpflichtige straffrei werden bzw. hinsichtlich derer er die Abgeltungswirkung nach dem StraBEG erhalten möchte, möglichst konkret oder individualisierbar in der strafbefreienden

---

<sup>17</sup> Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuergesetz-Kommentar, § 20 RN 4; BFH, Urteil vom 29.11.1961, - II 282/58 U -; BStBl 1962 III, 323.

Erklärung zu benennen, damit er den Nachweis später gegebenenfalls führen kann, dass dieser Lebenssachverhalt in der strafbefreienden Erklärung enthalten bzw. mit den dortigen Angaben gemeint war.

#### Praxishinweis:

Der Lebenssachverhalt muss zumindest knapp, aber gleichzeitig vollständig und vor allem individualisierbar dargestellt werden. Aus Beratersicht ist der Sachverhalt so umfangreich wie möglich und so präzise wie möglich darzulegen. Gegebenenfalls bietet es sich an, eventuelle Urkunden in Kopie der strafbefreienden Erklärung beizufügen. Dies ist zwar nicht vorgesehen und auch nicht Pflicht des Steuerpflichtigen. Damit entfallen jedoch Zweifel über die Individualisierbarkeit nach § 8 Abs. 3 S. 2 StraBEG. Der Steuerpflichtige sollte sich nie davor scheuen, weitere Anlagen zur strafbefreienden Erklärung bzw. eventuell auch andere Belege oder Urkunden in Kopie beizufügen, damit ihm der Nachweis nach § 8 Abs. 3 S. 2 StraBEG gelingt, dass er den betreffenden Lebenssachverhalt in seiner strafbefreienden Erklärung angegeben hat.

Eine zu oberflächliche oder nicht individualisierbare Angabe wie etwa „bislang nicht erklärte Kapitaleinkünfte“ können Zweifel aufkommen lassen, ob hier der Nachweis i.S. des § 8 Abs. 3 S. 2 StraBEG gelingen kann.

Soweit auf Textziffer 6.6. des BMF-Merkblatts vom 03.02.2004 verwiesen wird, kann man diese Textziffer gegebenenfalls anders verstehen:

Tatbeteiligte können Mittäter aber auch sonstige Teilnehmer wie Anstifter und Gehilfen sein. Anstifter und Gehilfen müssen aber nicht unbedingt im Rahmen eines Lebenssachverhalts mit benannt werden. Entsprechend verlangt auch § 4 Abs. 2 StraBEG nicht, dass die strafbefreiten Tatbeteiligten in der strafbefreienden Erklärung zu bezeichnen sind. Soweit man die Straffreiheit für die Tatbeteiligten will, empfiehlt es sich jedoch meines Erachtens dieser mit aufzuführen und deren Beteiligung mit zu benennen. Gerade im Hinblick auf die mögliche Beweislast macht es Sinn, hier bei der Darstellung des Lebenssachverhaltes Gutes für die Tatbeteiligten zu tun, die außerdem straffrei werden sollen.

### **3. Keine strafbefreiende Erklärung durch Steuerberater? - § 150 III 1 AO?**

Die strafbefreiende Erklärung verlangt eine eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen auf dem amtlichen Erklärungsvordruck des BMF, § 3 I 2 StraBEG. Das BMF meint, dass die nicht eigenhändig unterschriebene oder

nicht auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck abgegebene strafbefreiende Erklärung keine Strafbefreiung zur Folge hat und keine Abgeltung der verkürzten Steueransprüche bewirkt. Gleiches soll auch bei der Abgabe per Fax oder durch elektronische Übermittlung gelten<sup>18</sup>. Dem BMF kann indes nicht dahingehend beigelegt werden, dass eine vom Steuerpflichtigen nicht eigenhändig unterschriebene Erklärung stets unwirksam sei. Nach § 150 Abs. 3 S. 1 AO ist in den Fällen, in denen Steuergesetze anordnen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige in Folge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Nach § 150 Abs. 3 S. 2 AO kann die Unterschrift nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist. Damit bleibt festzuhalten, dass § 3 Abs. 1 S. 2 StraBEG eine eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen verlangt, nach § 150 Abs. 3 S. 1 AO jedoch ausnahmsweise Bevollmächtigte für den Steuerpflichtigen unterschreiben können.

#### Beispiel:

In November 04 reist der Steuerpflichtige S wie jedes Jahr zu einem 4-monatigen Aufenthalt nach Mallorca. Kurz nach Weihnachten 04 ruft er beim Steuerberater an und bittet diesen, für ihn noch schnell eine strafbefreiende Erklärung abzugeben, und teilt ihm telefonisch die entsprechenden Veranlagungszeiträume, Steuerarten und Lebenssachverhalte mit. Eine Möglichkeit, vor dem Jahreswechsel nach Deutschland zurückzukommen, um die Erklärung zu unterschreiben, habe der Steuerpflichtige S nicht.

#### Lösungshinweis:

Man wird hier nicht verlangen können, dass der Steuerberater die ausgefertigte strafbefreiende Erklärung dem Steuerpflichtigen S nach Spanien versendet, um diese dort vom Steuerpflichtigen S unterschreiben zu lassen und sodann dem Steuerpflichtigen S empfiehlt, diese direkt an das zuständige Veranlagungsfinanzamt zu senden. Denn die Postlaufzeiten und die Möglichkeiten des Untergangs der strafbefreienden Erklärung könnten zumindest die Inanspruchnahme des 25%-igen pauschalen Steuersatzes bei dem gegebenen Sachverhalt gefährden. Der Steuerberater sollte sich eine ausdrückliche schriftliche Vollmacht geben lassen, die ihn zur Abgabe der strafbefreienden Erklärung berechtigt und zusammen unter Vorlage dieser Vollmacht die strafbefreiende Erklärung unterschreiben und einreichen. Denn es handelt sich um eine längerfristige und nicht bloß um eine kurzfristige Abwesenheit von lediglich einigen wenigen Tagen oder wenigen Wochen<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 5.2.

<sup>19</sup> Vgl. Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 8. Aufl., § 150 RN 11 m.w.N.

Es empfiehlt sich die Stellvertretung offenzulegen, die Vollmacht mit beizufügen und den Steuerpflichtigen zusätzlich auf einer weiteren Ausfertigung der strafbefreienden Erklärung unterschreiben zu lassen und dann diese weitere Ausfertigung mit dem Hinweis dem Finanzamt zu übersenden, dass diese lediglich der eigenhändigen Unterschriftsnachholung diene.

#### 4. Keine wirksame Faxübertragung?

Das BMF meint, dass eine Faxübertragung oder sonstige elektronische Übermittlung der strafbefreienden Erklärung unwirksam sei<sup>20</sup>. Obwohl in Verwaltungsverfahren und in (finanz-) gerichtlichen Verfahren fristwahrende Schriftsätze durch Telefax eingereicht werden können<sup>21</sup>, ist die Finanzverwaltung bislang der Auffassung, dass die Abgabe von Steuererklärungen durch Telefax nicht möglich sein soll<sup>22</sup>. Hintergrund der Bedenken der Finanzverwaltung ist wohl die Sorge, dass das Faxpapier (Thermopapier) nicht 15 Jahre haltbar ist bzw. die dort aufgedruckten Texte nicht 15 Jahre haltbar sind und damit die Sicherheit der Identifizierbarkeit der Unterschrift bei einer Faxübertragung nicht hinreichend gewährleistet ist. Diese Bedenken sind jedoch mit dem heutigen Stand der Technik nicht mehr zu vereinbaren. Im Regelfall drucken die Faxgeräte auf Normalpapier aus und das Thermopapier ist wohl weitestgehend verschwunden. Darüber hinaus könnten Thermopapier-Anträge auch noch einmal kopiert werden, so dass sie dann auf echtem Papier vorhanden und problemlos 15 Jahre haltbar wären. Die Bedenken, die nach dem damaligen Stand der Technik gegen Faxübermittlung vorgebracht wurden, erscheinen demnach nicht mehr zeitgemäß zu sein. Der Finanzverwaltung ist daher nicht darin beizupflichten, dass eine strafbefreiende Erklärung per Fax unwirksam sein soll. Dies gilt jedenfalls zweifelsfrei dann, wenn das Original gelegentlich nachgereicht wird und in den Empfangsbereich der Finanzverwaltung gelangt. Eine spezielle Frist hierfür gibt es indes nicht, so dass es der Steuerpflichtige in der Hand hat, jederzeit durch Nachübersendung des Originals etwaige Zweifel an der textlichen Haltbarkeit eines Faxes bzw. an der Echtheit der Unterschrift auszuräumen.

Aus Beratersicht sollte eine strafbefreiende Erklärung zur Fristwahrung stets per Fax vorab übersandt und sodann im Original nachgereicht werden. Dies hat den Vorteil, dass mit der erfolgreichen Absendung des Telefaxes an die zuständige Finanzbehörde die Anwartschaft auf Straffreiheit und auf steuerliche Abgeltungswirkung entstanden ist. Darin liegt jedoch gleichzeitig

<sup>20</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 5.2.

<sup>21</sup> Vgl. z.B. Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 8. Aufl., § 110 RN 23 m.w.N.

<sup>22</sup> FM Sachsen-Anhalt, DStR 1997, 1047; OFD München, DStR 2001, 256; OFD Nürnberg, DStR 1995, 2004. Vgl. auch zu den Investitionszulageanträgen: BFH BStBl 1999 II, 313; BFH/NV 1999, 967.

der Nachteil, dass damit die 10-Tages-Frist ausgelöst wird. Im Regelfall wird der Berater jedoch darauf achten, die strafbefreiende Erklärung so früh wie möglich an die Finanzverwaltung zu übersenden, um nicht noch zufällig, am letzten oder vorletzten Tag vor der Absendung bzw. Einreichung der strafbefreienden Erklärung, einen Sperrwirkungstatbestand durch eine Steuerfahndungsdurchsuchung oder durch die Einleitung eines Strafverfahrens für den Mandanten hinnehmen zu müssen. Der Steuerpflichtige, der bereit ist, eine strafbefreiende Erklärung abzugeben, sollte zusammen mit dem Steuerberater schnellstmöglich die erforderlichen Daten und Lebenssachverhalte zusammentragen und unmittelbar anschließend die strafbefreiende Erklärung abgeben, damit hier nicht etwa durch einen Sperrwirkungstatbestand nach § 7 StraBEG die Möglichkeit einer strafbefreienden Erklärung vereitelt wird.

## 5. Strafbefreiende Erklärung im zweistufigen Verfahren

Wie bei der Selbstanzeige ist auch bei der strafbefreienden Erklärung eine solche im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens möglich<sup>23</sup>. Hier können in der ersten Stufe die Steuerarten und die Veranlagungszeiträume sowie der Lebenssachverhalt angegeben und nur, wenn die Bemessungsgrundlagen, d.h. die entsprechenden Einnahmen nicht klar sind, diese geschätzt werden. Sinnvollerweise schätzt auch hier der Steuerberater zusammen mit dem Mandanten die Beträge möglichst hoch, um kein Risiko einzugehen. Binnen der 10-Tages-Frist bzw. bis zum 31.12.04 respektive bis zum 31.03.05 sind dann die 25% bzw. 35% pauschale Abgeltungssteuer zu entrichten, je nach dem ob die 10-Tages-Frist gilt oder aber die Zeitpunkte 31.12.04 bzw. 31.03.05 den gegebenenfalls kürzeren Zeitraum begrenzen<sup>24</sup>. Weiterhin ist bei der zweistufigen strafbefreienden Erklärung binnen Monatsfrist seit Abgabe derselben Einspruch einzulegen<sup>25</sup> und dieser sodann mit der Spezifizierung der richtigen, niedrigeren Beträge zu begründen. So braucht der Steuerpflichtige trotz eventueller Entdeckungsfahr nicht zu warten, bis er Daten und Einnahmen zusammengesammelt bzw. eventuelle Bankauskünfte aus dem Ausland erhalten hat, sondern er kann sogleich eine strafbefreiende Erklärung in der zweistufigen strafbefreienden Erklärung abgeben.

Auch ist es denkbar, eine solche zweistufige strafbefreiende Erklärung am 31.12.2004 abzugeben und sogleich einen entsprechenden Verrechnungsscheck über den selbst errechneten Zahlungsbetrag am

---

<sup>23</sup> Stahl meint zwar, dass eine strafbefreiende Erklärung in zwei Stufen nicht möglich sei (Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 600), betrachtet aber den Fall, dass eine strafbefreiende Erklärung nach der ersten Stufe abgegeben wird und dann irgendwann auf der zweiten Stufe, wie bei der Selbstanzeige, bezahlt wird. Insoweit ist dem beizupflichten. Dies meint jedoch das hiesige Modell nicht: Selbstverständlich wird nach dem hiesigen Modell auf der ersten Stufe die Steueranmeldung selbst berechnet und auch fristgemäß bezahlt, während auf der zweiten Stufe nach fristgemäß erfolgtem Einspruch die zuviel gezahlte Steuer zurückgefordert wird.

<sup>24</sup> Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 661, 662.

<sup>25</sup> Ebenso Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 659.

31.12.04 dieser strafbefreienden Erklärung beizufügen<sup>26</sup> und sodann binnen der Monatsfrist Einspruch gegen diese strafbefreiende Erklärung vom 31.12.04 einzulegen, um dann im Laufe des Frühjahrs 2005 diese strafbefreiende Erklärung vom 31.12.04 zu präzisieren, d.h. durch die richtigen, niedrigeren Beträge zu ersetzen. Es bleibt in diesem Fall bei dem 25%-igen Steuersatz, da die strafbefreiende Erklärung am 31.12.04 bei der zuständigen Finanzbehörde einging, wirksam war und auch der pauschale Steuersatz auf die dort erklärten Einnahmen gezahlt wurde. Es handelt sich also dann in der Folgezeit nicht um eine weitere strafbefreiende Erklärung, sondern um einen Einspruch gegen eine zu hohe strafbefreiende Erklärung mit dem Ziel, diese auf die richtigen Einnahmen zu reduzieren und die im Rahmen der Steueranmeldung zuviel gezahlten Steuern zurückzuverlangen. Gleiches gilt sinngemäß natürlich auch bei einer strafbefreienden Erklärung, die am 31.03.05 zusammen mit einem entsprechenden Verrechnungsscheck mit dem 35%-igen pauschalen Abgeltungssteuersatz abgegeben, sodann im April durch Einspruch eingefochten und dieser dann in den frühen Sommermonaten entsprechend mit dem Ziel begründet wird, die zuviel gezahlten Steuern im Rahmen der strafbefreienden Erklärung zurückzuerhalten.

## 6. Steuerliche Abgeltung für 0,00 DM?

Es gibt Sonderkonstellationen, bei denen der Steuerpflichtige für 0,00 DM eine steuerliche Abgeltung erlangen kann. Es klingt unglaublich, ist aber wahr: Berichtigt der Steuerpflichtige Vermögensteuer, hat er hierfür zwar Steuerart und Kalenderjahr sowie Lebenssachverhalt anzugeben, Bemessungsgrundlage ist jedoch Null, so dass keine Zahllast entsteht. Ist also Vermögensteuer hinterzogen, bietet es sich an, allein deswegen eine strafbefreiende Erklärung abzugeben, damit bei einem späteren, zufälligen Aufgriff die steuerliche Abgeltungswirkung durch die strafbefreiende Erklärung besteht, auch wenn jetzt bei der strafbefreienden Erklärung keine Zahllast hierdurch entsteht. Eine solche strafbefreiende Erklärung hat jedoch noch eine ganz andere „Neben“-Wirkung: Gemäß § 12 i.V.m. § 11 StraBEG sind sämtliche Steueransprüche vor 1993 erloschen, wenn eine wirksame strafbefreiende Erklärung abgegeben wurde. Wurde beispielsweise 1991 das Grundstück im Wert von 3 Mio. DM von dem Vater auf den Sohn materiell übertragen und ist aus ungeklärten Gründen bislang keine Aufforderung zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung gem. § 31 Abs. 1 ErbStG von dem Vater bzw. dem Sohn angefordert worden, so ist mit Abgabe der strafbefreienden Erklärung, z.B. der o.a. strafbefreienden Erklärung die Vermögensteuer mit der Steuerschuld von 0,00 DM auch bezüglich der Schenkungsteuer eine steuerliche Abgeltungswirkung eingetreten, da diese vor 1993 entstanden ist.

---

<sup>26</sup> Ebenso Stahl, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, RN 661.

Für den Fiskus mögen solche nach dem Gesetz richtigen aber von der Intention des Gesetzes möglicherweise überraschenden Ergebnisse hinnehmbar sein, da dieser derartige Ansprüche im Regelfall, gleich aus welchen Gründen, „verloren“ hat, z.B. weil hier Kontrollmitteilungen oder sonstige Vorgänge ganz offensichtlich verschwunden sind und diese Steueransprüche sowieso nicht mehr verfolgt worden wären. Für die Steuerpflichtigen, bei denen solche – sicherlich recht seltenen – Sachverhalte vorliegen, wird dies indes ein weiterer Anreiz sein, ihre Steuererklärung für die Jahre 1993 – 2002 gründlich zu durchleuchten und etwaige Fehler, soweit sie vorsätzlich oder leichtfertig erfolgt sind, im Rahmen der strafbefreienden Erklärung zu berichtigen.

## **7. Keine strafbefreiende Erklärung durch Anstifter oder Gehilfe**

In § 2 StraBEG wird definiert, wer die erklärungsberechtigten Person ist. Danach kann jeder, der gegenüber der Finanzbehörde unrichtige und unvollständige Angaben gemacht oder solche pflichtwidrig unterlassen hat und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat, eine strafbefreiende Erklärung abgeben, § 2 Abs. 1 S. 1 StraBEG. Ausgenommen hiervon sind Anstifter und Gehilfe, für die § 2 Abs. 1 S. 1 StraBEG nicht gilt, § 2 Abs. 1 S. 1 StraBEG. Für Anstifter und Gehilfen ist die Rechtslage indes, im Verhältnis zu dem früheren Status quo, nicht verschlechtert. Schon bei der konventionellen Selbstanzeige braucht weder der Anstifter noch der Gehilfe die entsprechende Steuerschuld zu zahlen, sondern muss lediglich den Sachverhalt gegenüber der Finanzverwaltung offenbaren und die Art und Weise seiner Tatbeteiligung offenlegen<sup>27</sup>. Sollte der Teilnehmer also fälschlicherweise eine strafbefreiende Erklärung abgeben, so ist diese, da er hierzu nicht berechtigt ist, hinsichtlich des Steuerpflichtigen unwirksam, § 2 Abs. 1 S. 1 StraBEG. Sie ist jedoch für den Teilnehmer in eine strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO umzudeuten. Richtigerweise gibt der Teilnehmer in derartigen Fällen für sich alleine eine Selbstanzeige ab. Soweit man nicht nachteilige Konsequenzen für den Steuerpflichtigen will, gibt man die Selbstanzeige des Teilnehmers zeitgleich mit der strafbefreienden Erklärung des Steuerpflichtigen bei dem für die strafbefreiende Erklärung zuständigen Finanzamt ab.

## **8. Praxisproblem für Steuerberater bei Amnestie-unwilligen Steuerpflichtigen**

Die Steuerberater müssen alle ihre Mandanten über die Möglichkeiten einer strafbefreienden Erklärung nach dem StraBEG informieren. Da sie nicht wissen, welcher ihrer Mandanten Steuern hinterzieht und bei welchem daher die

---

<sup>27</sup> Kohlmann, § 371 RN 38, 65; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 61; Engelhardt in HHSp, § 371 RN 130.

Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 StraBEG vorliegen, könnte man die Auffassung vertreten, in Steuerberater-Rundschreiben auf das StraBEG und die Voraussetzungen sowie die Regelungsweise hinzuweisen. Ob allerdings solche Rundschreiben von der Mandantschaft gelesen werden und ob dies den beruflichen Belehrungspflichten bei dem beratungsintensiven Dauerschuldverhältnis genügt, erscheint eher zweifelhaft. Gerade im Hinblick auf einschlägig bekannte hinterziehungsgeneigte Branchen, kurz: überall da, wo hohe Bar-Tageseinnahmen oder sonstige Manipulationen bei der Buchführung (z.B. Baugewerbe, Schrotthandel, Pkw-Gebrauchtwagenhandel usw.) dem Steuerberater im allgemeinen bekannt sind, muss er auch das konkrete Beratungsgespräch suchen. Soweit der Steuerpflichtige hier seine Bereitschaft signalisiert, über eine strafbefreiende Erklärung steuerunrichtige Lebenssachverhalte zu korrigieren sowie künftig steuerehrlich zu sein, und dies auch entsprechend umsetzt, kann der Berater das Mandat fortführen. Problematisch sind die Fälle, in denen der Steuerpflichtige zu erkennen gibt, dass die strafbefreiende Erklärung dem Grunde nach bei ihm ein mögliches und anzuwendendes Mittel wäre, er jedoch Amnestie-unwillig ist. Soweit es sich hier um Dauersachverhalte handelt, etwa das Kapital in Luxemburg oder in der Schweiz oder die Stiftung in Liechtenstein, wird der Steuerberater durch die Mitteilung bösgläubig und kann künftig nicht mehr reinen Gewissens entsprechende Steuererklärungen für den Mandanten vorbereiten, wenn die Kapitalerträge aus obigem Beispiel nicht in der Erklärung enthalten sind. Denn andernfalls läuft der Berater Gefahr, eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung seines Mandanten zu begehen und zwar für alle die Veranlagungszeiträume, ab denen er positive Kenntnis von den nicht deklarierten Einkünften in dem betreffenden Ausland hat<sup>28</sup>. Gleiches wie bei den Kapitaleinkünften gilt natürlich auch bei anderen Dauersachverhalten, also etwa wenn der Gastwirt dem Steuerberater offenbart, dass in seiner Tageskasse nur die Hälfte der Einnahmen aufgezeichnet ist, weil er auch bei dem Einkauf nur die Hälfte über die Bücher laufen lässt und den Rest „schwarz“ zukaufft, was zudem auch bei der letzten Betriebsprüfung nicht aufgefallen ist, so dass er mit diesem Modell gute Erfahrungen gemacht habe und dies auch fortsetzen wird, da nichts zu befürchten sei.

Sind dem Berater (nachweislich) derartige Informationen bekannt geworden, kann er unmöglich das Mandat fortsetzen. Soweit der Steuerberater in einer Sozietät eingebunden ist, bleibt ihm lediglich die Möglichkeit, das Mandat niederzulegen und durch einen Sozius, der gutgläubig ist, fortführen zu lassen und dafür zu sorgen, dass sein Berufskollege auch weiterhin gutgläubig bleibt, indem er ihm nicht etwa selbst entsprechende Hinweise, Fingerzeige oder Aktenvermerke, übergibt und den Steuerpflichtigen zudem darüber belehrt, diese Informationen auch nicht an seinen Berufskollegen weiterzugeben, damit dieser das Mandat für ihn fortführen kann. Entsprechend können solche Mandate auch an befreundete Kanzleien übertragen werden, die ihrerseits vielleicht derartige Problemfälle im Austausch rückübertragen können, um so

---

<sup>28</sup> Joecks/Randt, RN 180, 186.

eine jeweilige Strafbarkeit wegen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei dem jeweils bösgläubigen Berater zu vermeiden.

Um aber auch gerade das Bösgläubig-Werden im Rahmen der Aufklärungspflichten zu vermeiden, bietet es sich hier an, den (potentiell) in Betracht kommenden Mandanten an einen befreundeten Steuerberaterkollegen oder an einen Fachanwalt für Steuerrecht zu überweisen, einen entsprechenden Mandatschutz zu vereinbaren und nur zum Zwecke der Belehrung über die Wirkungsweise des Amnestiegesetzes und der Auslotung der Möglichkeiten der Anfertigung einer strafbefreienden Erklärung zu überweisen. Behauptet der Steuerpflichtige, dass er die Amnestie nicht in Anspruch nehmen brauche, da nichts verkürzt sei, kann er problemlos wieder zu seinem bisherigen Berater zurückwechseln. Im Rahmen des Beratungsgesprächs bei dem externen Beraterkollegen zur Notwendigkeit und zur Bereitschaft der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung, kann der Steuerpflichtige entweder die strafbefreiende Erklärung direkt bei diesem fertigen oder aber auch zu seinem bisherigen Berater zurückkehren, der dann für ihn die strafbefreiende Erklärung abgibt<sup>29</sup>.

## **9. Rechtscharakter des BMF-Merkblatt vom 03.02.04 und aller weiteren „Merkblätter“**

Das BMF bezeichnet die Verfügung vom 03.02.04 lediglich als „Merkblatt zur Anwendung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung“<sup>30</sup>. Vom StraBu Finanzamt Berlin ist zu vernehmen, dass dieses Merkblatt behördenintern als verbindlich angesehen wird. Rechtsetzende Qualität i.S. einer Rechtsverordnung hat das BMF-Merkblatt jedenfalls nicht, da es hier zu einer entsprechenden Ermächtigung im StraBEG fehlt. § 3 Abs. 1 S. 2 StraBEG verlangt, dass die strafbefreiende Erklärung „nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben ist“. In § 3 Abs. 1 S. 5 StraBEG ist das BMF lediglich ermächtigt, den Vordruck für die strafbefreiende Erklärung im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu bestimmen. Weitere Ermächtigungsgrundlagen sind dem BMF nicht erteilt, so dass das „Merkblatt“ vom 03.02.04 rechtlich allenfalls eine Interpretationshilfe oder eine Rechtsmeinung über die Auslegung des BMF darstellt. Die Gerichte werden allerdings, soweit das Merkblatt günstigere Regelungen enthält, als im Gesetz vorgesehen, diese Regelung als antizipierte Verwaltungspraxis über Art. 3 Abs. 1 GG, dem Gleichbehandlungsgrundsatz, entsprechend berücksichtigen müssen. Soweit das Merkblatt aber dem Gesetz entgegensteht und nachteilig gegenüber dem Steuerpflichtigen bzw. Amnestierten wirkt, ist das Merkblatt unbeachtlich und rechtswidrig.

---

<sup>29</sup> Im Ergebnis ebenso: Joecks/Randt, RN 185.

<sup>30</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04,.

Verschiedene Oberfinanzdirektionen sollen schon eigene Richtlinien bzw. Rundschreiben zum StraBEG für ihren Zuständigkeitsbereich<sup>31</sup> erlassen haben. Ein zweites BMF-Merkblatt soll wegen weiterer Unklarheiten bezüglich des StraBEG im Mai 2004 herausgegeben werden. Darüber hinaus soll später zumindest noch ein weiteres BMF-Merkblatt zum StraBEG kommen. Da auch hierfür keine Ermächtigungsgrundlagen im StraBEG (außer bezüglich des Vordrucks gemäß § 3 Abs. 1 S. 5 StraBEG) enthalten sind, kann es sich hierbei ebenfalls nur um Erläuterungen oder Rechtsmeinungen der Finanzverwaltung handeln, die allerdings ebenfalls über Art. 3 Abs. 1 GG auch von den Gerichten zu beachten sind, wenn sich hier eine antizipierte Verwaltungspraxis herauskristallisiert.

## **10. Teil- strafbefreiende Erklärung und besondere Festsetzungsverjährung für alte Zeiträume vor 1993**

Eine Teil- strafbefreiende Erklärung ist nach § 4 Abs. 1 S. 1, § 7 S. 2, § 8 Abs. 1 S. 1, § 11 Abs. 1 S. 1 StraBEG möglich<sup>32</sup>. Eine besondere Verfolgungsverjährung, nämlich für alle Taten vor dem 01.01.1993 entsteht nach § 11 Abs. 1 S. 1, erster Halbsatz StraBEG, wenn eine wirksame strafbefreiende Erklärung abgegeben wurde. Dies gilt auch, wenn sich später herausstellt, dass diese Erklärung unvollständig war, § 11 Abs. 1 S. 1, zweiter Halbsatz StraBEG. Da insoweit nicht eine vollständige wirksame strafbefreiende Erklärung vom Gesetz gefordert ist, genügt es nach dem klaren Gesetzeswortlaut wohl, dass beispielsweise nur für einen Veranlagungszeitraum und eine Steuerart mit Angabe des entsprechenden Lebenssachverhaltes eine Erklärung abgegeben und fristgemäß die Zahlung geleistet wird, so dass die Verfolgungsverjährung zumindest für die Taten vor dem 01.01.1993 eintritt. Dem so handelnden Steuerpflichtigen muss aber klar sein, dass im übrigen eine Überprüfung hinsichtlich der Zeiträume ab 1993 bis 2002 droht und soweit hier keine vollständig wirksame strafbefreiende Erklärung abgegeben wurde, es insoweit bei der üblichen Strafbarkeit und auch der üblichen steuerlichen Änderbarkeit aller Bescheide ab Veranlagungszeitraum 1993 wegen Steuerhinterziehung verbleibt.

## **11. Verwendungsbeschränkung, § 13 StraBEG**

Der Inhalt einer strafbefreienden Erklärung (geschützte Daten) darf vorbehaltlich des Absatzes 2 ohne Einwilligung des Betroffenen nur zur Durchführung dieses Gesetzes sowie für Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b der Abgabenordnung, die sich auf Besteuerungszeiträume und Besteuerungszeitpunkte nach 2002 beziehen, verwendet werden, § 13

---

<sup>31</sup> So in Nordrhein-Westfalen.

<sup>32</sup> Zweifelnd, aber wohl die Möglichkeit der Teil- strafbefreienden Erklärung bejahend: Joecks/Randt, RN 519, 520, 521.

Abs. 1 StraBEG. Die Daten dürfen insbesondere nicht zum Nachteil der Person, die nach diesem Gesetz Straf- oder Bußgeldbefreiung erlangt haben, zu Beweis Zwecken verwendet werden, § 13 Abs. 2 S. 3 StraBEG. Die Verwendungsbeschränkung nach § 13 Abs. 1 StraBEG gilt damit auch für Fälle, in denen die strafbefreiende Erklärung unwirksam ist, zum Beispiel bei unberechtigter Nutzung des günstigen Tarifs, obwohl die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 1 StraBEG eigentlich nicht vorliegen, also etwa in den Fällen einfacher Berichtigungen nach § 153 AO.

Nach § 13 Abs. 1 StraBEG darf der „Inhalt“ einer strafbefreienden Erklärung nur zur Durchführung des Amnestiegesetzes verwendet werden. *Joecks/Randt* schließen aus der Veränderung des Regierungsentwurfs in § 13 Abs. 1 StraBEG, wonach die „Tatsache der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung, die darin enthaltenen Daten und der darauf entrichtete Betrag (geschützte Daten)“ ohne Einwilligung des Betroffenen nur zur Durchführung dieses Gesetzes verwendet werden dürfe, dass mit der nunmehr Gesetz gewordenen Fassung die Tatsache der Abgabe der strafbefreienden Erklärung sowie die Tatsache des gezahlten Betrages wohl nicht geschützte Daten im Sinne des § 13 Abs. 1 StraBEG sein sollen<sup>33</sup>. Versteht man als Inhalt all das, was in dem Vordruck ausgefüllt ist, so dürfte auch die Tatsache der Abgabe der strafbefreienden Erklärung unter die geschützten Daten im Sinne des § 13 Abs. 1 StraBEG zu subsumieren sein. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind jedoch der Scheck oder der Überweisungsträger mit dem betreffenden Verwendungszweck nicht auf den ersten Blick geschützte Daten i.S. des § 13 Abs. 1 StraBEG. Denn die fristgemäße Zahlung und die entsprechende Zweckbestimmung sind zwar Voraussetzungen zur Erlangung der Straffreiheit, jedoch nicht Inhalt einer strafbefreienden Erklärung. Ob diese Differenzierung allerdings vom Gesetzgeber gewollt war und der Gesetzgeber an dieser Stelle möglicherweise einen Ermittlungsansatz für die Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO der Gestalt hinnehmen wollte, dass die Scheckzahlung bzw. die Überweisung und die Verwendungszweckbestimmung (z.B. strafbefreiende Erklärung vom ... mit Steuernummer und Angabe des Steuerpflichtigen) nicht geschützt sein sollen, erscheint zweifelhaft. Man wird vielmehr die geschützten Daten i.S. des § 13 Abs. 1 StraBEG nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes dahingehend auslegen müssen, dass sämtliche Erklärungen und auch Zahlungsmodalitäten sowie die Tatsache der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung von der Verwendungsbeschränkung erfaßt sind.

## 12. Irreführender Hinweis

Der Vordruck der strafbefreienden Erklärung enthält auf S. 1 folgenden Hinweis: „Die strafbefreiende Erklärung ist nur wirksam, wenn der Vordruck einschließlich der Anlage vollständig ausgefüllt wurde“. Dieser Hinweis ist

---

<sup>33</sup> *Joecks/Randt*, RN 544.

irreführend und falsch, da das Gesetz weder eine vollständige Ausfüllung der strafbefreienden Erklärung, noch eine vollständige Nachklärung im Rahmen des StraBEG erfordert. Vielmehr ist auch eine Teil- strafbefreiende Erklärung wirksam, soweit sie persönlich bzw. sachlich reicht, § 4 Abs. 1 S. 1, § 7 S. 1, § 8 Abs. 1 S. 1, § 10 Abs. 3 S. 1, § 11 Abs. 1 S. 1 StraBEG. Da das BMF keine Ermächtigung zur Umsetzung des StraBEG erhalten hat, kann es über das StraBEG hinausgehende, dieses verschärfende Anforderungen nicht stellen. Das Erfordernis der vollständigen Ausfüllung des amtlichen Vordrucks läßt sich nicht aus dem Gesetz ableiten und ist daher nicht rechtmäßig. Ebenso ist das Erfordernis des vollständigen Ausfüllens nicht aus dem Gesetz zu entnehmen, soweit das vollständige Ausfüllen so zu verstehen ist, dass nicht nur materiellrechtlich vollständig, sondern auch formell vollständige Angaben gemacht werden müssten, damit die strafbefreiende Erklärung wirksam wäre. Denn das Gegenteil ist richtig: Auch eine Teil- strafbefreiende Erklärung ist möglich, allerdings ist die steuerliche Abgeltung und die Erlangung der Straffreiheit auf den Umfang des erklärten Teils begrenzt und bleibt im übrigen nach den bisherigen Korrekturvorschriften und den bisher geltenden Strafvorschriften sanktionierbar. Formell muss lediglich die Identifizierbarkeit des Steuerpflichtigen gegeben sein – die formell unvollständige Erklärung ist dennoch wirksam, selbst wenn nicht jedes Feld ausgefüllt ist.

### 13. Verfassungsmäßigkeit

*Joecks/Randt* meinen, dass das Amnestiegesetz verfassungsgemäß sei, da es auf die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung und Steuerfestsetzung hinarbeite<sup>34</sup>. Dass um den Preis des günstigen Tarifs bislang nicht bekannte Steuerquellen offenbart und vor allem künftig dann auch weiterhin erklärt werden würden, ist nach Auffassung von *Joecks/Randt* hinnehmbar. Die Ungleichbehandlung des Tarifs in der Vergangenheit sei bezogen auf die künftige Gleichmäßigkeit des Tarifs ein hinzunehmender Nachteil und wegen des Steueramnestiegesetzes 1990 und 2004/2005 auch noch keine Amnestieroutine gegeben<sup>35</sup>. Diese Gedanken unterstellen, dass möglichst viele Steuerpflichtige nunmehr steuerehrlich werden und deren Steuerquellen auch künftig dem Fiskus erschlossen bleiben. Ob diese logische Bedingung allerdings eintritt, kann zum jetzigen Zeitpunkt niemand vorhersagen. So sehr die Amnestie in der Praxis all denen hilft, die steuerehrlich werden wollten und bisher die finanziellen Mittel nicht mehr hatten, weil sie diese hinterzogenen Beträge für sich oder für ihren Betrieb verausgabt haben und sich nun, durch einen günstigen Tarif, für sie die Chance eröffnet, wieder zum steuerehrlichen Ufer zurückzufinden, so sehr fühlen sich die ehrlichen und den vollen Tarif zahlenden Steuerpflichtigen auf den Arm genommen. Ab wann man eine

---

<sup>34</sup> Joecks/Randt, RN 80, 81.

<sup>35</sup> Joecks/Randt, RN 63, die eine Verfassungswidrigkeit erst annehmen, wenn sich eine Amnestieroutine entwickelt, also die Amnestierungen - wie offenbar in Italien – eine Regelmäßigkeit erreichen, die das Risiko der Bestrafung gegen Null bringt bzw. den Hinterzieher dauerhaft besser stellt als den Steuerehrlichen. Was Joecks/Randt aber nicht beantworten ist die Frage, ab wann eine Amnestieroutine vorliegt.

Amnestieroutine hat, ist unklar. Ist die 2., 3., 4. oder 5. Amnestie dann Amnestieroutine? Gehört dann auch rückwirkend die erste Amnestie, wenn mehrere Amnestiegesetze erlassen werden, schon zu der verfassungswidrigen Amnestieroutine? Was, wenn die gewünschten Milliarden nun aufgrund der Amnestie nicht fließen? Was, wenn „keiner“ an der Amnestie teilnimmt? *Lübke*, Finanzamt für Strafsachen, Berlin, teilte in dem DAI-Seminar am 04./05.03.04 mit, dass sein Finanzamt durchschnittlich jeden Tag eine straffbefreiende Erklärung erhalte. Dies sind für den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes für Strafsachen Berlin „immerhin doch schon“ rund 40 straffbefreiende Erklärungen, werktags gerechnet, in den ersten beiden Monaten der Geltung des Gesetzes. Linear hochgerechnet wären damit 300 straffbefreiende Erklärungen bis zum 31.03.05 in Berlin zu erwarten. Man mag dies vielleicht mit dem gerade erst in Kraft getretenen Gesetz begründen oder mit Abwicklungsfragen bzw. auch nach dem BMF-Merkblatt vom 03.02.04 bestehender Rechtsunsicherheiten. Ob diese Argumente jedoch wirklich überzeugen, erscheint fraglich. Denn ein Selbstanzeigestopp ist spätestens seit der Diskussion über die Amnestie zu verzeichnen gewesen und der entsprechende Nachholeffekt zumindest bislang noch nicht zu erkennen.

So wenig die Selbstanzeigen bzw. straffbefreienden Erklärungen über unser Büro repräsentativ sein müssen, ist jedenfalls auch in unserem Büro auffällig, dass zu Zeiten der Bankendurchsuchung wesentlich mehr Selbstanzeigen abgegeben wurden, als derzeit von der Steueramnestie Gebrauch gemacht wird. Ob dies an dem zeitlich jungen Instrument liegt, das erst seit zwei Monaten gilt, oder ob tatsächlich fast kein Interesse an der Amnestie besteht, werden die nächsten 13 Monate und vor allem die entsprechenden Veröffentlichungen des BMF beweisen müssen. Vor dem Hintergrund, dass seit der öffentlichen Diskussion über das Amnestiegesetz jedenfalls kaum noch Selbstanzeigen gemacht wurden, sondern vielmehr alle, die halbwegs noch zuwarten konnten und kein akutes Entdeckungsrisiko hatten, auch auf die Amnestie warteten, wäre nun mit einem gewissen Nachholungseffekt zu Beginn des Jahres 2004 zu rechnen gewesen. Diesen Nachholungseffekt können wir jedoch aus Sicht unserer Kanzlei, jedenfalls momentan, noch nicht bestätigen. Ob vor diesem Hintergrund eine Überleitung der bislang die Kapitaleinkünfte hinterziehenden Steuerpflichtigen in das steuerehrliche Lager gelingt, erscheint zweifelhaft. Ob die künftig höheren Kontrollmechanismen des Fiskus zu einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen werden, erscheint vor diesem Hintergrund ebenfalls zweifelhaft. Der Kapitalanleger, der bislang sein Geld in Luxemburg oder in der Schweiz oder Liechtenstein angelegt hat, scheint jedenfalls nach hiesigen Erkenntnissen keine Veranlassung zu haben, aus seiner (scheinbar oder jedenfalls bislang) sicheren Position trotz der günstigen Tarife im StraBEG zu offenbaren. Damit scheinen die Thesen von *Joecks/Randt* theoretisch zwar vertretbar zu sein – in der Praxis allerdings wegen des mangelnden gleichmäßigen Gesetzesvollzugs die notwendige Bedingung nicht einzutreten: Die Annahme, dass aufgrund des StraBEG nunmehr alle steuerehrlich werden und die günstigen Tarife für die bislang Steuerunehrlichen der Preis dafür sein soll, dass künftig alle gleichmäßig und

ehrlich besteuert werden, scheint sich in der Praxis bislang wohl jedenfalls nicht umzusetzen.

Schließlich ist verfassungsrechtlich bedenklich, dass gemäß § 10 Abs. 1 StraBEG der zu entrichtende Betrag als Einkommensteuer gilt. Diese gesetzliche Fiktion widerspricht der in Art. 106 GG vorgesehenen Verteilung der verschiedenen Steuerarten. Jedoch gibt diese verfassungswidrige, im Wege der Fiktion vorgenommenen Unqualifizierung sämtlicher hinterzogener Steuerarten i.S. des § 1 I StraBEG in solche der Einkommensteuer, dem einzelnen Steuerpflichtigen keine Beschwerdemöglichkeit hinsichtlich einer Verfassungsbeschwerde. Denn beschwert sind hier allenfalls die entsprechenden Fiskalgläubiger, also Bund, Länder und Kommunen, die ohne die Fiktion des § 10 Abs. 1 StraBEG eine andere Aufteilung des im Rahmen der Amnestie erfolgten Steueraufkommens beanspruchen könnten. Ob von dieser Seite eine Verfassungsbeschwerde oder - genauer gesagt - eine verfassungsrechtliche Prüfung im Rahmen eines Normenkontrollverfahrens wegen der Verletzung von Art. 106 GG beantragt wird, bleibt abzuwarten.

Ob sich Steuerehrliche gegen das StraBEG wehren, bleibt ebenfalls abzuwarten. Denn ein Steuerehrlicher müsste sich in diesem Fall gegen seine eigene Steuerfestsetzung, soweit in seinem Bescheid Kapitalerträge enthalten sind, mit dem Argument wenden, dass durch die Amnestie eine Bevorzugung der Steuerunehrlichen im Verhältnis zu seiner Besteuerung gemäß dem Normaltarif erfolgt. Da die Verfassungsbeschwerde die Rechtswegerschöpfung voraussetzt, dürfte es wohl einige Jahre dauern, bis die Verfassungswidrigkeit des StraBEG vor dem Bundesverfassungsgericht auf dem Prüfstand steht. Selbst wenn eine Richtervorlage gem. Art. 100 GG erfolgen sollte, dürfte wohl die Geltungsdauer des StraBEG abgelaufen sein, bis das Bundesverfassungsgericht zu dessen Verfassungswidrigkeit Stellung nehmen kann.

Die Steuerunehrlichen, die das StraBEG als Brücke zur Steuerehrlichkeit verwenden werden, werden kein Interesse an der Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit des StraBEG haben, da sie die günstigen Tarife und die Möglichkeit Straffreiheit zu erlangen, über das StraBEG nutzen wollen und daher am Bestand des StraBEG interessiert sein müssten. Somit stellt sich die Frage nach dem Sinn der Diskussion der Verfassungswidrigkeit des StraBEG: Diese Frage ist nicht nur theoretischer Art, sondern auch von praktischer Bedeutung: Jeder, der eine straffbefreiende Erklärung nach dem StraBEG abgibt, wird erkennen, dass eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, wenn die Verfassungsgemäßheit in zulässiger Form auf dem Prüfstand steht, erst entscheiden wird, wenn das StraBEG längst nicht mehr in Kraft ist und die selbst im Rahmen der straffbefreienden Erklärung angemeldeten Steuern längst durch die Steueranmeldung bestandskräftig geworden sind<sup>36</sup>. Im Falle der Feststellung einer etwaigen

---

<sup>36</sup> Ebenso: Bundesverfassungsgericht, Entscheidung vom 09.03.04 zur Spekulationssteuer – 2 BvL 17/02 -.

Verfassungswidrigkeit wird über den entschiedenen Einzelfall hinaus die Verfassungswidrigkeit nach den bisherigen vergleichbaren Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts nur die Fälle betreffen, die noch offen, nicht jedoch diejenigen, welche bestandskräftig sind. Damit stellt sich für jeden, der eine strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG abgibt, die praxisrelevante Frage, ob er zumindest rein vorsorglich gegen seine eigene Steueranmeldung binnen der Monatsfrist zunächst einmal fristwährend Einspruch einlegen sollte, ggf. verbunden mit einem Antrag auf Ruhen des Verfahrens, bis die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes geklärt ist. Je nach dem, wie das Bundesverfassungsgericht entscheidet, wird dann die noch offengehaltene Steuerfestsetzung korrigierbar sein, nicht mehr aber die bestandskräftige.

Ein ganz anderes Problem hinsichtlich der Verfassungskonformität des § 7 StraBEG ergibt sich aus den dortigen Ausschlusstatbeständen. Nach § 7 S. 1 Nr. 1 a StraBEG ist mit Erscheinen des Amtsträgers zwecks Betriebsprüfung eine strafbefreiende Erklärung nach dem Amnestiegesetz nicht mehr möglich, obwohl ansonsten das Amnestiegesetz für vorsätzliche aber auch für leichtfertige Verkürzungen anwendbar ist, § 1 Abs. 1, § 6 StraBEG. Warum also bei dem leichtfertig handelnden Steuerpflichtigen eine Selbstanzeige gem. § 378 Abs. 3 AO auch noch nach Beginn der Betriebsprüfung bis zur Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens wirksam möglich ist und bei der strafbefreienden Erklärung nach § 7 StraBEG hier keine Differenzierung zwischen vorsätzlich und leichtfertig handelndem Täter vorgenommen, vielmehr allein auf das Erscheinen des Betriebsprüfers zum Zwecke der Betriebsprüfung abgestellt wird, überzeugt nicht zwingend. Andererseits wird man aus der Differenzierung zwischen § 371 AO und der des § 378 Abs. 3 AO nicht schließen müssen, dass der Gesetzgeber verpflichtet gewesen sei, bei § 7 StraBEG entsprechend ähnlich nach Vorsatz und Leichtfertigkeit zu differenzieren und für letzteren Fall die strafbefreiende Erklärung für einen längeren Zeitraum zuzulassen<sup>37</sup>. Da die Möglichkeit einer Selbstanzeige neben der strafbefreienden Erklärung nach dem StraBEG besteht, verhält sich die konventionelle Selbstanzeige im Verhältnis zur strafbefreienden Erklärung wie zwei sich teilweise, aber nicht vollständig überlappende Kreise, die hinsichtlich der Ausschlusstatbestände viele Ähnlichkeiten und Gemeinsamkeiten haben, aber nicht deckungsgleich sind. Aus dieser Differenzierung wird man keine unsachgemäße Ungleichbehandlung herleiten können, die einen Amnestiewilligen in seinen Grundrechten verletzen könnte. Denn trotz des Willkürverbots wird man nicht annehmen können, dass diese Differenzierung bezüglich der Sperrwirkungen bei der vorsätzlichen und der leichtfertigen

---

<sup>37</sup> Schon das BayOLG hat am 23.01.1982 entschieden, dass die Vorschrift über die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung eine Ausnahmeerscheinung im System des deutschen Strafrechts ist und die weit über die vergleichbaren Vorschriften des Strafgesetzbuches hinausgehende Recht der Selbstanzeige ihre Rechtfertigung alleine in der steuerpolitischen Zielsetzung einer Vermehrung des Steueraufkommens findet, BayOLG Beschluß vom 23.01.1985, RReg 4 St 309/84. Unter diesem Blickwinkel der Rechtswohltat wird es dem Gesetzgeber unbenommen sein, andere Rechtswohltaten wie das Amnestiegesetz mit bestimmten, anderen Sperrwirkungstatbeständen zu versehen.

Begehungsweise in der AO zwingend sind und im StraBEG zwingend hätten übernommen werden müssen.

#### **14. Einleitung des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens nach Abgabe einer strafbefreienden Erklärung zur Sperrung weiterer strafbefreienden Erklärungen?**

Bei den Selbstanzeigen leitet die Finanzverwaltung – rechtswidrig<sup>38</sup> - regelmäßig Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ein. Soweit die Selbstanzeige in sich schlüssig ist und die sich daraus ergebenden Steuerschulden innerhalb der strafrechtlichen Frist bezahlt werden, wird das Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO wieder eingestellt. Mit Spannung darf erwartet werden, ob die Finanzverwaltung bei der strafbefreienden Erklärung ähnliche Schritte erwägt bzw. einsetzt, um Sperrwirkungstatbestände nach § 7 S. 1 Nr. 2 StraBEG zu kreieren. Im Hinblick auf die Verwendungsbeschränkung nach § 13 Abs. 1 StraBEG dürfte eine solche Verfahrenseinleitung zum Zwecke der Sperrung weiterer strafbefreienden Erklärungen unzulässig sein. Denn die geschützten Daten dürfen lediglich nach § 13 Abs. 1 StraBEG zur Durchführung dieses Gesetzes sowie zur Durchführung von Verfahren i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO verwendet werden.

#### **15. Verstöße gegen § 13 Abs. 1 StraBEG**

Lübke teilte auf der DAI-Fachtagung „Steuerstrafrecht“ am 04. bzw. 05.03.04 in Berlin mit, dass die strafbefreiende Erklärung zunächst von der BuStra zwecks Prüfung etwaiger Ausschlusstatbestände nach § 7 StraBEG hin überprüft werden würden. Erst danach würden die strafbefreienden Erklärungen an die Veranlagungsbezirke weitergeleitet<sup>39</sup>. Ein solcher Umgang mit den strafbefreienden Erklärungen ist nicht im Sinne des Gesetzes, da weder eine entsprechende Einwilligung nach § 13 Abs. 1 StraBEG des Betroffenen vorliegt, noch die Prüfung der Ausschlussgründe nach § 7 StraBEG ein Verfahren i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO darstellt, so dass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Weitergabe der Daten an die BuStra-Stellen insoweit nicht vorliegen.

Ebenso rechtswidrig ist die Ablage der strafbefreienden Erklärung in den Veranlagungsakten des Veranlagungsbezirkes. Denn die strafbefreiende Erklärung wird nicht etwa in einer zentralen Sammelakte für alle Steuerpflichtigen dieses Veranlagungsbezirkes gesammelt und dort unter Verschluss gehalten, sondern in der betreffenden Steuerakte des Steuerpflichtigen abgelegt. Dies führt zu dem Problem, dass ein

<sup>38</sup> Burkhard, DStR 2001, 46.

<sup>39</sup> Nach bisherigem Kenntnisstand gibt es diesbezüglich gleichlautende Anweisungen aller OFDs.

Fahndungsprüfer die Akte jederzeit anfordern und durchsehen könnte und auf die strafbefreiende Erklärung stoßen könnte, die in diesem Fall nicht entheftet wird. Solange aber noch keine Fernwirkung bei den Verwertungsverboten anerkannt ist<sup>40</sup>, könnten entgegen § 13 I StraBEG aus dieser Akteneinsicht unliebsame Ermittlungen sich ergeben. Dies ist unproblematisch, für den sich vollständig und wirksam erklärenden Steuerpflichtigen. Probleme löst dies bei Teil-strafbefreienden Erklärungen oder teilweise Unwirksamkeit der strafbefreienden Erklärung aus oder bei der Beweisführung nach § 8 III 2 StraBEG, welcher Lebenssachverhalt mit strafbefreiender Wirkung erklärt wurde. Probleme kann diese Ablage der strafbefreienden Erklärung in der Veranlagungsakte dahingehend ergeben, dass im Falle der Betriebsprüfung der Prüfer die vollständigen Akten des Veranlagungsbezirks zur Vorbereitung auf Anforderung erhält und er dann beim Entdecken der strafbefreienden Erklärung er seine Prüfungsschwerpunkte hiernach ausrichten kann. Dieser Ort der Ablage in den den Betriebs- und Fahndungsprüfern zugänglichen Veranlagungsakten, wie die Praxis derzeit verfährt, entspricht daher nicht der Intention des Gesetzgebers, wie sie in § 13 StraBEG zum Ausdruck kommt.

## 16. Falscher Lebenssachverhalt

Sollte in einer strafbefreienden Erklärung ein falscher Lebenssachverhalt (vorsätzlich oder fahrlässig) angegeben worden sein, kann dieser nicht nachträglich durch Benennung des zutreffenden Lebenssachverhaltes ausgetauscht werden. Geht eine solche Korrektur des Lebenssachverhaltes binnen Monatsfrist ein, wird man die entsprechende Erklärung als (fristgemäßen) Einspruch gegen die Steueranmeldung auslegen müssen. Ist die Monatsfrist verstrichen und die Steueranmeldung in Bestandskraft erwachsen, kann sich der Steuerpflichtige lediglich mit einer erneuten Abgabe einer strafbefreienden Erklärung mit richtigem Sachverhalt (soweit die andere Lebenssachverhaltangabe nicht auslegbar ist) und nochmaliger fristgemäßer Zahlung in die Straffreiheit retten. Denn ein falscher Lebenssachverhalt ist weder ein Schreib- oder Rechenfehler oder eine andere offenbare Unrichtigkeit, die nach § 129 AO auch außerhalb der Monatsfrist berichtigt werden dürfte<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Str. ist, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Fernwirkung bei Beweisverwertungsverboten besteht: dagegen: u.a. BGHSt 34, 362, 364; BGH NSTZ 1996, 48; BGH StV 1995, 398; (allerdings hat der BGH auch eine Fernwirkung für das Beweisverwertungsverbot aus § 7 III G 10 angenommen (BGHSt 29, 244; auch Köln NJW 1979, 1216 ff.)); dafür: Grünwald JZ 1966, 500; Haffke GA 1973, 79; Mittelmeinung: Senge in KK, StPO-Kommentar, vor § 48 RN 45 ff., Eisenberg, Beweisrecht der StPO, 3.A., RN 408 m.w.N.

<sup>41</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 12.9.

## 17. Unvollständige strafbefreiende Erklärung

Ist die abgegebene Amnestieerklärung unvollständig, bleibt die Strafbarkeit von Taten, die auf nicht berücksichtigten Einnahmen beruhen, so bestehen, wie sie vor Abgabe der strafbefreienden Erklärung gegeben war, § 4 Abs. 3 StraBEG. Zu dem erklärten Teil tritt sowohl strafrechtlich als auch steuerlich die im Gesetz vorgesehene steuerliche sowie steuerstrafrechtliche Abgeltungswirkung ein. Für nicht erklärte und später aufgedeckte Teile sind jedoch die üblichen steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen zu ziehen<sup>42</sup>.

Die Unvollständigkeit i.S. des § 4 Abs. 3 StraBEG bezieht sich jedoch nicht auf das vollständige Ausfüllen des Vordrucks, also etwa auf ein formal vollständiges Ausfüllen, sondern auf die materiellrechtliche Vollständigkeit der Nacherklärung. Textziffer 12.5 des BMF-Merkblatts trifft daher diesen Sachverhalt nicht, wenn das BMF dem zuständigen Finanzamt aufgibt, binnen Monatsfrist zur Vermeidung der Unwirksamkeit einer formal mangelhaften Erklärung den Steuerpflichtigen auf die behebbaren formalen Mängel der strafbefreienden Erklärung hinzuweisen und dem Erklärenden Gelegenheit zu geben, diese Mängel binnen eines Monats zu beheben<sup>43</sup>. Das BMF-Merkblatt bestimmt, dass die strafbefreiende Erklärung des Erklärenden, wenn dieser die formalen Mängel innerhalb der ihm gesetzten Frist behoben hat, als von Anfang an wirksam anzusehen ist<sup>44</sup>. Hierfür fehlt es dem BMF an einer gesetzlichen Grundlage: Weder muss die Erklärung vollständig im Sinne einer materiellen Vollständigkeit sein, noch ist es erforderlich, dass der amtliche Vordruck formal vollständig ausgefüllt sein muss. Es reicht jede hinreichende Identifizierbarkeit des Steuerpflichtigen bzw. die Identifizierbarkeit des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum), der Steuerart und des Lebenssachverhaltes. Aus Beratersicht sind natürlich vollständige und eher zu ausführliche Eintragungen in den amtlichen Vordruck zu empfehlen, um hier Risiken für den Mandanten zu vermeiden. Denn der Steuerberater ist im Rahmen seines Mandats verpflichtet, den Weg zu wählen, der am sichersten und effizientesten den rechtlichen Interessen des Steuerpflichtigen dient und am ehesten zu dem gewünschten Ziel führt.

## 18. Rechtsmissbräuchliche Anwendung des StraBEG zwecks billigeren Tarif

Es soll angeblich die Anweisung an die Finanzämter geben, die strafbefreiende Erklärung großzügig zu prüfen. Die Finanzverwaltung handelt hier offenbar nach dem Motto: „Geld her – Deckel drauf“. Dies bietet aber

---

<sup>42</sup> Gotzens, PStR 2004, 57, 60.

<sup>43</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 12.5.

<sup>44</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 12.5.

keine Gewähr dafür, dass im Einzelfall die Finanzverwaltung behauptet, eine Steuerstraftat i.S. des § 1 Abs. 1, § 6 StraBEG läge nicht vor<sup>45</sup>.

Sollte die strafbefreiende Erklärung tatsächlich einmal nicht wirksam sein (z.B. ist dies nach Auffassung der Finanzverwaltung der Fall bei der (bloß) gefaxten strafbefreienden Erklärung<sup>46</sup>), so erfüllt sie jedenfalls die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO, da in ihr der Veranlagungszeitraum, die Steuerart sowie der Lebenssachverhalt mit Betrag genannt sind, so dass mit der unberichtigten Inanspruchnahme eine strafbefreiende Erklärung der Steuerpflichtige steuerstrafrechtlich nichts riskiert, da im Zweifelsfall, aber nicht zu den günstigen Tarifen des Amnestiegesetzes, die Erklärung jedenfalls als Selbstanzeige gewertet wird und strafbefreiende Wirkung hat. Steuerlich wäre aber eine missglückte strafbefreiende Erklärung i.d.R. viel teurer<sup>47</sup> – für den Berater ein Haftungsfall. Es bleibt abzuwarten, ob in die BuStra- bzw. StraBu-Stellen die strafbefreienden Erklärungen unter diesem Gesichtspunkt kritisch überprüfen und hier eventuell Ermittlungsverfahren einleiten und durchführen, nicht um eine Bestrafung zu erlangen, sondern um die teureren Tarife gemäß der konventionellen Selbstanzeige durchzusetzen.

## 19. Verwendungsbeschränkungen, § 13 Abs. 2 S. 2 StraBEG

Die nach Abs. 1 geschützten Daten (Inhalt einer strafbefreienden Erklärung) dürfen zur Durchführung eines strafrechtlichen Verfahrens wegen eines Verbrechens oder wegen eines vorsätzlichen Vergehens, das im Höchstmaß mit Freistrafe von mehr als 3 Jahren bedroht ist (z.B. Vorenthaltung von Arbeitsentgelten, § 266 a StGB; Subventionsbetrug, § 264 StGB; Urkundenfälschung, § 267 StGB), an die zuständigen Strafverfolgungsbehörden und Gerichte übermittelt werden, § 13 Abs. 2 S. 1 StraBEG. Die Übermittlung darf nur auf Ersuchen erfolgen und nicht dazu dienen, ein Verfahren einzuleiten, § 397 AO, § 13 Abs. 2 S. 2 StraBEG. Aus dem Umstand, dass die Anforderung von Daten nicht zur Verfahreseinleitung dienen darf, muss geschlossen werden, dass also ein entsprechender Anfangsverdacht zuvor schon besteht, ohne dass ein Verfahren infolge dessen schon zuvor eingeleitet bzw. bekannt gegeben worden sein muss. Dies zu prüfen, kann nur durch eine entsprechende Akteneinsicht in die betreffenden Akten beim Finanzamt bzw. bei der Staatsanwaltschaft geklärt werden. Auch muss nach dem klaren Wortlaut die Strafverfolgungsbehörde auf die Finanzverwaltung zugehen und diese um Offenbarung bitten – nicht umgekehrt. Es wäre also rechtswidrig, wenn die Finanzverwaltung vorher einen Tipp geben würden, bei welchen Steuerpflichtigen die

---

<sup>45</sup> Zu dem „Berühen“ einer Steuerstraftat und der mißbräuchlichen Inanspruchnahme des StraBEG: Joecks/Randt, RN 523 ff.

<sup>46</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 5.2.

<sup>47</sup> Vgl. Berechnungsmodi: Tabellenhilfen zur Beurteilung finanzieller Amnestiefolgen, V&S, Heft Feb. 04, S. 42, 43.

Strafverfolgungsbehörden die Finanzverwaltung um Übermittlung der geschützten Daten ersuchen sollten. Auch hier ist die Akteneinsicht in die Ermittlungsakte, aber auch in die entsprechenden Besteuerungsakten und insbesondere auch in etwaigen Email-Verkehr oder sonstige elektronische Dateien unerlässlich, § 487 Abs. 2 StPO. Denn es ist grundsätzlich nicht auszuschließen, dass derartige Tipps der Staatsanwaltschaft in elektronischer Form übermittelt werden und diese dann „wie aus heiterem Himmel“ ein entsprechendes Ersuchen nach § 13 Abs. 2 S. 2 StraBEG an die Finanzverwaltung richtet. Das bei Staatsanwaltschaft, Gerichten und Finanzverwaltung so sehr gefürchtete Instrument der Akteneinsicht würde hier möglicherweise manche Überraschung und manches klare Verwertungsverbot zu Tage fördern. Das Argument für die Finanzverwaltung, dass ein Einblick in sämtliche gespeicherten Daten oder die Durchsuchung der Rechneranlagen der betreffenden Finanzbehörden oder der Oberfinanzdirektionen wegen der anderen nach § 30 AO geschützten Daten nicht möglich wäre, kann nicht dazu führen, dass entsprechende Akteneinsichtsgesuche bzw. Einsichtsrechte in die elektronischen Dateien versagt werden. Denn es ist das Problem der Finanzverwaltung, welche mit diesen modernen technischen Mitteln arbeitet, einerseits das Steuergeheimnis i.S. des § 30 AO zu sichern, also etwaige elektronische Sperren bei ihren Rechnern einzubauen, andererseits aber vollumfänglich dem Akteneinsichtsrecht des Beschuldigten bzw. dessen Verteidigers gerecht zu werden. Soweit die Sorge besteht, dass Dateien falsch bzw. ZIP-Dateien unter falschen Namen oder sonstwie verborgen abgelegt werden, müsste die Finanzverwaltung ihre PC-Anlagen dem Verteidiger entsprechend vollständig offenlegen, damit dieser eventuelle Verstöße gegen die Verwertungsverbote nach § 13 Abs. 2 S. 2 StraBEG prüfen kann.

## **20. Anonymisierter Abruf des Vordrucks?**

Das BMF hat die Kritik berücksichtigt, dass im Falle der Abholung eines Vordrucks beim Pförtner des Finanzamtes bezüglich der strafbefreienden Erklärung ein Entdeckungsrisiko für die betreffenden Steuerpflichtigen entstanden wäre<sup>48</sup>. Zwar wurde auf den amtlichen Vordruck nicht verzichtet, indes ist eine Abholung beim Finanzamt nicht mehr erforderlich, sondern dieser kann bzw. muss aus dem Internet heruntergeladen werden. Der Vordruck ist angeblich anonym über die Homepage des Bundesministeriums für Finanzen abrufbar. Warum wurde auf das Formerfordernis nicht verzichtet? Wer weiß, ob die den Vordruck abrufenden PC-Adressen nicht erfasst und im Falle einer Nichtabgabe bezüglich der dazugehörigen Steuerpflichtigen steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen diese eingeleitet werden? Technisch jedenfalls ist das problemlos möglich, nicht nur die Anzahl der täglichen Abfragen, sondern auch die Identifikation der Abfrage vorzunehmen bzw. zu erfassen. Liegt damit in jeder Abfrage der Downloads

---

<sup>48</sup> Burkhard, StB 2003, 371.

beim BMF über das StraBEG und das Merkblatt sowie über den Vordruck eine Einladung zur Einleitung eines Strafverfahrens, wenn nicht bis spätestens zum 31.03.05 eine strafbefreiende Erklärung abgegeben wurde?

## 21. Mögliche Fehlerquellen

Fehlerquellen bei Ausfüllung des amtlichen Vordrucks können eigentlich nur dann entstehen, wenn Steuerpflichtige (unberaten) selbst die strafbefreiende Erklärung ausfüllen und annehmen, dass die Finanzverwaltung die jeweiligen Prozentsätze bei den Steuerarten selbst berechnen würde und somit die Einnahmen nicht mit den jeweiligen Prozentsätzen auf S. 1 und S. 2 des amtlichen Vordrucks eintragen, d.h. die entstehende Steuerschuld nicht korrekt berechnen. Für die Finanzverwaltung sind derartige Fehler (zunächst) nicht zu erkennen, wenn die Einnahmen bzw. die Summen der Einnahmen nicht um die Prozentsätze der jeweiligen Steuerart reduziert bzw. multipliziert sind und hierauf der Nachforderungsbetrag richtig errechnet ist. Der Steuerpflichtige zahlt dann zuviel bzw. bei unberechtigter Vorsteuer, § 1 Abs. 4 Nr. 3 StraBEG, zu wenig. Der entsprechende Multiplikationsschritt ist im Vordruck nicht vorgesehen, so dass der Vordruck zumindest für Laien Risiken birgt. Ist zuviel gezahlt und die Steueranmeldung bestandskräftig (nach einem Monat), kann der Steuerpflichtige das zuviel gezahlte Geld nicht zurückfordern. Hat er zu wenig gezahlt (Umsatzsteuer, § 1 Abs. 4 Nr. 2 StraBEG), kann er eine weitere strafbefreiende Erklärung abgeben, wenn noch kein Sperrwirkungstatbestand i.S. des § 7 StraBEG gegeben ist. Ist ein Sperrwirkungstatbestand eingetreten, ist jedoch eine Bestrafung wegen dieses Berechnungsfehler und wegen dieser Vorsteuer-Korrekturen nicht möglich, da die unrichtig berechnete Vorsteuer bezüglich der Steuerart, des Veranlagungszeitraums und hinsichtlich des Lebenssachverhaltes genannt ist, so dass darin zumindest konkludent eine strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO steckt. Die Rechtsfolge ist damit, dass zwar das StraBEG insoweit keine Anwendung findet, wenn zwischenzeitlich ein Sperrwirkungstatbestand eingetreten ist. Hier kann auch nicht nachgebessert werden, jedoch ist eine Bestrafung ausgeschlossen und eben dieser Teil mit den üblichen Tarifen im Rahmen der konventionellen Selbstanzeige nachzuerklären bzw. nachzuzahlen. Ein derartiger Berechnungsfehler ist auch nicht nach § 129 AO zu korrigieren, da es an einer offenbaren Unrichtigkeit fehlt, da die Nichtanwendung der Prozentsätze im amtlichen Vordruck nicht abgefragt wird und somit eine Zugrundelegung einer falschen Prozentsatzzahl oder das völlige Vergessen der Prozentsatzzahl bei Berechnung der nachzuversteuernden Einnahmen im Vordruck nicht offenkundig wird. Ob der Steuerpflichtige damit durchdringen kann, dass er seine Berechnungen später vorlegt und dann damit die Offenkundigkeit des Rechenfehlers oder des Selbstberechnungsfehlers dokumentiert, erscheint zweifelhaft. Bei einem Finanzbeamten würde man aber bei einem Aktenvermerk und einem entsprechenden Übertragungsfehler eine Offenkundigkeit des Berechnungs- oder Übertragungsfehlers und damit die Anwendbarkeit des § 129 AO

annehmen<sup>49</sup>. Warum dann nicht gleiches auch für den Steuerpflichtigen gelten müsste, wäre jedenfalls dann zu diskutieren.

## 22. Verfahrenseinleitungen nach Erklärungsabgabe? Mitteilung an Disziplinarbehörden?

Es ist derzeit unklar, ob die Finanzverwaltungen nach Eingang von strafbefreienden Erklärungen, zwecks Schaffung eines Sperrwirkungstatbestandes nach § 7 StraBEG, Strafverfahren einleiten<sup>50</sup>. Diese rechtswidrige und dem Gesetzeszweck widerlaufende Verwaltungspraxis war jedenfalls bislang bei konventionellen Selbstanzeigen festzustellen<sup>51</sup>. Ob die Finanzverwaltung auf den Eingang der strafbefreienden Erklärung ebenso reagiert, bleibt abzuwarten. Ob Mitteilungen bei Beamten seitens der Finanzämter an die Disziplinarbehörden über die erfolgten Steuerhinterziehungen und den Umstand der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung berichten, oder ob Mitteilungen an Regierungspräsidien wegen steuerlicher Unzuverlässigkeiten zwecks Einleitungen von Gewerbeuntersagungsverfahren erfolgen<sup>52</sup>, bleibt ebenso abzuwarten<sup>53</sup>. Gemäß BMF-Schreiben vom 04.05.1990<sup>54</sup> sind die Finanzverwaltungen jedenfalls verpflichtet, bei Beamten an die entsprechende Disziplinarbehörde Mitteilungen über steuerliche Verfehlungen zu machen. Das StraBEG enthält hierzu keine ausdrückliche Regelung. Ob das Verwendungsverbot nach § 13 Abs. 1 StraBEG einer entsprechenden Mitteilung entgegensteht, erscheint jedenfalls fraglich. Denn wenn, wie *Joecks/Randt* meinen, nun nur noch der Inhalt der strafbefreienden Erklärung geschützte Daten darstellen würde, der Umstand der Abgabe der strafbefreienden Erklärung als solcher aber nicht und ebenso nicht die Zahlung des betreffenden Betrages, bliebe jedenfalls Raum, den alten BMF-Erlass vom 05.04.1990 umzusetzen und Kontrollmitteilungen zu schreiben. Dies würde für alle Beamten zu dem unerträglichen Ergebnis führen, dass sie zwar straffrei wären und eine steuerliche Abgeltung mit einer strafbefreienden Erklärung erzielen würden, jedoch der Disziplinargewalt ihres Dienstherrn wegen der in der Vergangenheit vorgenommenen steuerlichen Verfehlungen unterlägen. Dass ein derartiges Vorgehen nicht dem Sinn und Zweck einer Selbstanzeige und auch nicht dem Sinn und Zweck des Amnestiegesetzes entspricht, ist evident<sup>55</sup>.

<sup>49</sup> Brockmeyer in Klein, AO, § 129 RN 4, 5; BFH/NV 1990, 205.

<sup>50</sup> Von Briehl / Ehlscheid: FN.339: Nach Heine, 17. Deutscher Steuerberatertag 1994, Protokoll 1995, 136, sollen Selbstanzeigen, insbesondere solche größeren Umfangs, Fahnder anziehen, von Briel / Ehlscheid, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 3 RN 305.

<sup>51</sup> Burkhard, PStR 2000, 233; Kohlmann, § 371 RN 254; a.A. Joecks/Randt, RN 559.

<sup>52</sup> Rüsken in Klein, AO, § 30 RN 195

<sup>53</sup> Joecks/Randt, RN 285.

<sup>54</sup> BMF Nr. 15 Mistra (Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen; vgl. auch BDO i.d.F. v. 20.07.1967, zuletzt geändert durch Gesetz vom 29.06.1998, BGBl 1998 I, 1666.

<sup>55</sup> Ebenso zu Recht gegen die Möglichkeit, Beamte disziplinarrechtlich wegen einer Selbstanzeige zu verfolgen: Hardtke, AO-StB 2003, 98.

Ob man aus der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung auf die gewerbsteuerliche Unzuverlässigkeit nach § 35 GewO schließen kann, da der Steuerpflichtige nachweislich über mehrere Jahre, möglicherweise auch über eine Anschlusselbstanzeige bis 2003 oder durch eine Anschlusselbstanzeige bezüglich Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldung bis in die jüngsten Zeiträume hinein steuerunehrlich gewesen ist und seine steuerliche Zuverlässigkeit und damit seine Zuverlässigkeit i.S. des § 35 GewO überhaupt in Frage steht, erscheint jedenfalls diskussionswürdig. Auch hier könnte man, wenn man *Joecks/Randt* folgen würde, dass mit Inhalt der Erklärung nur sehr eng der eigentliche Inhalt gemeint wäre und nicht die Abgabe als solche, die Meinung vertreten, den Umstand der Abgabe der strafbefreienden Erklärung dem zuständigen Regierungspräsidium mitzuteilen und ein Gewerbeuntersagungsverfahren einleiten zu lassen. Da schon selbst relativ kleine steuerliche Rückstände und auch mehrfach verspätete Abgaben von Steuererklärungen die Finanzverwaltung angeblich berechtigen sollen, derartige Mitteilungen gegenüber dem Regierungspräsidium zu machen und dies auch angeblich mit § 30 AO vereinbar ist<sup>56</sup>, kann nicht ausgeschlossen werden, dass auch der Umstand der strafbefreienden Erklärung und die Höhe des Zahlbetrages dem Regierungspräsidium mitgeteilt wird. Ob derartige Verfahren erfolgreich zu einer Gewerbeuntersagung führen können, erscheint allerdings eher fraglich, da unstreitig der Inhalt der strafbefreienden Erklärung zu den geschützten Daten gehört und damit dem Verwendungsverbot i.S. des § 13 Abs. 1 StraBEG unterliegt, so dass in etwaigen Kontrollmitteilungen an das Regierungspräsidium nicht mitgeteilt werden dürfte, für welche Veranlagungszeiträume von 1993 – 2002 mit dem Gewerbebetrieb in Verbindung stehender Einnahmen verkürzt wurden und welche Höhe diese Hinterziehungen umfassen.

### 23. Abgeltungswirkung, § 12 StraBEG

Für die Jahre vor 1993 gelten im Interesse der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens die in § 11 StraBEG genannten Ansprüche steuerlich als erloschen, wenn sie der Finanzbehörde bei Eingang einer strafbefreienden Erklärung noch nicht bekannt waren. Dies gilt selbst dann, wenn sich später herausstellt, dass die Erklärung nicht vollständig war, § 12 StraBEG. § 12 StraBEG soll nach Auffassung des BMF<sup>57</sup> dann nicht anwendbar sein, soweit wegen eines in § 11 StraBEG genannten Steueranspruchs ein steuerliches oder strafrechtliches Ermittlungsverfahren läuft oder ein außergerichtliches oder gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren anhängig ist. Dies überzeugt nicht. Nach dem Gesetz müssen die Steueransprüche der Finanzbehörde bei

<sup>56</sup> Rüsken in Klein, AO, § 30 RN 195.

<sup>57</sup> BMF, Merkblatt vom 03.02.04, Textziffer 13.2, zweiter Absatz.

Eingang einer wirksamen strafbefreienden Erklärung noch nicht bekannt gewesen sein. Bei einer Verfahrenseinleitung z.B. für die Veranlagungszeiträume 1993 – 1998 wegen Einkommensteuerhinterziehung, etwa weil umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Hinterziehungen aufgrund von Scheinrechnungen vermutet werden bzw. aus Sicht der Finanzverwaltung bekannt sind, sind Steueransprüche für die Vorjahre außerhalb des Einleitungszeitraums sowie für die nachfolgenden Jahre nicht automatisch bekannt. Soweit also dort andere Scheinrechnungen oder andere Steuerhinterziehungen stattgefunden haben, wäre insoweit eine strafbefreiende Erklärung nicht ausgeschlossen.

Es könnte also beispielsweise in einem derartigen Fall eine strafbefreiende Erklärung wegen anderer Scheinrechnungen oder anderer zu Unrecht gebuchter Betriebsausgaben oder sonstiger nicht erklärter Einnahmen für die nicht gesperrten Veranlagungszeiträume 1999 – 2002, für 2003 beispielsweise eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO und gegebenenfalls die Anmeldesteuer bis zum letzten aktuellen Voranmeldezeitraum abgegeben werden. Damit tritt entgegen der Auffassung des BMF (Textziffer 13.2, zweiter Absatz) die Erlöschungsfiktion auch für die Jahre vor 1993 ein, auch wenn der Zeitraum 1993 – 1998 nicht von der strafbefreienden Erklärung umfasst war. Denn das Gesetz sieht in § 12 S. 2 StraBEG vor, dass die steuerliche Erlöschungsfiktion selbst dann eintritt, wenn die Erklärung nicht vollständig war, d.h. speziell bestimmte Steuerarten oder bestimmte Veranlagungszeiträume nicht im Rahmen der strafbefreienden Erklärung erfasst waren, obwohl sie hätten erfaßt werden müssen. Dasselbe gilt auch, wenn lediglich eine Teilstrafbefreiende Erklärung abgegeben wird, für alle oder einige Steuerarten oder alle oder einige Veranlagungszeiträume.

#### **24. Sachliche Weite des Ausschlussgrundes des § 7 S. 1 Nr. 2 StraBEG (Einleitung und Bekanntgabe eines Strafverfahrens)**

Ist beispielsweise für die Zeiträume 1996 – 2001 eine Einleitung eines Verfahrens wegen des Verdachts einer Steuerstraftat dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben, so stellt sich die Frage, ob die Einleitung sämtliche Einkunftsarten sperrt oder nur die entdeckten Taten. Resultiert beispielsweise die Verfahrenseinleitung aus einer Betriebsprüfung nach § 193 I AO, in der der Betriebsprüfer meint, betriebliche Einnahmen seien nicht vollständig erfasst oder betriebliche Ausgaben zu Unrecht geltend gemacht, stellt sich damit die Frage, ob eine strafbefreiende Erklärung für beispielsweise nicht oder nicht vollständig erklärte Vermietungseinkünfte oder für Einkünfte aus Kapitalvermögen, also aus anderen zweifelsfrei noch nicht entdeckten und in der Prüfungsanordnung nicht genannten Einkunftsarten mit strafbefreiender Wirkung und steuerlicher Abgeltungswirkung erklärt werden können. Dies ist meines Erachtens zu bejahen, da die Sperrwirkung nicht die genannte Steuerart, sondern nur die entdeckte Tat, also den Lebenssachverhalt betrifft und die nicht betrieblichen Einkünfte nicht Gegenstand der

Prüfungsanordnung und somit nicht wegen des Erscheinens des Prüfers gesperrt sind<sup>58</sup>.

## 25. Probleme bei Schätzungen und Vollschätzungen im Rahmen des § 8 Abs. 3 S. 2 AO

Der Steuerpflichtige schätzt, wenn ihm konkrete Unterlagen oder Aufzeichnungen nicht zur Verfügung stehen, seine bislang nicht erklärten Einnahmen. Wie soll er nun beweisen, dass bestimmte, in einem anderen Zusammenhang von der Finanzverwaltung gefundene und nicht erklärte Einnahmen nun gerade in seiner Schätzung enthalten sind?

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S hat einen Pkw-Gebrauchtwagen-Handel und verkauft manchen Uraltwagen ohne Aufzeichnung der Fahrgestellnummer oder sonstiger identifizierbarer Fahrzeugdaten „schwarz“. Nun will er die Einnahmen berichtigen. Aufzeichnungen gibt es nicht mehr. Er meint jedoch, dass er hier pro Monat nicht mehr als 5.000,00 DM „schwarze“ Umsätze hatte.

Lösungsansatz:

Das StraBEG sieht ebenso wenig wie das BMF eine Schätzungsmöglichkeit der bislang nicht erklärten Einnahmen ausdrücklich vor. Greift man hier auf die bei der Selbstanzeige geltenden Regeln zurück, ist eine Schätzung oder auch eine Vollschätzung problemlos möglich<sup>59</sup>. Dogmatisch knüpft man die Schätzungsmöglichkeit der Selbstanzeige daran an, dass auch eine Verurteilung auf einer Schätzung bzw. Vollschätzung beruhen könne, weswegen das entsprechende Gegenstück, die Selbstanzeige oder jetzt die strafbefreiende Erklärung ebenfalls eine Schätzung oder eine Vollschätzung ermöglichen muss<sup>60</sup>. Wegen der Vermutung des § 8 Abs. 3 S. 1 StraBEG muss von Gesetzes wegen davon ausgegangen werden, dass die nachträglich gefundenen „schwarzen“ Einnahmen nicht in der strafbefreienden Erklärung enthalten sind. Wie soll der Steuerpflichtige aber nun in dieser Situation beweisen, dass er mit diesem „nicht mehr als 5.000,00 DM Umsatz pro Monat“ just genau beispielsweise den roten Pkw aus dem Monat März 1996 mit anzeigen wollte, den die Finanzverwaltung im Nachhinein gefunden hat, an den er sich aber im Detail überhaupt nicht mehr erinnern kann? *Joecks/Randt* weisen darauf hin, dass in diesen Fällen steuerstrafrechtlich in dubio pro reo

<sup>58</sup> Burkhard, wistra 1998, 256.

<sup>59</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RN 62, 69 ff.

<sup>60</sup> Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 54 ff.; ebenso Joecks/Randt, RN 513; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RN 71; Wendt/Heyn ZfZ 1979, 232; a.A. Engelhardt in HHSp, AO- und FGO-Kommentar, § 371 RN 115: nur Ergänzungsschätzung; a.A.: auch Brenner ZfZ 1979, 141.

die Strafbarkeit aufgrund der strafbefreienden Erklärung entfallen würde, allerdings steuerlich eine Doppeltzahlung in Betracht käme<sup>61</sup>. Dies wäre sicherlich eine äußerst unbefriedigende Situation, weswegen heute einer Schätzung bzw. Vollschätzung im Rahmen der strafbefreienden Erklärung nur äußerste Vorsicht geboten sein kann. Soweit die Finanzverwaltung hier großzügig prüft und auch später bei zufälligen Erkenntnissen über steuerstrafrechtliche Fälle großzügig bei Schätzungsfällen verfahren würde, wäre das Problem gelöst. Aufgrund der gesetzlichen Vermutung des § 8 Abs. 3 S. 1 StraBEG laufen diese Fälle jedoch unweigerlich in Problembereiche hinein, da der Steuerpflichtige hier naturgemäß keine Erinnerung und auch keine konkreten Aufzeichnungen mehr hat, andernfalls bräuchte er gar nicht erst zu schätzen. Die Schätzungsfälle sind also derzeit vor Geltung eines neuen BMF-Schreibens äußerst gefährlich und äußerst problematisch. Eine einzig vernünftige Regelung könnte allenfalls dadurch erreicht werden, dass das BMF in einem neuen Schreiben diesbezüglich für eine Rechtsklarheit zu Gunsten des Steuerpflichtigen sorgt, um die Quote der strafbefreienden Erklärungen zu erhöhen und weitere Anreize zu schaffen. Eine solche Selbstbindung der Verwaltung könnte so aussehen, dass das BMF bindend für die nachgeordnete Finanzverwaltung vorgibt, den Grundsatz „in dubio pro reo“ auch bezüglich der steuerlichen Abgeltungswirkung bei Schätzungsfällen anzuwenden. Damit bliebe es bei einer Teilstrafbarkeit des Steuerpflichtigen nur, wenn im obigen Beispielfall für einen Monat mehr als 5.000,00 DM „schwarze“ Umsätze uralt gebrauchter Pkw entdeckt und ihm nachgewiesen werden könnten.

## 26. Einreichung der strafbefreienden Erklärung

Um das Risiko eines zufälligen Untergangs der strafbefreienden Erklärung oder des Verrechnungsschecks auf dem Postwege oder auch bei der Finanzverwaltung zu vermeiden, empfiehlt es sich die strafbefreiende Erklärung zusammen mit dem entsprechenden Verrechnungsscheck der selbstberechneten Zahllast bei dem zuständigen Finanzamt persönlich abzugeben und auf eine entsprechenden Kopie der strafbefreienden Erklärung sowie auf einer Kopie des Verrechnungsschecks sich den Erhalt durch die Finanzbehörden mit entsprechendem Stempelaufdruck und Datum und Uhrzeit quittieren zu lassen. Soweit die strafbefreiende Erklärung zusammen mit einem entsprechenden Verrechnungsscheck am 31.12.04 bzw. 31.03.05 in den Briefkasten des zuständigen Finanzamtes eingeworfen werden, empfiehlt es sich, dass ein Zeuge vom betreffenden Steuerpflichtigen mitgenommen wird, der nicht nur den Umstand des Einwerfens eines Briefumschlages bei der Finanzbehörde bezeugen kann, sondern auch den Inhalt des Briefumschlages, d.h. also den Inhalt der strafbefreienden Erklärung

<sup>61</sup> Joecks/Randt, RN 518.

sowie die Tatsache der Beifügung des entsprechenden Verrechnungsschecks kennt. In derartigen Fällen kann der Zeuge auf der Kopie der strafbefreienden Erklärung bzw. der Kopie des Verrechnungsschecks quittieren, dass er am 31.12.04 bzw. 31.03.05 bei dem Einwerfen beim Finanzamt zugegen war und den Inhalt des eingeworfenen Schreibens kannte bzw. bestätigen, dass die Kopie der strafbefreienden Erklärung und die Kopie des Verrechnungsschecks mit dem Inhalt des eingeworfenen Briefes übereinstimmt.