

Jürgen R. Müller

Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren

Praxis – Beratung – Gestaltung

3., neu bearbeitete Auflage

Die Selbstanzeige im Steuer- strafverfahren

Praxis – Beratung – Gestaltung

Von

Jürgen R. Müller

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht

3., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-23611-4>

Zitiervorschlag:

Müller, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, 3. Auflage 2023, Rn. ...

ISBN 978-3-503-23611-4 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-23612-1 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

www.ESV.info

Druck: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort zur 3. Aufl.

Steuerstrafrecht – Quo vadis Ampel?

In den Jahren 2011 und 2014 war der Fokus des Gesetzgebers auf die Reform der Selbstanzeigevorschrift gerichtet. Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011 und dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 wurden die Bedingungen einer strafbefreienden Selbstanzeige erheblich verschärft. Die Änderungen sind zurückzuführen auf die Erkenntnisse der Steuerverwaltung in Folge des Ankaufs von sog. Steuersünder-CDs. Betroffen waren in erster Linie Bankkunden, zumeist Privatpersonen, die ein Konto in der Schweiz, Liechtenstein, Österreich und Luxemburg geführt haben.

Unabhängig davon ist seit vielen Jahren die Tendenz der Koordination verschiedener nationaler Steuersysteme mit dem Ziel der Bekämpfung der Steuervermeidung zu erkennen. Die OECD statuiert, dass multinationale Unternehmen ihre Steuerlast verringern oder die Besteuerung ganz umgehen, indem sie ihre Einkünfte auf Gesellschaften in Steueroasen verschieben, wo tatsächlich nur geringe wirtschaftliche Tätigkeit stattfindet. Diese Art der Steuervermeidung durch die Verkürzung und Verlagerung von Gewinnen wird im Englischen als **Base Erosion and Profit Shifting**, kurz **BEPS**, genannt. Diese Taktik war nicht strafbar. Sie untergräbt jedoch das Vertrauen in Steuergerechtigkeit und verzerrt den Wettbewerb zwischen Unternehmen sowie zwischen verschiedenen Volkswirtschaften. In der Folge des sog. BEPS-Projektes sind eine Vielzahl an nationalen Meldepflichten ergangen, deren Verstoß eine Ordnungswidrigkeit darstellt.

Auch in dem Koalitionsvertrag von SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP¹ nimmt in dem detaillierten steuerpolitischen Programm die **Intensivierung des Kampfes gegen Steuerhinterziehung, Geldwäsche und Steuervermeidung** sowie ein aktiver Einsatz für die Einführung der globalen Mindestbesteuerung eine große Rolle ein. In dem Koalitionsvertrag heißt es: „Das strategische Vorgehen gegen Steuerhinterziehung, Finanzmarktkriminalität und Geldwäsche werden wir im Bundesfinanzministerium organisatorisch und personell stärken, und dabei auch Zoll, Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen (BaFin) und die Financial Intelligence Unit (FIU) stärken.“ Wenig später heißt es: „Es ist eine Frage der Gerechtigkeit und der Fairness, Steuerhinterziehung und aggressive Steuergestaltungen mit größtmöglicher Konsequenz zu verfolgen und zu unterbinden. Deutschland wird beim Kampf gegen Steuerhinterziehung und aggressiver Steuervermeidung eine Vorreiterrolle einnehmen.“ Die im Koalitionsvertrag von SPD, Bündnis 90/Die Grünen

1 Koalitionsvertrag 2021–2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und den Freien Demokraten (FDP), S. 166 f.

und FDP gewählte Formulierung zeigt deutliche Parallelen zu der Formulierung der OECD auf.

Die bereits ab 01.07.2020 eingeführte Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (§§ 138d bis 138k AO) soll auch auf nationale Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Mio. Euro ausgeweitet werden. Zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges soll erstmals ein elektronisches Meldesystem bundesweit einheitlich eingeführt werden, dass für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet werden soll.

Der Fokus im Steuerstrafrecht ist schon lange nicht mehr auf Privatpersonen mit einem im Ausland geführten Bankkonto gerichtet, sondern **auf multinationale Unternehmen, die ihre Steuerlast verringern oder die Besteuerung ganz umgehen**, indem sie ihre Gewinne auf Gesellschaften in Steueroasen verschieben, wo tatsächlich nur geringe wirtschaftliche Tätigkeit stattfindet. Diese Gesellschaften müssen sich mit der Selbstanzeigevorschrift intensiv befassen. Hierbei spielt wiederum das Entdeckungsrisiko eine besondere Rolle. Hilfreich ist dabei der Aufbau eines steuerlichen Risikomanagement-Systems, ein sog. Tax RMS.

Mainz, im Juni 2023

Jürgen R. Müller

Vorwort zur 2. Aufl.

Das deutsche Steuerstrafrecht hat mit dem Ankauf von Daten-CDs und der damit im Zusammenhang stehenden **Reformierung der Selbstanzeigevorschrift** immer mehr an praktischer Bedeutung gewonnen. Zunächst hat der Gesetzgeber durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 die Regelungen für eine Selbstanzeige deutlich verschärft. Auch mit dem **Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung** widmet der Gesetzgeber seine volle Aufmerksamkeit der konsequenten Verfolgung von Steuerhinterziehung. Zu diesem Zweck wurden sowohl die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige als auch zum Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen zum 1.1.2015 nochmals deutlich verschärft. Der Gesetzgeber bringt mit der Verschärfung der Regelung zur strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung klar zum Ausdruck, dass **Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt** ist.

Der Beratungsbedarf der Steuerpflichtigen in Bezug auf eine Selbstanzeige hat daher erheblich an Bedeutung gewonnen. Der Fokus der Gesetzesänderung ist auf den **Steuerhinterzieher ausländischer Kapitalerträge** gerichtet. Für diesen ist der Umgang mit der Verlängerung der Anlaufhemmung bei der Verjährung der steuerrechtlichen Festsetzung für den Fall, dass unversteuerte Kapitalerträge aus Nicht-EU-Staaten stammen, die nicht am automatischen Datenaustauschverfahren teilnehmen, von besonderer Wichtigkeit. Diese Norm birgt die größten Gefahren in der Beratungspraxis.

Soweit sich nunmehr die Berichtigungspflicht auf einen Zeitraum von zehn Jahren erstreckt, trifft diese Änderung nicht nur den Steuerhinterzieher von Kapitalvermögen, sondern insb. auch Unternehmen, die eine Selbstanzeige erstatten wollen. Diese sind von der Senkung der Grenze, bis zu der eine Steuerhinterziehung ohne Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrages bei Selbstanzeige straffrei bleibt, von 50 000 Euro auf 25 000 Euro bei gleichzeitiger Einführung einer Staffelung des Zuschlags in § 398a AO abhängig vom Hinterziehungsvolumen am stärksten betroffen. Auch einige wenige Vorschriften zum Ausschluss der Selbstanzeige tangieren ausschließlich die **Unternehmensselbstanzeige**. Klarstellend wurde die Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 371 AO bei der Umsatzsteuervoranmeldung und der Lohnsteueranmeldung normiert. Erschwerend wirkt sich die Erweiterung der Sperrwirkung der Selbstanzeige auf insb. die Umsatzsteuer-Nachschau und die Lohnsteuer-Nachschau aus.

Liest man § 371 AO, entsteht angesichts des klaren und eindeutigen Wortlauts der Eindruck, dass es sich bei der Selbstanzeige um ein Institut handelt, bei dem auf einfache Weise Straffreiheit erlangt werden kann. Ein Blick auf die einschlägigen Kommentierungen zeigt, dass jede Voraussetzung des § 371 AO in Literatur und Rechtsprechung umstritten ist. Zur Vermeidung haftungsrechtlicher Risiken sollte der steuerliche Berater sehr genau über die Rechtslage informiert

sein, denn die Beratung über die Selbstanzeigemöglichkeit gehört zu seinen wesentlichen Aufgaben.

Wegen der Rechtsnatur der Selbstanzeige im Falle der Steuerhinterziehung nach § 370 AO als persönlicher Strafaufhebungsgrund ist die Beratung für den Steuerpflichtigen von großer Bedeutung. **Steuerrechtliche und strafrechtliche Aspekte** fließen in die **Selbstanzeigeberatung** mit ein. Die Beratung ist deshalb außerordentlich diffizil und stellt für alle steuerlichen Berater eine große Herausforderung dar.

Dieses Praxisbuch richtet sich daher an die Angehörigen steuerberatender Berufe, insb. an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, steuerberatende Anwälte und Strafverteidiger, und soll diesen Berufsgruppen einen **Ratgeber für die tägliche Praxis** an die Hand geben, in dem die Probleme bei der Anfertigung einer Selbstanzeige und Berichtigungserklärung umfassend dargestellt werden.

Praktische Beispiele zu einzelnen Problemkreisen veranschaulichen die theoretischen Ausführungen. Sie sollen den Benutzer in die Lage versetzen, in der eigenen Praxis eine umfassende Selbstanzeigeberatung durchzuführen. Besondere Aufmerksamkeit wurde der Anfertigung von Selbstanzeigen gewidmet.

Das Manuskript wurde im Wesentlichen im Dezember 2014 abgeschlossen. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Schrifttum nach diesem Stichtag konnten nicht mehr berücksichtigt werden.

Anregungen, Hinweise und Kritik aus Theorie und Praxis werden gerne entgegengenommen. Besonderer Dank gebührt Herrn Rechtsanwalt Christian Fischer, tätig in meiner Kanzlei, der mir mit Rat und Tat jederzeit zur Seite stand.

Mainz, im Dezember 2014

Jürgen R. Müller

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Aufl.	<u>5</u>
Vorwort zur 2. Aufl.	<u>7</u>
Literaturverzeichnis	<u>15</u>
Abkürzungsverzeichnis	<u>17</u>
1. Kapitel Überblick über die Berichtigungstatbestände	<u>25</u>
A. Steuerrechtliche Berichtigungstatbestände	<u>25</u>
B. Sonstige Berichtigungstatbestände	<u>27</u>
2. Kapitel Auslöser für strafrechtliche Ermittlungen	<u>29</u>
Literatur	<u>29</u>
A. Erforschungspflicht der Steuerfahndung	<u>29</u>
B. Anlässe zur Selbstanzeige	<u>29</u>
I. Tatverdacht in Folge einer Außenprüfung beim Steuerpflichtigen	<u>30</u>
II. Datenzugriff der Finanzverwaltung	<u>34</u>
III. Tatverdacht bei Dritten in Folge von Kontrollmitteilungen	<u>37</u>
IV. Entdeckungsrisiko durch das Gesetz zur Abwehr von Steuer- vermeidung und unfairer Steuerwettbewerb sowie zur Änderung weiterer Gesetze	<u>38</u>
V. Internationale Kontrollmitteilungen	<u>40</u>
VI. Transaction-Network-Analysis-Tool zum Kampf gegen Umsatz- steuerbetrug	<u>40</u>
VII. Verdachtsmeldung an die FIU	<u>41</u>
VIII. Gruppenanfragen als Mittel der internationalen Amtshilfe	<u>43</u>
IX. Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern über ausländische Firmen	<u>44</u>
X. Banken als Informationsquellen der Finanzverwaltung	<u>44</u>
XI. Common Reporting Standard (CRS)	<u>48</u>
XII. Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informa- tionsaustausch in Steuersachen zwischen Deutschland und Liechtenstein	<u>50</u>
XIII. Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG)	<u>51</u>
XIV. Aufforderung der BaFin zur Verdachtsanzeige	<u>52</u>
XV. Mitteilungen durch das Veranlagungsfinanzamt	<u>52</u>
XVI. Mitteilungspflicht nach § 116 AO	<u>53</u>
XVII. Mitteilungspflichten nach anderen Gesetzen	<u>56</u>
XVIII. Mitteilungspflicht von Kreditinstituten	<u>62</u>
XIX. Sammelauskunftsersuchen der Finanzbehörden bei Banken	<u>63</u>
XX. Aufdeckung von Steuerhinterziehung in Folge von Bankdaten- CDs sowie in Erpressungsfällen	<u>66</u>

XXI. Zentrales Informationssystem für die Finanzkontrolle Schwarzarbeit	68
XXII. Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungs- missbrauch	68
XXIII. Automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach FKAustG	70
XXIV. Unshell-Richtlinie: Kampf den Briefkastenfirmen	72
XXV. Chiffre-Anzeigen als Anlass für Fahndungsmaßnahmen	73
XXVI. Anzeigen durch Dritte	73
XXVII. Schlussbetrachtung	73
3. Kapitel Beratungserwägungen vor Erstattung einer Selbstanzeige	75
Literatur	75
A. Beratungspflicht des steuerlichen Beraters	75
B. Sorgfältige Planung der Selbstanzeige	76
I. Anlass für eine Selbstanzeige	77
II. Umgehung der Selbstanzeige durch Umgestaltung der Anlageform	78
III. Straffreiheit nur für Steuerhinterziehung	78
IV. Form der Selbstanzeige	80
V. Inhalt der Selbstanzeige	80
VI. Beschaffung von Unterlagen, insb. in Fällen der gestuften Selbstanzeige	81
VII. Zu berichtigender Zeitraum	82
VIII. Adressat der Selbstanzeige	83
IX. Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige	83
X. Nachzahlung der verkürzten Steuer	84
XI. Kein Schutz vor Ermittlungen der Finanzbehörde	85
XII. Vermeidung einer Durchsuchung	86
XIII. Schweigerecht des betroffenen Steuerpflichtigen	87
C. Einzelfälle bei der Erstellung von Selbstanzeigen	87
I. Schenkungsteuerliche Beurteilung von Einzahlungen auf Ehegatten-Konten	87
II. Würdigung von Lebensversicherungen und Nacherklärung von Besteuerungsgrundlagen	93
III. Bestimmung der Verjährung in Fällen der Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 153 AO	98
D. Folgen einer Steuerhinterziehung – Strafmaß und Nebenfolgen	100
I. Nebenfolgen einer Steuerhinterziehung	100
II. Berufsrechtliche Folgen	102
III. Psychologische Folgen	106
IV. Steuerliche Nebenfolgen	106
E. Selbstanzeige ist keine Strafverteidigung	106
F. Abzugsfähigkeit der Beratungskosten und Honorarfragen	106
Literatur	106
I. Steuerliche Abzugsfähigkeit	106

II.	Übernahme der Kosten durch Dritte	108
III.	Höhe des Vergütungsanspruchs	108
4. Kapitel Beratungserwägungen bei der Erstattung einer		
	Selbstanzeige im Unternehmen	113
	Literatur	113
A.	Selbstanzeige und Verbandsgeldbuße im Steuerstrafrecht	114
I.	Ausgangslage: Verbandsgeldbuße im Fokus der Ermittlungsbehörden	114
II.	Anwendung von § 30 OWiG im Steuerstrafrecht	115
III.	Abwendung einer Verbandsgeldbuße durch Selbstanzeige	116
IV.	Verbandsgeldbuße versus Zuschlag nach § 398a AO	118
V.	Ahndung sonstiger Ordnungswidrigkeiten	118
B.	Kombination von Selbstanzeige und Berichtigungserklärung	119
I.	Ausgangslage: Unterschiedliche Rechtswirkung der Berichtigung nach §§ 153 und 371 AO	119
II.	Aufdeckung der Verletzung steuerlicher Pflichten	120
III.	Spannungsverhältnis zwischen Berichtigungserklärung und Selbstanzeige	120
IV.	Zeitpunkt der Erklärungen	121
V.	Von der Selbstanzeige betroffene Personen	122
VI.	Keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO für Compliance-Officer	123
VII.	Rechtsfolge der Verletzung der Berichtigungspflicht	123
C.	Beteiligte im Unternehmen	123
D.	Nachentrichtungspflicht für fremde Steuern	124
E.	Besonderheiten bei Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung	126
F.	Schätzung der Besteuerungsgrundlagen	127
G.	Zinsen und Hinterziehungszinsen	127
H.	Probleme nach der Reform der Selbstanzeige zum 01.01.2015	128
I.	Ausschluss durch Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a AO	128
II.	Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1b AO	130
III.	Ausschluss durch Erscheinen eines Amtsträgers	131
IV.	Ausschluss durch Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1c AO	132
V.	Ausschluss durch Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1d AO	133
VI.	Ausschluss für den Fall der Umsatzsteuer-Nachschau und der Lohnsteuer-Nachschau, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1e AO	133
VII.	Selbstanzeige für die Fälle der Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung, § 371 Abs. 2a AO	134

VIII.	Ausschluss wegen des Umfangs der Tat, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO	135
IX.	Ausschluss wegen Vorliegens eines besonders schweren Falls einer Steuerhinterziehung, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO	136
X.	Verlängerung des Berichtigungszeitraums, § 371 Abs. 1 AO	136
XI.	Erweiterung und Verschärfung des Strafzuschlags gem. § 398a AO	137
I.	Haftung nach § 71 AO	139
5. Kapitel Berichtigung bei Steuerhinterziehung nach § 371		
	Abs. 1 bis 3 AO	141
	Literatur	141
A.	Systematik und Regelungsgehalt der Berichtigungstatbestände	141
B.	Rechtfertigung und Zweck der Selbstanzeige	143
I.	Ausnahme oder Fremdkörper im System des Strafrechts	143
II.	Gründe und Zweck der Selbstanzeige	145
C.	Rechtsnatur der Selbstanzeige – Persönlicher Strafaufhebungsgrund	148
D.	Anwendungsbereich der Selbstanzeige	149
I.	Strafbefreiende Wirkung für Steuerhinterziehung	149
II.	Keine strafbefreiende Wirkung für sonstige Straftaten	150
E.	Reform der Selbstanzeige durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22. 12. 2014	151
I.	Entwicklungsgeschichte	151
II.	Vergleichende Gegenüberstellung der ursprünglichen und der neuen Gesetzesfassung	152
III.	Begründung zu den Gesetzesfolgen	156
F.	Änderung der Selbstanzeigeregelerung durch das Jahressteuergesetz 2022	159
G.	Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 bis 3 AO	159
I.	Überblick über die Voraussetzungen des § 371 Abs. 1 bis 3 AO	159
	Literatur	159
II.	Berichtigungserklärung	160
III.	Fristgerechte Nachzahlung der hinterzogenen Steuer	215
IV.	Ausschluss der Selbstanzeige	245
V.	Folgen der Selbstanzeige	371
VI.	Konkurrenzen	412
6. Kapitel Berichtigung bei leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378		
	Abs. 3 AO	415
	Literatur	415

A. Selbstanzeige im Falle leichtfertiger Steuerverkürzung	415
I. Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige im Falle leichtfertiger Steuerverkürzung	416
II. Änderung zum 01.01.2015	416
III. Zweck der Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung	417
IV. Rechtsnatur der Selbstanzeige	417
V. Anwendungsbereich der Selbstanzeige	418
B. Anforderungen an die Berichtigungserklärung	419
I. Voraussetzungen der Berichtigungserklärung	419
II. Positive Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige	419
III. Negative Wirksamkeitsvoraussetzung	424
IV. Bußgeldfreiheit im Falle der Berichtigung nach § 153 AO	425
V. Folgen der Selbstanzeige	425
7. Kapitel Berichtigungserklärung nach § 153 AO	427
Literatur	427
A. Sinn und Zweck der Berichtigungserklärung	427
B. Rechtsentwicklung der Berichtigungserklärung	429
C. Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 AO	429
I. Berichtigungspflichtige Personen	429
II. Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung	439
III. Unrichtige oder unvollständige Steuererklärung	441
IV. Verkürzung von Steuern	443
V. Nachträgliche Erkenntnis des Steuerpflichtigen	444
VI. Folgen der Berichtigungsanzeige sowie Folgen der Verletzung der Berichtigungspflicht	451
VII. Folgen der Verletzung der Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG	453
VIII. Folgen der Erbschaftsteuererklärung nach § 31 ErbStG	454
D. Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO	455
I. Einordnung der Vorschrift	455
II. Begriff der Steuervergünstigung	455
III. Voraussetzung der Anzeigepflicht	456
IV. Folgen der Pflichtverletzung	457
E. Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 3 AO	457
F. Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO	458
I. Ausgangspunkt und Ziel des DAC7-Gesetzes	458
II. Erweiterung der Berichtigungspflicht durch § 153 Abs. 4 AO	458
III. Kritik an der Neuregelung	460
IV. Zeitliche Anwendungsregelung	462
8. Kapitel Strafbefreiende Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	463
Literatur	463
A. Allgemeines zur strafbefreienden Fremdanzeige	463
I. Systematik des § 371 AO	464
II. Regelungsgehalt der Fremdanzeige	464

III.	Zweck der Fremdanzeige	465
IV.	Rechtsnatur der Fremdanzeige	465
V.	Abgrenzung der Fremdanzeige von der Selbstanzeige	466
B.	Voraussetzungen der strafbefreienden Fremdanzeige	466
I.	Anzeigepflicht gem. § 153 AO	466
II.	Anzeige i. S. v. § 371 Abs. 4 AO	469
III.	Ausschluss der strafbefreienden Fremdanzeige	470
IV.	Nachzahlungspflicht	470
C.	Wirkung der Fremdanzeige	470
I.	Restriktive Auslegung der Fremdanzeige	472
II.	Erweiternde Auslegung der Fremdanzeige	474
III.	Gestaltungsmöglichkeiten durch die Fremdanzeige	475
D.	Analoge Anwendung der Fremdanzeige	476
E.	Fortfall der Anzeige- und Berichtigungspflicht	476
Stichwortverzeichnis		477
Zum Autor		489

Literaturverzeichnis

Weiterführende oder speziellere Literatur ist jeweils eingangs derjenigen Unterabschnitte aufgeführt, in welchen sie zitiert wird.

Abramowski, Die strafbefreiende Selbstanzeige – eine verfassungswidrige Privilegierung?, Frankfurt/Main 1991

Bilsdorfer/Weyand, Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung, 8. Aufl., Berlin 2009

Boelsen, Die Regelung des § 371 Abs. 4 der Abgabenordnung 1977, Frankfurt 1994

von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., Bonn 2001 (zitiert: von Briel/Ehlscheid)

Buchholz, Der Begriff der Zuwiderhandlung in § 130 OWiG unter Berücksichtigung aktueller Compliance-Fragen, Hamburg 2013

Daude, Die strafbefreiende Drittanzeige gemäß § 371 Abs. 4 AO, Göttingen 2001

Ehlers/Lohmeyer, Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, 5. Aufl., Stuttgart 1982

Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, 242. EGL, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Erbs/Kohlhaas)

Feil, Die Selbstanzeige von Unternehmensdelinquenz, Baden-Baden 2020

Firnhaber, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht (§§ 410, 411 AO), Düsseldorf 1962

Fischer, Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen, 69. Aufl., München 2022 (zitiert: Fischer, StGB)

Gosch, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, 171. Ergänzungslieferung München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Gosch)

Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 6. Aufl., Herne 2017 (zitiert: *Bearbeiter* in Gräfe/Lenzen/Schmeer)

Gußen, Praxiswissen Steuerstrafrecht, Münster 2009

Hild/Hild, Im Fadenkreuz der Steuerfahnder, 3. Aufl., Freiburg i. Br., Berlin, München 2008

Hoffmann, Die Ausschlußstatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, Berlin 1998

Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, 270. Lfg. 2022 Köln (zitiert: *Bearbeiter* in HHSp.)

Jescheck/Weigend, Lehrbuch des Strafrechts: Allgemeiner Teil, 5. Aufl., Berlin 1996

Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in Joecks/Jäger/Randt)

Klein, Abgabenordnung: AO, 16. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Klein)

Koch/Scholtz, Abgabenordnung (AO 1977), Köln, 5. Aufl. 1996 (zitiert: *Bearbeiter* in Koch/Scholtz)

- Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblatt, 77. Lfg. 2022, Köln (zitiert: *Bearbeiter* in Kohlmann)
- Koslowski*, Steuerberatungsgesetz, 8. Aufl., München 2022
- Kühn/von Wedelstädt*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., Stuttgart 2015
- Lackner/Kühl/Heger*, Strafgesetzbuch, 30. Aufl., München 2023
- Madert/Schons*, Die Vergütungsvereinbarung des Rechtsanwalts, 3. Aufl., München 2006
- Meincke/Hannes/Holtz*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Meincke/Hannes/Holtz)
- Möller*, Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung, Frankfurt/M. 1996
- Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 5. Aufl., Heidelberg 2016
- Randt*, Der Steuerfahndungsfall, München 2004
- Rolltschke/Kemper/Roth*, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblatt, 122. Lieferung, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Rolltschke/Kemper)
- Schaumburg/Peters*, Internationales Steuerstrafrecht, 2. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in Schaumburg/Peters)
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz: EStG, 41. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Schmidt)
- Schwarz/Pahlke*, Kommentar zur Abgabenordnung, Loseblatt, 208. Lieferung, Freiburg 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in Schwarz/Pahlke)
- Stahl*, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, 2. Aufl., Bonn/Berlin 2004
- Stark*, Die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen, Berlin 2018
- Streck/Spatscheck/Talaska*, Die Steuerfahndung, 5. Aufl., Köln 2017
- Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, Steuerstrafrecht-Kommentar zu §§ 369–412 AO, Berlin 1998 (zitiert: *Bearbeiter* in Suhr/Naumann/Bilsdorfer)
- Tipke/Kruse*, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, 173. Lfg. 2022, Köln (zitiert: *Bearbeiter* in Tipke/Kruse)
- Wabnitz/Janovsky/Schmitt*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 5. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Wabnitz/Janovsky/Schmitt)
- Wannemacher & Partner*, Steuerstrafrecht Handbuch, 6. Aufl., Bonn/Berlin, 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in Wannemacher)
- Westpfahl*, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht, Diss., München 1987
- Zimmermann*, Nachzahlung bei Selbstanzeige, Diss., Greifswald 2001

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
abl.	ablehnend
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AbwG	Abwassergesetz
ADG	Amtshilfe-Durchführungsgesetz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft/Amtsgericht
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
amtl.	amtlich
ÄndG	Änderungsgesetz
Anm.	Anmerkung
AnwBl.	Anwaltsblatt (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)
AOStrafÄndG	Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze
Art.	Artikel
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
AStG	Außensteuergesetz
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
ausf.	ausführlich
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BÄO	Bundesärzteordnung
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGSt.	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Strafsachen
BB	Der Betriebs-Berater
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
BDG	Bundesdisziplinargesetz

BeamStG	Gesetz zur Regelung des Statutsrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern – Beamtenstatusgesetz
Begr.	Begründung
BergPG	Bergmannsprämiengesetz
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlicher nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BJagdG	Bundesjagdgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR	Bundesrat
BRAK	Bundesrechtsanwaltskammer
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundesrates
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundestages
Buchst.	Buchstabe
BuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern (ehemals BfF)
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CpD-Konto	Conto-pro-Diverse
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DRiG	Deutsches Richtergesetz
DRiZ	Deutsche Richterzeitung (Zeitschrift)
Drucks.	Drucksache

DStR	Deutsches Steuerrecht oder Deutsche Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
DSTV	Deutscher Steuerberaterverband e. V.
DStZ/A und B	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A und B (Zeitschrift)
DVO	Durchführungsverordnung
EAO	Entwurf Abgabenordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFTA	Europäische Freihandelszone
EG	Einführungsgesetz oder Europäische Gemeinschaften
EGAHiG	Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (EG-Amtshilfe-Gesetz)
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGGVG	Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz
EigZuLG	Eigenheimzulagengesetz
EinfG	Einführungsgesetz, s. auch EG
EinfGRealStG	Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen
ELO	Elektronischer Leitz Ordner
EOSS	Evolutionär orientierte Steuersoftware
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f./ff.	folgende(r)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin./FM	Finanzminister/ium
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GastG	Gaststättengesetz
GBL	Gesetzblatt
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland

ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GwG	Geldwäschegesetz
Hess.	Hessen
HGB	Handelsgesetzbuch
HHSp.	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblatt)
h. M.	herrschende Meinung
HöfeG	Höfegesetz
HZA	Hauptzollamt
i. d. R.	in der Regel
i. Erg.	im Ergebnis
i. H. v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
i. R.	im Rahmen
i. S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht
i. V. m.	in Verbindung mit
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KG	Kammergericht oder Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiStG	Kirchensteuergesetz
KiStRG	Gesetz über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, andere Religionsgemeinschaften und Weltanschauungsgemeinschaften (Kirchensteuerrahmengesetz)
KÖSDI	Kölner Steuerdialog, hrsg. vom Arbeitskreis für Steuerrecht (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KVStDV	Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung
KWG	Gesetz über das Kreditwesen

LG	Landgericht
LIFO	Last In – First Out
LK	Leipziger Kommentar (Strafgesetzbuch), Großkommentar
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
MinöStDV	Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung
MiStra	Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen
MOG	Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen
MRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten v. 4. 11. 1950
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nds.	Niedersachsen
Nds. FG	Niedersächsisches Finanzgericht
NdsGVBL	Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt
NdsVBl	Niedersächsisches Verwaltungsblatt
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht (Zeitschrift)
NStZ-RR	NStZ Rechtsprechungsreport Strafrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLAF	Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung
OLG	Oberlandesgericht
OR-Geschäft	Ohne-Rechnung-Geschäft
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWi	Ordnungswidrigkeit
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PassG	Gesetz über das Passwesen
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
Pkw	Personenkraftwagen
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RA	Rechtsanwalt
RAO	Reichsabgabenordnung
RegE	Regierungsentwurf
RennwettLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RFH	Reichsfinanzhof

RG	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGSt.	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RiStBV	Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren
RReg.	Reichsregierung
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz
Rz.	Randziffer/Randzeichen
s.	siehe
S.	Seite
SchwarzArbG	Schwarzarbeitsgesetz
SchwarzGBekG	Schwarzgeldbekämpfungsgesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
SK	Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch
SK-StPO	Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz
sog.	so genannt(e)
StA	Staatsanwaltschaft
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StBVV	Steuerberatervergütungsverordnung
SteuerHBekV	Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
Steufa	Steuerfahndung
StGB	Strafgesetzbuch
StHBekG	Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StPO	Strafprozessordnung
str.	streitig
StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StrK	Strafkammer
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuF	Steuern und Finanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
StV/StrafVert.	Der Strafverteidiger (Zeitschrift)

TabStG	Tabaksteuergesetz
TKG	Telekommunikationsgesetz
TÜ	Telefonüberwachung
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
U-Haft	Untersuchungshaft
umstr.	umstritten
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. s. w.	und so weiter
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
v.	vom/von
V&S	Vermögen und Steuern (Zeitschrift)
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
VV RVG	Vergütungsverzeichnis (Anhang zum RVG)
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
WaffG	Waffengesetz
WiGBL.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
WoPG	Wohnungsbau-Prämiengesetz
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z. B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG	ZollGesetz
zit.	zitiert
ZIVED	Zentrale Informationsvermittlung aus externen Datenbanken
ZK	Zollkodex
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen (Zeitschrift)
ZollG	Zollgesetz
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung

Abkürzungsverzeichnis

zust.	zustimmend
zutr.	zutreffend

1. Kapitel Überblick über die Berichtigungstatbestände

A. Steuerrechtliche Berichtigungstatbestände

Berichtigungstatbestände hat der Gesetzgeber in den folgenden Bestimmungen 1 geregelt:

- Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1–3 AO in den Fällen der Steuerhinterziehung nach § 370 AO,
- Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO in den Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 1 AO,
- Fremd- bzw. Drittanzeige nach § 371 Abs. 4 AO,
- Berichtigungserklärung nach § 153 AO.

Die Berichtigungstatbestände unterscheiden sich in ihren Rechtsfolgen. Führen 2 die Berichtigungstatbestände der §§ 371 Abs. 1–3, 378 Abs. 3 und 371 Abs. 4 AO zur Straf- bzw. Bußgeldbefreiung, ergänzt die Berichtigungspflicht nach § 153 AO eine **steuerliche Pflicht**, die für den Fall, dass man ihr nicht nachkommt, zu einer Steuerhinterziehung führen kann.

Die **Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1–3 AO** ermöglicht dem Täter oder Teilneh- 3 mer an einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung in den Fällen des § 370 AO Straffreiheit zu erlangen. Die steuerliche Selbstanzeige stellt damit im deutschen Strafrecht ein einmaliges Instrument zur Erlangung von Straffreiheit dar. Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige im Fall der vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung hängt von der nachträglichen Berichtigung bzw. Ergänzung der unrichtigen oder unvollständigen Angaben bzw. von der Nachholung unterlassener Angaben (§ 371 Abs. 1 Satz 1 AO) und im Fall der vollendeten Steuerhinterziehung von der fristgemäßen Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer sowie der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und der Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, ab (§ 371 Abs. 3 AO). Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen (§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO). Nach § 371 Abs. 2 AO ist die Straffreiheit ausgeschlossen,

- wenn vor der Berichtigung dem Tatbeteiligten oder seinem Vertreter sowie dem Begünstigten i. S. v. § 370 Abs. 1 AO oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen oder zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung,
- wenn dem Tatbeteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist,
- wenn bei dem Anzeigenerstatter ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen oder zeitlichen Umfang der Außenprüfung,

- wenn ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist,
- wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat,
- wenn die Tat bereits entdeckt ist und der Anzeigenerstatter dies wusste oder damit rechnen musste,
- wenn die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000 Euro je Tat übersteigt oder ein besonders schwerer Fall nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 6 AO vorliegt.

Straffreiheit tritt, soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, abweichend von den Absätzen 1 und 2 Satz 1 Nr. 3 AO bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt (§ 371 Abs. 2a AO). In den Fällen des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 oder 4 AO wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat gem. § 398a AO abgesehen, wenn der Tatbeteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, entrichtet und einen Geldbetrag in Höhe von 10, 15 oder 20 Prozent der hinterzogenen Steuern zu Gunsten der Staatskasse zahlt.

- 4 Entsprechend § 371 AO bei der Steuerhinterziehung ist auch für die leichtfertige Verkürzung gemäß § 378 Abs. 3 AO die Möglichkeit einer Selbstanzeige vorgesehen, mit der Täter die Verhängung einer Geldbuße abwenden können, sofern sie eine Berichtigungserklärung vor der Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens abgeben und die verkürzten Steuern fristgerecht nachzahlen.
- 5 § 371 Abs. 4 AO normiert die strafrechtliche Wirkung einer Anzeige nach § 153 AO zugunsten Dritter, die ihre steuerrechtlichen Erklärungspflichten verletzt haben. Wird die in § 153 AO vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 AO bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt.
- 6 Von der Selbstanzeige zu unterscheiden ist die **Nacherklärung gem. § 153 AO**. Während § 371 AO eine vorsätzliche Steuerverkürzung voraussetzt, trifft die Nacherklärungspflicht denjenigen, der nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist (vgl. § 169 AO) feststellt, dass ohne eine Steuerhinterziehung frühere Erklärungen unbewusst falsch waren. § 153 Abs. 1 AO ergänzt die §§ 149, 150

AO, wonach die Verpflichtung besteht, die Angaben in der Steuererklärung wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO). Führt die Selbstanzeige nach § 371 AO durch die Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer sowie der Zinsen nach §§ 233a, 235 AO bei einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung nach § 370 AO zur Straffreiheit, normiert § 153 AO in seinen drei Absätzen drei unterschiedliche Erklärungsspflichten. Abs. 1 verpflichtet den Steuerpflichtigen und die übrigen dort Genannten bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 169 AO) zur Anzeige und Berichtigung von Erklärungsfehlern, wenn sie nach Abgabe der Steuererklärung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennen. Abs. 2 regelt die Anzeigepflicht für die Fälle, in denen nachträglich Tatsachenveränderungen bei Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen oder sonstigen Steuervergünstigungen eintreten. Abs. 3 betrifft den Spezialfall der zweckwidrigen Verwendung von Waren, für die eine Verbrauchsteuervergünstigung gewährt worden ist. Abs. 4 normiert seit dem 01.01.2023 die Anzeige- und Berichtigungspflicht für den Fall, dass Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar in einem Steuerbescheid, einem Feststellungsbescheid (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) oder einem Teilabschlussbescheid (§ 180 Abs. 1a AO) umgesetzt worden sind und die den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte auch in einer anderen vom oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt.

B. Sonstige Berichtigungstatbestände

Der Gesetzgeber hat neben den steuerlichen Berichtigungstatbeständen in den §§ 153 und 371 AO weitere Selbstanzeigetatbestände in den folgenden Bestimmungen geregelt: 7

- Selbstanzeige nach § 261 Abs. 8 StGB,
- Selbstanzeige im Außenwirtschaftsrecht nach § 22 Abs. 4 AWG.

Die Selbstanzeige nach § 371 AO ist abzugrenzen von der **Selbstanzeige nach § 261 Abs. 8 StGB**. Nicht bestraft wird nach § 261 Abs. 1–6 StGB, wer die Geldwäsche freiwillig bei der zuständigen Behörde anzeigt oder freiwillig eine solche Anzeige veranlasst, wenn nicht die Tat zu diesem Zeitpunkt bereits ganz oder zum Teil entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste, und in den Fällen des § 261 Abs. 1 oder 2 StGB unter den in § 261 Abs. 8 Nr. 1 StGB genannten Voraussetzungen die Sicherstellung des Gegenstandes bewirkt. Nachdem die Steuerhinterziehung seit dem 18.03.2021¹ eine geeignete Vortat des Geldwäschebestandes ist, ist für den Fall einer Selbstanzeige nach § 371 AO das Erfordernis einer Selbstanzeige nach § 261 Abs. 8 GwG zu prüfen, wenn der Steuerpflichtige Steuererstattungen erhalten hat.

¹ Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche vom 09.03.2021, BGBl. I 2021, 327.

- 8 Die Selbstanzeige ist auch abzugrenzen von der **Selbstanzeige im Außenwirtschaftsrecht nach § 22 Abs. 4 AWG**. Mit dem am 01.09.2013 in Kraft getretenen Gesetz zur Modernisierung des Außenwirtschaftsrechtes hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, bei fahrlässiger Begehung bestimmter, nach dem Außenwirtschaftsgesetz zu sanktionierender, Tathandlungen eine Selbstanzeige mit sanktionsbefreiender Wirkung vorzunehmen. Nach § 22 Abs. 4 AWG unterbleibt die Verfolgung als Ordnungswidrigkeit in den Fällen der fahrlässigen Begehung eines Verstoßes i. S. v. § 19 Abs. 3 bis 5 AWG, wenn der Verstoß im Wege der Eigenkontrolle aufgedeckt und der zuständigen Behörde angezeigt wurde sowie angemessene Maßnahmen zur Verhinderung eines Verstoßes aus gleichem Grund getroffen werden. Bei den in § 19 AWG aufgeführten Verstößen handelt es sich um typische Arbeits- und Formfehler, etwa wenn in den EU-Sanktionsverordnungen vorgesehene Informations- und Mitwirkungspflichten auf fahrlässige Weise unrichtig, unvollständig oder nicht rechtzeitig erfüllt werden. Bei einem Verstoß gegen § 19 Abs. 2 AWG kommt die Möglichkeit der Selbstanzeige von vornherein nicht in Betracht, da lediglich fahrlässig unvollständig oder unrichtig gemachte Angaben bei Genehmigungs- und Zertifizierungsanträgen für außenwirtschaftsrechtliche Rechtsgeschäfte nicht sanktioniert werden. Eine Selbstanzeige ist ausgeschlossen, wenn die zuständige Behörde hinsichtlich des Verstoßes bereits Ermittlungen aufgenommen hat.

2. Kapitel Auslöser für strafrechtliche Ermittlungen

Literatur: *Bilsdorfer/Weyand*, Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung, 8. Aufl., Berlin 2009; *Müller*, Wodurch wird ein Einschreiten der Steuerfahndung ausgelöst?, Stbg 2003, f469; *Müller*, Beratungshinweise vor Erstattung einer Selbstanzeige, StBp 2002, 356; *Ott*, Rabattkarte bei Luxusmarken, PStR 2022, 14–17; *Ott*, Steuerhinterziehung bei „vergessenen“ Airbnb-Einkünften, PStR 2021, 56; *Randt*, Der Steuerfahndungsfall, München 2004, S. 4–6, 44–53, 163–210; *Roth*, Internationale Gruppenanfragen bei Airbnb erfolgreich, PStR 2021, 49; *Versin*, Aufgaben und Befugnisse der Zollbehörden, StBp 2020, 71–77; *Wegner*, Abzugsverbot für Bestechungsgelder, PStR 2021, 244–248; *Weyand*, Die Mitteilungspflicht nach § 116 AO – Voraussetzungen und Folgen ihrer Missachtung, PStR 2022, 18–21.

A. Erforschungspflicht der Steuerfahndung

Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung sind in § 208 AO geregelt. Die Steuerfahndung besitzt nach dem Gesetzeswortlaut und dem Willen des Gesetzgebers¹ sowohl eine steuerstrafrechtliche (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) als auch eine steuerrechtliche Aufgabe (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 u. 3 AO). Die wesentliche Aufgabe der Steuerfahndung besteht in der **Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten** (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Die Befugnisse der Steuerfahndung ergeben sich aus §§ 404, 410 Nr. 9 AO und §§ 385 Abs. 1, 410 Abs. 1 AO i. V. m. § 163 Abs. 1 StPO, §§ 46, 53 OWiG.

Hinweis:

Da im Strafverfahren das **Legalitätsprinzip** gilt (§§ 385 Abs. 1 AO, §§ 152 Abs. 2, 160 Abs. 1 StPO), ist die Finanzbehörde zur Einleitung eines Strafverfahrens verpflichtet, wenn der Verdacht einer Steuerstraftat besteht. Da sich Ermittlungshandlungen der Finanzbehörden häufig ankündigen, können mit einer gründlichen Analyse des jeweiligen Einzelfalles unliebsame Fahndungsmaßnahmen vermieden werden. Aufgabe des steuerlichen Beraters ist es, die Anlässe für Fahndungsmaßnahmen zu kennen.

B. Anlässe zur Selbstanzeige

Der Steuerpflichtige wird regelmäßig von der Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige erst bei drohender Tatentdeckung Gebrauch machen. Dies trifft auf Unternehmen in gleicher Weise zu wie auf Privatpersonen. Auch wenn die Steuerfahndungsmaßnahmen den Steuerpflichtigen überraschen, so gibt es bei genauer Betrachtung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Berater einen erkennbaren Anlass. Um auf die Fahndungsmaßnahmen der Steuerfahndungsdienststellen optimal vorbereitet zu sein, ist es erforderlich, die Anlässe für Fahndungsmaßnahmen zu kennen. Die Prüfung der Notwendigkeit einer Selbstanzeige erscheint in folgenden Fallkonstellationen besonders dringlich.

¹ BT-Drucks. V/1812, S. 21.

I. Tatverdacht in Folge einer Außenprüfung beim Steuerpflichtigen

- 12 Häufig nimmt die Steuerfahndung die Ermittlungstätigkeit auf, wenn sie von dem Betriebsprüfer im Rahmen einer Betriebsprüfung bei dem Steuerpflichtigen von dem Verdacht einer Steuerhinterziehung Kenntnis erlangt. Der Betriebsprüfer ist gem. **§ 10 Abs. 1 Satz 1 BpO** verpflichtet, die zuständige Buß- und Strafsachenstelle zu unterrichten, wenn sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat (§ 369 AO) bzw. eine einer Steuerstraftat gleichgestellten Straftat (vgl. Nr. 19 AStBV) ergeben. Ein Tatverdacht beim Betriebsprüfer kann insbesondere aufgrund folgender Feststellungen begründet sein:
- Differenzen beim Rohgewinnaufschlag zu Werten der Richtsatzsammlung und zu den Vorjahren und zu Vergleichsbetrieben,
 - nicht gebuchte Betriebseinnahmen,
 - nicht gebuchte Betriebsausgaben wie Wareneinkäufe, Kosten, Löhne, wenn damit zusammenhängende Betriebseinnahmen nicht erklärt werden,
 - nicht bilanzierte Forderungen,
 - nicht vorlegbare Registrierkassenstreifen oder Bankbelege,
 - nicht erklärbare Geldverwendungen,
 - Vermögenszuwächse, die vom Steuerpflichtigen beispielsweise mit Spielbankgewinnen, Darlehen von Verwandten oder ausländischen Personen (Geschäftspartnern oder Privatpersonen) erklärt werden,
 - fingierte oder gefälschte Ausgabenbelege bzw. Eingangsrechnungen und Eigenbelege über in Wirklichkeit nicht oder nicht in der angegebenen Höhe oder nicht für den angegebenen Zweck entstandene Betriebsausgaben,
 - zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht ausreichende ungebundene Privatentnahmen, wenn der Steuerpflichtige ein nur geringes Einkommen in der Steuererklärung anführt, dennoch privat ein Luxusauto, wie z.B. einen Ferrari oder Lamborghini fährt,
 - zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerabzüge,
 - lohnsteuerlich nichterfasste Arbeitskräfte,
 - Verstoß gegen die lohnsteuerlichen Pauschalierungsvorschriften bei geringfügig Beschäftigten,
 - Verstöße gegen das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz,
 - Vor- und Rückdatierung von Verträgen,
 - schwere Mängel in der Kassenführung,
 - Vereinnahmung von betrieblichen Schecks auf Privatkonten (sog. Zweikonten-Modell),
 - Verstoß gegen die Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1 AO.

Beispiel:

13

Ein Unternehmer hat im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung dargelegt, dass er den von ihm angeschafften Ferrari ausschließlich betrieblich nutze. Bei der Begehung der Geschäftsräume des Unternehmers im Rahmen der Außenprüfung fällt dem Betriebsprüfer ein Foto in der Größe eines Posters auf, das den Unternehmer mit seinem Ferrari in den Alpen in Österreich zeigt. Der Unternehmer pflegt jedoch keine Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen in Österreich. Der Ferrari wurde offensichtlich privat genutzt. Der Betriebsprüfer ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 BpO verpflichtet, die zuständige Buß- und Strafsachenstelle zu unterrichten. Diese ist zur Einleitung des Steuerstrafverfahrens verpflichtet.

Beispiel:

14

Der Inhaber eines Fotogeschäftes kann den Lebensunterhalt nicht durch Betreiben seines Geschäftes bestreiten.² Aus diesem Grund erfasst er die Einnahmen aus der Anfertigung von Passbildern nicht vollständig, jedoch die Ausgaben. Bei der Betriebsprüfung erkennt der Betriebsprüfer, dass die Ausgaben für Fotomaterialien zur Anfertigung von Passbildern die Einnahmen dieses Geschäftsbereiches übersteigen. Auf Nachfrage können die Betriebsmaterialien nicht im Lager vorgezeigt werden. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle leitet nach Unterrichtung durch den Betriebsprüfer ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung ein.³

Beispiel:

15

Die Steuerpflichtige kauft regelmäßig zur Dekoration der Verkaufsräume Blumenschmuck. Die auf dem Rechnungsbeleg angeführten Beträge ändert sie nachträglich selbst ab und reicht den Beleg ihrem Steuerberater zur Erfassung als Betriebsausgabe. Die Steuerpflichtige macht sich sowohl wegen Steuerhinterziehung als auch wegen Urkundenfälschung strafbar.

Hinweis:

16

Oftmals sind die Fälschungen dilettantisch. Soweit der Steuerberater die Urkundenfälschung erkennt, muss er zur Vermeidung einer Beihilfestrafbarkeit die Verbuchung ablehnen.

Beispiel: Abzugsverbot für Bestechungsgelder

17

Der Außenprüfungsstelle der Finanzbehörde fielen im Rahmen der Betriebsprüfungen beim Unternehmen Z Zahlungen ins Ausland auf. Z vermochte nicht den Empfänger der Zahlungen zu benennen. Die Außenprüfung lehnte den Betriebs-

2 Zum Bestreiten des Lebensunterhalts des Betreibers einer Eisdiele vgl. PStR 2014, 296.

3 Vgl. zu einem gleichgelagerten Fall PStR 2014, 328.

ausgabenabzug ab. Es handele sich um Auswendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 und Abs. 3 StGB, die den Gewinn nicht mindern dürfen.⁴

- 18 Besonderheiten, die in bestimmten Branchen auffallen und dann die gesamte Branche in Verruf bringen, veranlassen die Finanzbehörden dazu, diese Branche schwerpunktmäßig zu überprüfen⁵ (z.B. Schrotthandel, Gaststättengewerbe⁶, Verlustzuweisungsgesellschaften⁷, in- und ausländische Spediteure, ausländische IT-Experten, Tankstellenbetreiber⁸, Spielautomatenaufsteller, Baubranche⁹, Dentallabors, Diskotheken¹⁰, Tanzschulen¹¹, Metzger¹², Spielermanager¹³ etc.).

- 19 *Hinweis:*

Nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a AO hat die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung sowie nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1c AO das Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung den Verlust der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige zur Folge, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung.

Die sachliche Reichweite der Sperrwirkung für die Selbstanzeige wird durch den Inhalt der dem Betroffenen bekannt zu gebenden Prüfungsanordnung festgelegt. Die Sperre wirkt aus Gründen der Rechtssicherheit nur für die nach der Anordnung zu prüfenden Steuerarten.

- 20 Für die zeitliche Reichweite der Sperrwirkung wurde bis zum SchwarzGBekG vom 28.04.2011¹⁴ ebenfalls vertreten, dass die in der Prüfungsanordnung angeführten Prüfungszeiträume die Reichweite der Sperrwirkung bestimmen.¹⁵ Mit dem Ausschluss der Teilselbstanzeige für alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart durch das SchwarzGBekG vom 28.04.2011 musste für die zeitliche Reichweite der Sperrwirkung vertreten werden, dass die Selbstanzeige mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bzw. mit dem Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung für den strafrechtlich nicht verjährten Zeitraum im Ganzen für die in der Prüfungsanordnung angeführten zu prüfenden Steuerarten bzw. Sachverhalte gesperrt war (sog. Infektionstheorie).¹⁶ Somit war während der Betriebsprüfung eine strafbefreiende Selbstanzeige bezüglich

4 Wegner, PStR 2021, 244; BGH, Urt. v. 09.05.2017 – I StR 265/16, NJW 2017, 3798.

5 Burkhard, V&S Heft 3/1999, 30.

6 PStR 2000, 14, PStR 2014, 216.

7 Bilsdorfer/Weyand, Der Steuerberater in der Betriebsprüfung, 22.

8 PStR 2001, 58.

9 PStR 2000, 40.

10 Burkhard, DStZ 2001, 697; Ott, PStR 2001, 204.

11 PStR 2014, 268.

12 PStR 2014, 190.

13 PStR 2022, 22.

14 BGBl. I 2011, 676.

15 BGH, Beschl. v. 15.01.1988 – 3 StR 465/87, BGHSt 35, 188.

16 So auch FM NRW im Schreiben v. 05.05.2011 – S 0702 – 8 – V A 1; a. A. Adick, PStR 2011, 199.

strafrechtlich relevanter Vorgänge für die nicht von der Prüfungsanordnung erfassten Steuerarten möglich.¹⁷ Mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 hat der Gesetzgeber in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a und c AO die bislang umfassende **Sperrwirkung** einer Prüfungsanordnung **auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung eingeschränkt**. Zusammen mit der Einführung des § 371 Abs. 2 Satz 2 AO wird durch diese Änderung gewährleistet, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige für Zeiträume, die nicht von der angekündigten Außenprüfung umfasst sind, grundsätzlich möglich bleibt. Das Vollständigkeitsgebot nach § 371 Abs. 1 AO wird dadurch auf die Steuerstraftaten einer Steuerart begrenzt, die nicht Gegenstand des sachlichen und zeitlichen Umfangs einer Außenprüfung sind.

Hinweis:

21

Die Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a und c AO wurden mit dem Änderungsgesetz vom 22. 12. 2014 um einen neuen Buchstaben e erweitert. Straffreiheit tritt demnach nicht ein, wenn bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftat vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer **Umsatzsteuer-Nachschau** nach § 27b UStG, einer **Lohnsteuer-Nachschau** nach § 42g EStG oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat.

Hinweis:

22

Weiterhin ist zu beachten, dass für die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auf § 122 AO abgestellt wird und für durch die Post übermittelte Prüfungsanordnungen die sog. Dreitagesfiktion greift. Erhält der Täter oder sein Vertreter die durch die Post übermittelte Prüfungsanordnung am Tag nach der Aufgabe zur Post, verbleiben ihm noch zwei Tage für die Erstattung der Selbstanzeige.

Sobald eine Prüfungsanordnung ergeht, muss der steuerliche Berater mit dem Steuerpflichtigen die Betriebsprüfung vorbereiten und die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige erörtern.

Hat die Außenprüfung beim Steuerpflichtigen zu erheblichen Beanstandungen des Prüfers geführt, besteht die Gefahr, dass der Prüfungszeitraum unter den Voraussetzungen des § 194 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 4 BpO erweitert wird. Gemäß § 194 Abs. 1 Satz 2 AO kann die Außenprüfung einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen. Steuerstraftaten in dem erweiterten Prüfungszeitraum sind sodann entdeckungsgefährdet.

Hinweis:

24

Es empfiehlt sich, die **Tätigkeit des Betriebsprüfers zu überwachen**, damit der Steuerpflichtige zumindest einen Überblick über dessen Informationsstand besitzt. Die Prüfung sollte in dem Büro des Steuerberaters stattfinden. Dem Betriebsprüfer wird ausschließlich ein Ansprechpartner zugewiesen. Der Betriebsprüfer teilt diesem mit, welche Unterlagen er in Kopie wünscht. Das Personal des

¹⁷ Rund, AO-StB 2003, 207 (208).

Steuerberaters fertigt die Kopie für den Betriebsprüfer an. Zugleich wird eine Kopie für den eigenen Ordner angefertigt, sodass der Steuerberater jederzeit Kenntnis über die ausgehändigten Unterlagen hat. Zurückgegebene Unterlagen sollten auf ihre Vollständigkeit hin überprüft werden. Unbeaufsichtigte Kopien sollten nicht zugelassen werden. Das Personal sollte angewiesen werden, nur im Beisein des Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichen Beraters Fragen des Prüfers zu beantworten. Der Kreis der Personen, die mit dem Prüfer in Kontakt kommen, sollte klein gehalten werden.

25 *Hinweis:*

Vorsicht ist geboten, wenn ein **Betriebsprüfer die Betriebsprüfung unterbricht**. Dann liegt der Verdacht nahe, dass der Betriebsprüfer von einer Steuerhinterziehung ausgeht und die Bußgeld- und Strafsachenstelle hierüber informiert. Die Angabe der Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen, Urlaub oder Kur als Gründe für die Unterbrechung sind in der Regel Ausreden, denn der Prüfungsbeginn wird regelmäßig so gewählt, dass derartige Unterbrechungen nicht nötig sind.¹⁸

26 *Hinweis:*

Der Steuerberater ist vor einer Außenprüfung verpflichtet, den Steuerpflichtigen über die Möglichkeit einer Selbstanzeige zu informieren, sofern eine Fallgestaltung Anlass bietet.¹⁹

II. Datenzugriff der Finanzverwaltung

- 27 Seit dem 01.01.2002 gelten für die Betriebsprüfung verschärfte Zugriffsmöglichkeiten durch die Finanzverwaltung.²⁰ In die **§§ 146, 147 AO** wurde die Befugnis aufgenommen, bei allen stattfindenden Betriebs-, sowie Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Außenprüfungen auf die steuerrelevanten elektronischen Daten der Unternehmen zuzugreifen. Die Finanzverwaltung führt Betriebsprüfungen mit Notebook und eigener Prüfsoftware durch. Auf Grund der Datenprogramme für die Betriebsprüfung (z. B. IDEA) und für die Ermittlungsbehörden (z. B. ZIVED und XPider), aber auch auf Grund der Anwendung mathematisch-statistischer Methoden (Chi-Quadrat-Test, Benford's Law) werden Überprüfungsverfahren zur Verfügung gestellt.

1. Elektronische Verprobungsmethoden – ELO, IDEA, EOSS, ZIVED und XPider

- 28 Mit Hilfe elektronischer Verprobungsmethoden werden die vorgefundenen elektronischen Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen einer Plausibilitätsprüfung unterzogen, um Auffälligkeiten zu erkennen.

a) ELO

- 29 Bei dem Programm „**Elektronischer Leitz Ordner**“ (ELO-Office) handelt es sich um eine Software zur Archivierung und Verwaltung von Dokumenten in Fir-

18 PStR 1998, 90.

19 Beckemper in HHSp., § 371 Rz. 37.

20 Vgl. Müller, Intensivere Prüfungen durch die Finanzverwaltung mittels neuer Software und statistischer Verprobungsverfahren, StB 2006, 142.

mennetzwerken und auf dem Einzel-PC. ELO übernimmt die vertrauten Elemente, Ordner, Aktenschrank und Register in die PC-Welt. Auch die Finanzverwaltung hat das Programm für sich gewonnen. Mit ELO werden zeitnah große Datenmengen erfasst und ausgewertet, um die digitalisierten Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen auf Zufälligkeiten hin zu überprüfen. Hat der Steuerpflichtige die Aufzeichnungen nicht elektronisch aufgezeichnet, können sie mit einer entsprechenden Software zunächst erfasst werden, bevor eine Auswertung mit ELO erfolgt. Als Softwareprodukt zählt ELO zu der Kategorie der Dokumentenmanagement- (DMS) und Enterprise-Content-Management-Systeme (ECM). Diese ermöglichen eine Vielzahl an Funktionen rund um die Digitalisierung von Unternehmensprozessen, darunter auch die revisionssichere Archivierung aufbewahrungspflichtiger Dokumente und Informationen.

b) IDEA

Die Idee des Programms IDEA ist die Übernahme der Unternehmensdaten durch einen Datenimport. Die Software ist in der Lage, alle gängigen Softwaresysteme zu erkennen und zu importieren. 30

Hinweis:

Der Datenbestand kann über spezielle Analysefunktionen ausgewertet werden. Auf diese Weise kann offengelegt werden, ob alle laufenden Rechnungsnummern erfasst sind, an welche Personen Beträge in welcher Höhe geflossen sind usw. Die Größe des Datensatzes ist unerheblich. 31

c) EOSS

Das Bundesland Bayern gründete mit EOSS ein eigenes Projekt mit dem Ziel, die eigene seit den 1970er Jahren verwandte Steuersoftware weiterzuentwickeln. EOSS steht für **Evolutionär orientierte Steuersoftware** und bezeichnet die aktuell gebräuchlichste Verwaltungssoftware der Steuerverwaltung in Deutschland. EOSS stellt eine wichtige und entscheidende Entwicklung auf dem Weg zu einer einheitlichen Softwarelösung der bundesdeutschen Finanzverwaltung dar. EOSS löst das Fiscus-Projekt ab. 32

d) ZIVED

Die **Zentrale Informationsvermittlung aus externen Datenbanken** (ZIVED) 33 ist ein bundesweit einmaliges Dienstleistungsangebot des Landesamtes für Datenverarbeitung und Statistik Nordrhein-Westfalen für die öffentliche Verwaltung. Auf der Basis individueller Fragestellungen recherchiert ZIVED weltweit in kommerziellen und in frei verfügbaren Datenbanken und übermittelt die Recherche-Ergebnisse an die auftraggebende Behörde. Das Quellspektrum reicht von Wirtschafts- und Finanzdatenbanken über Pressearchive bis hin zu Rechtsinformationssystemen und medizinischen, naturwissenschaftlichen oder technischen Datenbanken.

Die ZIVED-Rechercheure selektieren aus dem weltweit wachsenden und häufig unübersichtlichen Datenangebot die für die Kunden relevanten Informationen 34

und bereiten diese individuell auf. ZIVED unterstützt bei Ermittlungsvorgängen und allgemeinen Recherchen. Das weltweite Angebot an mittlerweile mehr als 10.000 professionellen Datenbanken wird permanent analysiert und auf Verwendbarkeit für die öffentliche Verwaltung geprüft. Neben den bereits bestehenden Nutzungsverträgen mit zahlreichen Datenbankanbietern werden entsprechend den Kundenwünschen immer wieder neue Verträge mit weiteren Anbietern abgeschlossen.

- 35 ZIVED unterstützt Ministerien, Staatsanwaltschaften und Finanz- und Zollverwaltungen auch bei steuerlichen Ermittlungsvorgängen. Erklärt ein Unternehmen dem Finanzamt nur inländische Umsätze, liefert ZIVED den Finanzämtern Hintergrundinformationen über das Unternehmen, dessen Gesellschaftsbeteiligungen oder Briefkastenfirmen im In- und Ausland.

e) XPider

- 36 Hintergrund für die digitale Aufrüstung der Steuerbehörden ist u. a. der boomende **Online-Handel**. Auch professionelle Händler verkaufen über Auktionsseiten wie eBay und nicht immer werden die Umsätze und Gewinne ordnungsgemäß versteuert. Das Bundeszentralamt für Steuern spürt mit einer **Suchmaschine** namens XPider, das von der Deutsche Börse Systems AG im Auftrag des Bundeszentralamts für Steuern entwickelt wurde, Steuersünder im florierenden Online-Handel auf. Der **Web-Crawler** ist in der Lage, Verkaufsplattformen jedweder Art zu durchforsten, Querverbindungen zwischen An- und Verkäufen herzustellen und das Ganze am Ende abzugleichen – etwa mit dem Handelsregister sowie internen Datenbanken des Bundeszentralamtes.
- 37 Doch mit dem Einsatz von XPider geraten nicht nur Gewerbetreibende unter Verdacht, auch Privatanbieter, die emsig Waren im großen Stil anbieten, müssen sich die Frage stellen, ob sie ihre Erlöse versteuern müssen.

2. Statistische Verprobungsverfahren (Chi-Quadrat-Test, Benford's Law)

- 38 Die Finanzverwaltung wendet auch mathematisch-statistische Methoden an, um z. B. die Buchführung eines Unternehmens in Bezug auf Plausibilität und Wahrheit zu überprüfen.²¹

a) Chi-Quadrat-Test

- 39 Statistische Hypothesen sind Vermutungen über die Verteilung von Grundgesamtheiten und deren Parametern. Bei der Prüfung solcher **Hypothesen** untersucht man, ob bestimmte Ergebnisse mit ihnen in Einklang stehen oder ihnen widersprechen. Der Chi-Quadrat-Test geht davon aus, dass die Endziffern 0 bis 9 gleich häufig auftreten und macht sich das Phänomen zu eigen, dass jeder Mensch unterbewusst Lieblingszahlen hat und diese bei frei erfundenen Zahlen (z. B. bei nachgetragenen Tageseinnahmen) häufiger verwendet als andere. Dieser Test kommt zur Anwendung, wenn geprüft werden soll, ob eine Verteilung

21 Zum Zeitreihenvergleich vgl. FG Köln, Urt. v. 19. 10. 2013 – 10 K 2165/12, PStR 2015, 2.

als normal anzusehen ist. Anhand des Chi-Quadrat-Tests lässt sich z. B. erkennen, inwiefern ein Steuerpflichtiger Tageseinnahmen im Kassenbuch nachgetragen und Umsätze fingiert hat. Der Chi-Quadrat-Test geht davon aus, dass ein Unternehmer, der seine Kasse manipuliert, unbewusst seine Lieblingszahlen häufiger eingibt.²²

b) Benford's Law

Die IDEA-Programmdokumentation 2002 führt zu Benford's Law wie folgt aus: 40
Benford's Law legt fest, dass Ziffern und Ziffernfolgen in einer Datenmenge einem bestimmten Muster entsprechen. Benford's Gesetz liefert eine **Methode der Datenanalyse**, die mögliche Fehler, potenziell betrügerische oder falsche Werte identifiziert.

Der Physiker Frank Benford fand heraus, dass die 1 an erster Stelle jeder Zahl in 41
30,6 Prozent der Fälle und im Gegensatz dazu die 9 als erste Ziffer nur in 4,5 Prozent der Fälle vorkam. Die Ziffer 1 kommt nach Benford's Feststellungen häufiger vor als die Ziffer 2, diese wiederum häufiger als die Ziffer 3, und so weiter. Auf diese Weise lässt sich ermitteln, ob ein Unternehmer durch Scheinrechnungen zusätzliche Betriebsausgaben geschaffen hat.

III. Tatverdacht bei Dritten in Folge von Kontrollmitteilungen

Anlass für ein Einschreiten der Steuerfahndung bieten häufig auch Hinweise, 42
die bei **Betriebsprüfungen von Dritten** bekannt geworden sind. Gem. § 9 BpO ist der Betriebsprüfer verpflichtet, Feststellungen, die nach § 194 Abs. 3 AO für die Besteuerung anderer Steuerpflichtiger ausgewertet werden können, der zuständigen Finanzbehörde mitzuteilen. **Kontrollmaterial über Auslandsbeziehungen** ist auch dem Bundeszentralamt für Steuern zur Auswertung zu übersenden. Steht das Kontrollmaterial im Widerspruch zu den Steuererklärungen, leitet die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren ein.

Hinweis:

Finden bei einem Geschäftspartner eine Außenprüfung oder wegen Steuerdelikten eine Steuerfahndungsprüfung oder wegen anderer als Steuerdelikte, insb. Betrugsdelikten (§§ 263 ff. StGB), Schmiergeldzahlung, Vorenthaltung und Untreue von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB), Konkursstraftaten (§§ 283 ff. StGB), illegale Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer (§ 404 Abs. 2 Nr. 3 SGB III), polizeiliche oder staatsanwaltliche Ermittlungen statt, können Querverbindungen zu anderen Steuerpflichtigen aufgedeckt werden. Stellt ein Betroffener fest, dass eine solche Querverbindung aufgefunden wurde, sollte aus Gründen der Fairness überlegt werden, den Dritten zu informieren, um diesem im Falle der Steuerhinterziehung die Möglichkeit der Selbstanzeige zur Erlangung der Straffreiheit zu eröffnen.

22 Tsambikakis/Buchholz, PStR 2014, 28 mit Ausführungen zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 24.08.2011 – 2 K 1277/10; BFH, Beschl. v. 14.01.2021 – X B 25/20, openJur 2021, 35137.

IV. Entdeckungsrisiko durch das Gesetz zur Abwehr von Steuer- vermeidung und unfairer Steuerwettbewerb sowie zur Änderung weiterer Gesetze

- 44 Das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb sowie zur Änderung weiterer Gesetze (sog. StAbwG) vom 25.06.2021²³ löst das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.07.2009 ab.²⁴ Die hinter dem Gesetz vom 25.06.2021 stehende Idee deckt sich mit der des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes vom 29.07.2009. Staaten und Gebiete, die international anerkannte Standards im Steuerbereich nicht einhalten, befördern Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb. Auf diese Weise werden das Steueraufkommen und die Steuergerechtigkeit gefährdet. Die wachsende Mobilität von Personen und Kapital begünstigen diese Entwicklungen, von denen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union allesamt betroffen sind. Ziel dieses Gesetzes ist es, Steuerhoheitsgebiete, die anerkannte Standards in den Bereichen Transparenz in Steuersachen, unfairen Steuerwettbewerb und bei der Umsetzung der verbindlichen BEPS-Mindeststandards nicht erfüllen, dazu anzuhalten, Anpassungen in Richtung einer Umsetzung und Beachtung internationaler Standards im Steuerbereich vorzunehmen. Zu diesem Zweck sollen Personen und Unternehmen durch gezielte verwaltungsseitige und materiell-steuerrechtliche Maßnahmen davon abgehalten werden, Geschäftsbeziehungen zu natürlichen oder juristischen Personen in diesen Steuerhoheitsgebieten fortzusetzen oder aufzunehmen.
- 45 Die Verordnung zur Durchführung des § 3 StAbwV benennt die Steuerhoheitsgebiete, welche nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 StAbwG nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete sind, soweit sie in der im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke in der jeweils aktuellen Fassung gelistet sind. Die Rechtsverordnung nennt zudem den Zeitpunkt, ab dem ein bisher als nicht kooperativ genanntes Steuerhoheitsgebiet die Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 StAbwG nicht länger erfüllt.
- 46 Das StAbwV beinhaltet bei Vorliegen der Voraussetzungen folgende Abwehrmaßnahmen und Mitwirkungspflichten:

1) Versagung des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG)

Betriebsausgaben und Werbungskosten, die in Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet stehen, können nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden. Es gelten folgende Ausnahme: Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen beim Empfänger der deutschen Steuerpflicht oder es wird aufgrund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 Außensteuergesetz angesetzt.

23 Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG), BGBl. I 2021, 2056.

24 Titgemeyer, Stbg 2021, 358.

2) Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG)

Es erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung auch bei aktiven Tätigkeiten, wenn eine Zwischengesellschaft in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Steuerhase) ansässig ist. Sowohl die niedrig besteuerten Einkünfte der Zwischengesellschaft aus passiven als auch aus aktiven Tätigkeiten unterliegen damit der Hinzurechnungsbesteuerung, unabhängig von den Voraussetzungen des Außensteuergesetzes. Falls ohne Anwendung von § 9 StAbwG die Besteuerung höher wäre, kommt § 9 StAbwG nicht zur Anwendung (sog. Rückfallklausel). Für in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet gelegene Betriebsstätten gilt ebenfalls eine verschärfte Regelung.

3) Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG)

Es erfolgt eine Erhebung einer Abzugssteuer unter Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht des § 49 EStG auf Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen (insb. Darlehensverhältnisse und Finanzierungsleasing), Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen, der Erbringung von sonstigen Dienstleistungen (insbesondere Rechts- und Beratungsleistungen und Onlinewerbung) und dem Handel, soweit sie als Aufwendungen oder Werbungskosten bei einem anderen, unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG im Rahmen einer inländischen Veranlagung zu berücksichtigen wären. Der Abzugssteuersatz beträgt 15 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag.

4) Gewinnausschüttungsmaßnahmen (§ 11 StAbwG)

Nach § 11 StAbwG erfolgt eine Versagung der Begünstigung bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen. § 11 Abs. 1 und Abs. 2 StAbwG entspricht damit den §§ 3 und 4 der bisherigen Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Ausschüttungen aus Beträgen stammen, die bei der ausschüttenden Gesellschaft bereits der inländischen Quellenbesteuerung nach § 10 StAbwG unterlegen haben, kommt die Versagung der Steuerbefreiung bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11 StAbwG nicht zur Anwendung. Entsprechendes gilt, wenn für die Beträge bereits das Abzugsverbot nach § 8 StAbwG angewendet wurde.

5) Gesteigerte Mitwirkungspflichten für Steuerpflichtige (§ 12 StAbwG)

§ 12 StAbwG normiert für Steuerpflichtige über § 90 AO hinausgehende Mitwirkungspflichten für Steuerpflichtige, die Geschäftsbeziehungen in die vorgenannten Steuerhoheitsgebiete unterhalten. Konkret handelt es sich um die Offenlegung von Verträgen, detaillierte Beschreibung von Funktionen und Risikoübernahmen sowie Aufzeichnung der eingesetzten (auch immateriellen) wesentlichen Vermögenswerte.

Die EU hat die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke 47 überarbeitet. Diese wurde am 12.10.2022 veröffentlicht (ABl. 2022, C 391/02, S. 2). Aufgeführt werden zwölf Hoheitsgebiete. Dies sind Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Bahamas, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Turks- und Caicosinseln, Amerikanische Jungferninseln und Vanuatu. Die

Umsetzung in deutsches Recht erfolgt über die Steuerabwendungsverordnung (StAbwV). Am 14.02.2023 wurden folgende Hoheitsgebiete zusätzlich in die Liste aufgenommen: British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands und Russland.

V. Internationale Kontrollmitteilungen

- 48 Die Finanzbehörden gehen immer mehr dazu über, sich im internationalen Bereich nicht nur anlässlich von Betriebsprüfungen von Kreditinstituten, sondern auch anlässlich von Außenprüfungen bei Geschäftsbetrieben Kontrollmitteilungen zuzuleiten.²⁵ Rechtsgrundlage bilden das **EG-Amtshilfe-Gesetz** (EGAHiG) und **zwischenstaatliche Abkommen**. § 194 Abs. 3 AO, wonach ein Außenprüfer berechtigt ist, Kontrollmitteilungen zu fertigen über Feststellungen, die für die Besteuerung anderer Steuerpflichtiger ausgewertet werden können, bezieht sich unmittelbar nur auf solche Feststellungen, die für die Besteuerung eines Dritten nach Bundesrecht (oder dem Recht der Europäischen Gemeinschaften) von Bedeutung sind. Die Zulässigkeit einer Auskunftserteilung deutscher Finanzbehörden an die Steuerverwaltung eines EU-Mitgliedstaates ergibt sich aus § 4 EGAHiG. Über den Anwendungsbereich des EGAHiG hinaus ist die Übermittlung von Kontrollmitteilungen in das Ausland insoweit zulässig, als sich dies aus zwischenstaatlichen Abkommen ergibt. Nach § 9 Satz 2 BpO ist Kontrollmaterial über Auslandsbeziehungen auch dem Bundeszentralamt für Steuern zur Auswertung zu übersenden. Die Abkommen beruhen regelmäßig auf Gegenseitigkeit, weshalb auch die ausländischen Finanzbehörden berechtigt sind, Kontrollmitteilungen an die deutsche Finanzbehörde zu übermitteln. Diese werden wie solche nach § 194 Abs. 3 AO ausgewertet.

VI. Transaction-Network-Analysis-Tool zum Kampf gegen Umsatzsteuerbetrug

- 49 Seit 2019 ist ein neues Instrument im Einsatz, mit dem die EU-Staaten Mehrwertsteuerbetrug schneller aufdecken können. Das Transaction-Network-Analysis-Tool (TNA) bietet den Steuerbehörden einen schnellen und unkomplizierten Zugang zu Informationen über grenzüberschreitende Umsätze. Sie können so rasch agieren, wenn ein potenzieller Fall von Mehrwertsteuerbetrug angezeigt wird. Das TNA-Tool bildet eine Plattform zum Austausch und gemeinsamen Verarbeiten von umsatzsteuerlich relevanten Transaktionen und Daten zwischen den IT-Systemen der einzelnen Mitgliedsstaaten. Hierzu sollen Angaben aus den einzureichenden Umsatzsteuerdeklarationen (Zusammenfassenden Meldungen, Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen) nahezu in Echtzeit und automatisiert ausgewertet werden. Das System sucht dabei nach Abweichungen in den von Lieferanten und Abnehmern angemeldeten Daten sowie Unstimmigkeiten in den eingereichten Erklärungen. Damit sollen verdächtige Umsatzsteuerkarusselle und Netzwerke früher als bisher erkannt werden. Durch das neue TNA-Tool will die EU letztlich auch die Zusammenarbeit

25 Seer in Tipke/Kruse, § 194 AO Rz. 36.

zwischen der EU-Kommission, den Mitgliedstaaten sowie dem EU-Netzwerk von Experten für Betrugsbekämpfung („Eurofisc“) weiter stärken.

VII. Verdachtsmeldung an die FIU

Die Financial Intelligence Unit (FIU) analysiert als Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen Verdachtsmeldungen nach dem Geldwäschegesetz. Bei der FIU gingen 2020 mit insgesamt 144 005 Verdachtsmeldungen rund ein Viertel mehr Verdachtsmeldungen bei der Financial Intelligence Unit (FIU) ein als im Vorjahr; 2019 waren es 114 914 Verdachtsmeldungen.²⁶ Auch wenn sich dieser Anstieg des Meldeaufkommens sowohl auf den Finanz- als auch auf den Nichtfinanzsektor erstreckt, machen die Meldungen des Finanzsektors mit rund 97 Prozent den weit überwiegenden Teil der Meldungen aus.

War der Anstieg im Vorjahr vor allem dem gestiegenen Meldeaufkommen der Veranstalter und Vermittler von Glücksspielen als auch der Güterhändler geschuldet, ist der Anstieg im Jahr 2020 auch auf die Verpflichtetengruppe der Notare zurückzuführen.

Nachdem zum 01. 10. 2020 Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien in Kraft getreten ist, welche die Meldepflichten bestimmter Berufsgruppen bei Immobilientransaktionen konkretisiert und verschärft hat, sind der Anstieg in 2020 auch auf Meldungen von Notaren, Finanzunternehmen und Immobilienmaklern zurückzuführen.

Die gesetzliche Grundlage bildet § 43 Abs. 1 GwG. Danach müssen Verpflichtete i. S. v. § 2 Abs. 1 GwG Sachverhalte, die darauf hindeuten,

- dass ein Vermögensgegenstand, der mit einer Geschäftsbeziehung, einem Maklergeschäft oder einer Transaktion im Zusammenhang steht, aus einer strafbaren Handlung stammt, die eine Vortat der Geldwäsche darstellen könnte,
- sie sich auf einen Geschäftsvorfall, eine Transaktion oder einen Vermögensgegenstand der im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung steht erstrecken oder
- dass der Vertragspartner seine Pflicht nach § 11 Abs. 6 Satz 3 GwG gegenüber dem Verpflichteten offenzulegen, ob er die Geschäftsbeziehung oder die Transaktion für einen wirtschaftlich Berechtigten begründen, fortsetzen oder durchführen will, nicht erfüllt hat,

unabhängig vom Wert des betroffenen Vermögensgegenstandes oder der Transaktionshöhe unverzüglich der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen zu melden.

Eine abschließende Aufzählung der Verpflichteten zur Verdachtsmeldung nach § 43 Abs. 1 GwG findet sich in § 2 Absatz 1 GwG. Adressaten der geldwäsche-rechtlichen Pflichten im Finanzsektor sind

26 https://www.zoll.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/Bargeld/2021/z85_fiu_jahresbericht.html?nn=290366 (abgerufen am 09. 01. 2023).

- Kreditinstitute nach § 1 Abs. 1 KWG (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 GwG),
- Finanzdienstleistungsinstitute nach § 1 Abs. 1a KWG (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 GwG),
- Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute nach § 1 Abs. 3 ZAG (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 GwG),
- Agenten für Zahlungsdienste und E-Geld nach § 1 Abs. 9 ZAG bzw. § 1 Abs. 10 ZAG (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 GwG),
- selbstständige Gewerbetreibende im Bereich Zahlungsdienste/E-Geld nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ZAG (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 GwG) und
- Finanzunternehmen (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 GwG).

55 Adressaten der geldwäscherechtlichen Pflichten im Nicht-Finanzsektor sind

- Versicherungsunternehmen nach Art. 13 Nr. 1 der Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II-Richtlinie) (§ 2 Abs. 1 Nr. 7 GwG),
- Versicherungsvermittler nach § 59 VVG (§ 2 Abs. 1 Nr. 8 GwG),
- Kapitalverwaltungsgesellschaften nach § 17 Abs. 1 KAGB (§ 2 Abs. 1 Nr. 9 GwG),
- Rechtsanwälte, Kammerrechtsbeistände, Patentanwälte sowie Notare (§ 2 Abs. 1 Nr. 10 GwG),
- Rechtsbeistände (§ 2 Abs. 1 Nr. 11 GwG),
- Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte (§ 2 Abs. 1 Nr. 12 GwG),
- Dienstleister für Gesellschaften und für Treuhänder (§ 2 Abs. 1 Nr. 13 GwG),
- Immobilienmakler (§ 2 Abs. 1 Nr. 14 GwG),
- Veranstalter und Vermittler von Glücksspielen (§ 2 Abs. 1 Nr. 15 GwG),
- Güterhändler, Kunstvermittler und Kunstlagerhalter (§ 2 Abs. 1 Nr. 16 GwG).

56 Nicht alle Rechtsanwälte unterfallen den Anforderungen des GwG an „Verpflichtete“. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 GwG sind Rechtsanwälte, verkammerte Rechtsbeistände, Patentanwälte sowie Notare nur dann Verpflichtete, soweit sie

- für ihre Mandanten an der Planung und Durchführung von folgenden Geschäften mitwirken:
 - a) Kauf und Verkauf von Immobilien und Gewerbebetrieben,
 - b) Verwaltung von Geld, Wertpapieren oder sonstigen Vermögenswerten,
 - c) Eröffnung oder Verwaltung von Bank-, Spar- oder Wertpapierkonten,
 - d) Beschaffung der zur Gründung, zum Betrieb oder zur Verwaltung von Gesellschaften erforderlichen Mittel,
 - e) Gründung, Betrieb oder Verwaltung von Treuhandgesellschaften, Gesellschaften oder ähnlichen Strukturen, oder
- im Namen und auf Rechnung des Mandanten Finanz- oder Immobilientransaktionen durchführen,

- den Mandanten im Hinblick auf dessen Kapitalstruktur, dessen industrielle Strategie oder damit verbundene Fragen beraten,
- Beratung oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit Zusammenschlüssen oder Übernahmen erbringen oder
- geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen erbringen.

Hinweis:

57

Kreditinstitute melden an die FIU auch dann, wenn keine Hinweise auf Geldwäsche, Terrorismusfinanzierung oder eine sonstige Straftat vorliegen, aber die Informationen für die Durchführung von Besteuerungsverfahren erforderlich sein können.

So erfolgt eine Meldung an die FIU, wenn ein Unternehmer ein Geschäftskonto bei einem Kreditinstitut eröffnet, dem Kreditinstitut bei einem Kontenscreening auffällt, dass eine Umsatzsteuer an die Finanzbehörde abgeführt wird. Dieser Umstand legt den Verdacht nahe, dass der Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen nicht nachkommt.

Beispiel:

58

Frau C ist chinesische Staatsbürgerin. Sie ist in Deutschland wohnhaft und unbeschränkt steuerpflichtig. Sie zahlte in mehreren Tranchen Barbeträge in Höhe von insg. 25.000 Euro auf ihrem Girokonto ein. Diese Bareinzahlungen fielen der B-Bank auf. Diese erstattete eine Geldwäscheverdachtsanzeige. Die zuständige Steuerfahndung hat ermittelt, dass Frau C über Monate hinweg Einkäufe bei verschiedenen Händlern diverser Luxusmarken getätigt hat. Die Steuerfahndung forderte Frau C im Verfahren der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO auf, die Herkunft der Geldmittel und den Verbleib der Waren zu erklären.²⁷

VIII. Gruppenanfragen als Mittel der internationalen Amtshilfe

Ein effektives Mittel der steuerlichen Ermittlung im Ausland bilden sog. Gruppenanfragen im Rahmen der internationalen Amtshilfe. 59

1. Gruppenanfragen gegenüber Banken

Die deutschen Finanzbehörden haben eine Gruppenanfrage gegenüber dem österreichischen Bundesministerium für Finanzen (BMF) gestellt. Die Anfrage zielt ab auf die Mitteilung von Namen und Kontoverbindungen der deutschen Bankkunden, die zu einem bestimmten Stichtag eine bestimmte Kapitalsumme angelegt hatten. Die von der deutschen Finanzverwaltung erbetenen Informationen wurden den zuständigen Finanzbehörden zwecks weiterer Ermittlungen zur Verfügung gestellt. Andere Länder beantworten solche Gruppenanfragen ebenfalls. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage nach dem Zeitpunkt der Entdeckung einer Steuerhinterziehung, welche die strafbefreiende Selbstan- 60

²⁷ Ott, PStR 2022, 14.

zeige sperrt. In der Regel erfordert die Entdeckung der Tat zumindest einen Abgleich mit der Steuerakte des jeweiligen Steuerpflichtigen.

2. Gruppenanfragen gegenüber Betreibern von Internet-Plattformen im Ausland

- 61 Wer seine eigene Wohnung fremden Dritten entgeltlich überlässt, muss die Einnahmen versteuern. Die Steuerpflicht entsteht in dem Land, in dem sich die Immobilie befindet. In Deutschland unterliegen diese Mieteinnahmen regelmäßig der Einkommensteuer. Unter bestimmten Voraussetzungen kann Umsatzsteuer anfallen. Den Steuerpflichtigen schützt es nicht, wenn die Vermietung über ein ausländisches Vermietungsportal erfolgt. Die Finanzbehörden dürfen die Betreiber von Internet-Plattformen im Fall eines Anfangsverdachts verpflichten, die Daten der Kunden zu übermitteln²⁸, so im Fall von Airbnb.²⁹

IX. Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern über ausländische Firmen

- 62 Auf Anforderung der Finanzbehörden erstellt der Auslandswirtschaftsdienst des Bundeszentralamts für Steuern über ausländische Firmen eine Stellungnahme. Ein besonderes Augenmerk auf den Sachverhalt wirft der Prüfer bei vermuteten **Domizilgeschäften**, ausländischen Scheinwohnsitzen, **Gründung von Basisgesellschaften** in Niedrigsteuerrändern oder Darlehensgewährung aus dem Ausland. Die Steuerfahndung wird zur Aufklärung solcher Sachverhalte herangezogen, da es in der Regel um hohe Steuerbeträge geht, die gleichzeitig eine strafrechtliche Brisanz bergen.³⁰

X. Banken als Informationsquellen der Finanzverwaltung

- 63 Das Entdeckungsrisiko ist mit dem **Steueramnestiegesetz**³¹ gestiegen. Zusammen mit dem am 31. 12. 2003 in Kraft getretenen Strafbefreiungserklärungsgesetz hat der Gesetzgeber die Überprüfungsmöglichkeiten der Finanzbehörde erweitert, um die Steuerhinterziehung in Zukunft besser überwachen und verhindern zu können. In die Abgabenordnung wurden in § 93 die Absätze 7 und 8 sowie § 93b eingefügt.
- 64 Das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit ist in die EU-Zinsrichtlinie 2003/48/EG vom 03. 06. 2003³² eingebettet, die auch international eine verbesserte Durchsetzung der Steuergesetze ermöglicht. Zuvor schon hat der Gesetzgeber über das **4. Finanzmarkt-Förderungsgesetz**³³ den Kreditinstituten mit § 24c KWG neue Pflichten auferlegt und mit dem neu gefassten § 25a KWG,

28 VG Berlin, Urt. v. 23. 06. 2021 – VK 6 K 90/20, PSr 2022, 5.

29 Ott, PSr 2021, 56; Roth, PSr 2021, 49.

30 PSr 1998, 90.

31 BGBl. I 2003, 2928.

32 ABl. L 157 v. 26. 06. 2003, 38.

33 BGBl. I 2002, 2010 (2045 ff.).

heute § 25h KWG, von den Kreditinstituten die Schaffung adäquater interner Sicherungssysteme gegen Geldwäsche und Finanzbetrug gefordert.³⁴

1. Automatisierter Abruf von Kontoinformationen

a) Bedeutung der Vorschrift

Die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne erfolgt derart unzureichend, 65
dass ein strukturelles Erhebungsdefizit bestand, was die Verfassungsmäßigkeit
des Steuertatbestandes in Frage stellt.³⁵ Die umfassende Überprüfung von Kun-
deninformationen i. R. einer Außenprüfung bei einer Bank verstoßen gegen
§ 194 Abs. 3 bzw. § 30a Abs. 3 AO. Allgemeine Auskunftersuchen der Steuer-
fahndung gestützt auf § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO stellen eine unzulässige
Rasterfahndung dar.³⁶ Auf Grund der Neuregelung ist es den Finanzbehörden
nunmehr möglich, effizient innerhalb kürzester Zeit zu erfahren, ob eine be-
stimmte Person bei einem Kreditinstitut ein Konto bzw. Depot unterhält. Die
Neuregelung dient damit nicht nur der **Bekämpfung des Terrorismus und der
Geldwäsche**.

b) Inhalt des Datenabrufsystems

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht erhält durch das aufgrund 66
des 4. Finanzmarkt-Förderungsgesetzes geschaffene Datenabrufsystem die
Möglichkeit, auf einen Blick feststellen zu können, zu welchen Kreditinstituten
eine bestimmte Person oder ein bestimmtes Unternehmen Kontenbeziehungen
unterhält. Mit § 24c Abs. 1 KWG sollten die Voraussetzungen für eine wirksame
Bekämpfung der Geldwäsche und der Finanzierung des Terrorismus geschaffen
werden.³⁷ Nach § 24c Abs. 1 KWG hat ein Kreditinstitut eine laufend zu aktuali-
sierende Datei mit folgenden Inhalten zu führen:

- Nummer eines Kontos oder Depots, das bereits nach geltendem Recht der
Verpflichtung zur Legitimationsprüfung gem. § 154 Abs. 2 Satz 1 AO unter-
liegt,
- Tag der Errichtung und ggf. der Auflösung des Kontos oder Depots,
- Name, bei natürlichen Personen auch Geburtstag des Inhabers und gegeben-
enfalls eines Verfügungsberechtigten,
- Name und Anschrift eines ggf. vom Kontoinhaber abweichenden wirtschaft-
lich Berechtigten.

Das Kreditinstitut hat dafür Sorge zu tragen, dass die Aufsichtsbehörde jederzeit 67
die Daten automatisiert abrufen kann. Es hat insbesondere dafür Sorge zu tra-
gen, dass durch technische und organisatorische Maßnahmen sichergestellt ist,
dass ihm Abrufe nicht zur Kenntnis gelangen. Daneben kann die Aufsichtsbe-

34 Zu den Einzelheiten vgl. *Randt*, Der Steuerfahndungsfall, S. 186 ff.

35 BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. I 2004, 591; BFH, Beschl. v.
16.07.2002 – IX R 62/99, DB 2002, 2354.

36 Vgl. *Müller*, PStR 2003, 196.

37 BT-Drucks. 14/8017, S. 2, 68.

hörde aufgrund der Informationen aus dem Datenabrufsystem bei den kontoführenden Kreditinstituten die einzelnen Umsätze betreffende Nachfragen stellen, § 44 Abs. 1 KWG. Die Bundesanstalt darf gemäß § 24c Abs. 2 KWG einzelne Daten aus der Datei abrufen, soweit dies zur Erfüllung ihrer aufsichtsrechtlichen Aufgaben nach dem Kreditwesen- oder dem Geldwäschegesetz erforderlich ist. Sie darf darüber hinaus gemäß § 24c Abs. 3 KWG auf Ersuchen auch Auskunft aus der Datei u. a. den für die Leistung der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen sowie im Übrigen für die Verfolgung und Ahndung von Straftaten zuständigen Behörden oder Gerichten erteilen, soweit dies für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist. Die Auskünfte sind uneingeschränkt auch in Steuerstrafverfahren möglich.

c) Organisation des Zugriffs und Vorgehen der Finanzbehörde

- 68 Die Finanzbehörden als sog. mittelbare Bedarfsträger richten ihre Anfrage an die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, die dann die entsprechenden Daten aus der Zentrale abfragt und der Finanzbehörde mitteilt. Technisch ist dabei sichergestellt, dass das Rechenzentrum und damit die Kreditinstitute und deren Kunden keine Kenntnis von der Abfrage erhalten.
- 69 Ergeben sich im laufenden strafrechtlichen Ermittlungsverfahren aus einem Abgleich mit den vom Steuerpflichtigen erklärten Kapitalerträgen Ungereimtheiten, kann die Finanzbehörde bei dem Bundeszentralamt für Steuern um Übermittlung der Daten ersuchen. Die Finanzbehörde gleicht sodann die vom Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Daten mit den Angaben des Steuerpflichtigen ab. Ergeben sich Differenzen, schreibt die Finanzbehörde die Kreditinstitute an. Auf Grund des Anfangsverdachts greift § 30a AO nicht ein.

2. Gefährdungsanalyse zur Verhinderung betrügerischer Handlungen – Konten-Screening

- 70 Aufgrund des durch das 4. Finanzmarkt-Förderungsgesetz erweiterten § 25a KWG, heute § 25h KWG, wurden Kreditinstitute zur Schaffung angemessener, geschäfts- und kundenbezogener interner Sicherungssysteme gegen Geldwäsche und den Finanzbetrug verpflichtet, um Geschäftsbeziehungen nach Risikogruppen und Auffälligkeit überprüfen zu können, die erfahrungsgemäß eine Nähe zur Geldwäsche aufweisen. Dieses Vorgehen wird „Konten-Screening“ genannt und geht weit über anlassbezogene Überprüfungsmaßnahmen hinaus. Es verpflichtet gemäß der Gesetzesbegründung zu einer permanenten und umfassenden **„Rasterung“ aller Kundendaten** allein aufgrund von Abweichungen vom bisherigen Normalverhalten.³⁸ Das Konten-Screening führt nicht automatisch zur Verdachtsanzeige; die Ergebnisse dienen als Grundlage für weitere institutsinterne Erkundigungen, die dann in einer Geldwäscheverdachtsanzeige enden können.

38 Paul, PStR 2003, 155 ff.

3. Kontenabrufverfahren für steuerliche Zwecke

§ 93 Abs. 7 AO erlaubt es den Finanzbehörden seit dem 01.04.2005 im Einzelfall, über das Bundeszentralamt für Steuern auf Daten zuzugreifen, die Kreditinstitute bereits heute für Zwecke der Kapitalmarktaufsicht und der Bekämpfung der Geldwäsche und anderer Delikte nach § 24c KWG vorhalten.³⁹ Dies sind insbesondere die o. a. Kontostammdaten. 71

Hinweis:

Die Steuerfahndungsstellen erfahren auf diesem Wege, bei welchem Kreditinstitut ein bestimmter Steuerpflichtiger ein Konto oder ein Depot hat, wenn deren Kenntnis im Einzelfall steuerlich von Bedeutung ist. 72

Die Daten werden bundesweit automatisiert abgefragt. Die Finanzbehörde soll allerdings über das Bundeszentralamt für Steuern nur dann einzelne Daten aus den nach § 93b Abs. 1 AO zu führenden Dateien bei den Banken abrufen können, wenn dies zur Festsetzung oder Erhebung von Steuern erforderlich ist und ein Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder von vornherein keinen Erfolg verspricht. Ermittlungen ohne konkreten Anlass sollen somit ausgeschlossen werden. Die neue Abfragemöglichkeit soll auch für die Steuerfahndung bestehen, mit der Einschränkung des § 30a Abs. 5 AO. Der Betroffene muss grundsätzlich zuerst befragt werden. Nur wenn die Finanzbehörde Anlass für weitergehende Ermittlungen sieht und das Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen erfolglos war oder keinen Erfolg verspricht, kann sie einzelfallbezogen feststellen lassen, bei welchem Kreditinstitut ein Steuerpflichtiger ein Konto oder ein Depot hat.⁴⁰ 73

Ein Kontenabruf nach § 93 Abs. 7 Nr. 1 AO ist durch die Finanzbehörden nur zulässig, soweit der Steuerpflichtige eine Steuerfestsetzung nach § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung Abgeltungsteuer/tarifliche Einkommensteuer) beantragt und der Steuerpflichtige zustimmt. Die gesetzliche Regelung beschränkt im Zuge der Einführung einer Abgeltungsteuer auf private Zinsen und private Veräußerungsgewinne die Befugnisse der Finanzbehörden zur Durchführung von Kontenabrufen für steuerliche Zwecke auf die Fälle, in denen auch nach Einführung der Abgeltungsteuer noch die **Erforderlichkeit** besteht, Konten und Depots eines Steuerpflichtigen zu ermitteln, um eine gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern gewährleisten zu können. 74

4. Kontenabrufverfahren für nichtsteuerliche Zwecke

Die für die Verwaltung der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, der Sozialhilfe nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, der Ausbildungsförderung nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz 75

39 Das BVerfG hat in seinem Beschl. v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04 u. 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168 die Verfassungsmäßigkeit des Kontenabrufverfahrens bestätigt.

40 Zu den Einzelheiten vgl. Müller, StBp 2004, 287; BMF-Schreiben v. 10.03.2005 – IV A 4 – S 0062 – 1/05, BStBl. 2005 I, 423.

gesetz, der Aufstiegsfortbildungsförderung nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz des Wohngeldes nach dem Wohngeldgesetz, der Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz und des Zuschlags an Entgeltpunkten für langjährige Versicherung nach dem Sechsten Buch Sozialgesetzbuch zuständigen Behörden dürfen über § 93 Abs. 8 AO das Bundeszentralamt für Steuern um einen Datenabruf bitten.

5. Informationspflicht nach der EU-Zinsrichtlinie

- 76 Um die effektive Besteuerung von Zinserträgen sicherzustellen, hatten sich die EU-Mitgliedstaaten auf einen Austausch von Informationen geeinigt. Mit der Zinsinformationsverordnung (ZIV) hat Deutschland diese EU-Zinsrichtlinie umgesetzt. Demnach waren Banken verpflichtet, dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) Kontrollmitteilungen für die Zinseinkünfte zu übermitteln. Das BZSt tauschte daraufhin diese Daten mit den anderen EU-Mitgliedstaaten aus. Die EU-Zinsrichtlinie ist zum 01.01.2016 aufgehoben worden. Sie wurde durch den gemeinsamen Meldestandard (Common Reporting Standard, kurz: CRS) abgelöst.

XI. Common Reporting Standard (CRS)

- 77 Der Common Reporting Standard (CRS) ist ein internationales Verfahren zum Austausch von Finanzkonteninformationen mit dem Ziel, grenzüberschreitende Sachverhalte aufzudecken und Steuerhinterziehung zu bekämpfen.
- 78 Auf Grund dieser Vorgaben versenden Finanzinstitute (i. d. R. Banken oder Versicherungen) sogenannte Selbstauskünfte an ihre Kunden.
- 79 CRS ist ein internationales Verfahren zum Austausch von Finanzkonteninformationen mit dem Ziel, grenzüberschreitende Sachverhalte aufzudecken und Steuerhinterziehung zu bekämpfen. An diesem im Jahr 2017 gestarteten Austauschverfahren sind mittlerweile über 90 Staaten beteiligt. Die für den Austausch erforderlichen Informationen werden in den Ursprungsländern durch die Finanzinstitute (z. B. Banken) erhoben und an eine zentral zuständige Behörde weitergeleitet.
- 80 In der Bundesrepublik Deutschland ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) für die Annahme und Weiterleitung der Finanzkontendaten zuständig.
- 81 Das BZSt leitet die Informationen an die zuständigen Behörden der Partnerstaaten weiter. Gleichzeitig empfängt es die Informationen aus dem Ausland und übermittelt diese dann an die zuständigen deutschen Finanzämter. Die Auswertung der Daten erfolgt in den Finanzämtern bzw. den jeweiligen Steuerbehörden im Ausland.
- 82 Insbesondere folgende Daten werden ausgetauscht:
- Name,
 - Anschrift,
 - Ansässigkeitsstaat,

- Steueridentifikationsnummer,
- Geburtsdatum,
- Geburtsort,
- Kontonummer,
- Name und Identifikationsnummer des Finanzinstituts,
- Kontosaldo,
- Zinsen, Dividenden, sonstige Einkünfte.

Im Rahmen der Erfüllung der Sorgfaltspflichten versenden Finanzinstitute (z. B. Banken oder Versicherungen) sogenannte Selbstauskünfte an ihre Kunden. 83

Hintergrund für das Vorgehen der Finanzinstitute sind die Vorgaben für den internationalen Austausch von Finanzkonteninformationen nach dem Common Reporting Standard (CRS). 84

Ein deutsches Finanzkonto ist dabei meldepflichtig, wenn der Kontoinhaber in einem anderen CRS-Teilnehmerstaat steuerlich ansässig ist. Um feststellen zu können, ob ein Finanzkonto der Meldepflicht nach CRS unterliegt, müssen die Finanzinstitute bestimmte Verfahren zur Ermittlung der steuerlichen Ansässigkeit durchlaufen. Hierunter fällt auch die Einholung einer Selbstauskunft. 85

Mit der Einholung einer Selbstauskunft möchte die Bank die steuerliche Ansässigkeit bestimmen. Diese richtet sich nach den nationalen Bestimmungen zur Steuerpflicht des jeweiligen Staates und etwaigen Doppelbesteuerungsabkommen. Die Staatsbürgerschaft allein bestimmt nicht zugleich die steuerliche Ansässigkeit. Dies gilt nur in Ausnahmefällen (wie für die USA). 86

Anknüpfungspunkte der steuerlichen Ansässigkeit sind vielmehr ortsgebundene persönliche Merkmale. Dies kann der Wohnsitz oder ein ständiger Aufenthalt im jeweiligen Staat sein. Einkünfte aus anderen Staaten, die dort einer Besteuerung an der Quelle unterliegen können, führen für sich allein genommen noch nicht automatisch zu einer steuerlichen Ansässigkeit im Ausland. 87

Insbesondere bei der Eröffnung von neuen Konten sind die Finanzinstitute im Allgemeinen verpflichtet Selbstauskünfte einzuholen. 88

Bei bestehenden Konten kann die Meldepflicht auch anhand von Indizien festgestellt werden. Ein Indiz für eine steuerliche Ansässigkeit in einem anderen Staat kann u. a. eine aktuelle Post- oder Hausanschrift oder Telefonnummer in einem Meldestaat oder aktuell gültige Handlungs- oder Verfügungsvollmacht zugunsten einer Person mit Anschrift in einem Meldestaat sein. 89

Mit der Einholung einer Selbstauskunft möchte das Finanzinstitut dem Kunden die Möglichkeit geben, entweder das Indiz zu bestätigen oder zu entkräften und darzulegen, in welchem Staat der Kunde steuerlich ansässig ist. Darüber hinaus können die Finanzinstitute auch ohne Indiz auf eine steuerliche Ansässigkeit im Ausland eine Selbstauskunft einholen. 90

Die Finanzinstitute fragen daher keine Daten im Auftrag des BZSt ab, sondern agieren direkt aus den gesetzlichen Vorgaben des FkAustG heraus. 91