

Ergänzende Informationen zum Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG)

Vorbemerkung:

Mit BMF-Schreiben vom 3. Februar 2004 - IV A 4 - S 1928 - 18/04 - (BStBl. I S. 225) hat das Bundesministerium der Finanzen ein Merkblatt zum StraBEG herausgegeben. Seitdem wurden zahlreiche weitere Fragen aufgeworfen, die im Merkblatt noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Bei dem nachfolgenden Fragen- und Antwortenkatalog handelt es sich um eine Orientierungshilfe für die Anwendung des StraBEG. Die Antworten sind zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmt. Die Entscheidung im konkreten Einzelfall bleibt dem zuständigen Finanzamt vorbehalten.

Änderungen gegenüber den am 20. Juli 2004 veröffentlichten Fragen und Antworten sind rot gekennzeichnet.

Inhaltsübersicht:

- (1) **Ermittelt das Finanzamt bei Abgabe einer strafbefreienden Erklärung, ob und inwieweit überhaupt eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorgelegen hat?** 5
- (2) **Der Erklärende hat bei Abgabe seiner strafbefreienden Erklärung Angaben gemacht, die über die im Vordruck als Bemessungsgrundlage erklärten Einnahmen hinausgehen. Kann das Finanzamt diese Angaben verwerten?** 6
- (3) **Wie sind beim Erwerb von Wertpapieren gezahlte Stückzinsen bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen?** 7
- (4) **Ist es zulässig, die zu erklärenden Einnahmen zu schätzen (z.B. wegen verlorener Belege)?** 8
- (5) **Wie ist die Bemessungsgrundlage nach vorangegangener Reingewinnschätzung zu ermitteln, wenn die geschätzten "Einnahmen" sich nicht anderweitig - z.B. aus einer gleichzeitigen Umsatzsteuer-Schätzung - herleiten lassen?** 9
- (6) **Wie sind ausländische Einnahmen umzurechnen?** 10
- (7) **Fällt auch eine bisher nicht erklärte Entnahme eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens unter die Regelungen des StraBEG? Wenn ja, mit welcher Bemessungsgrundlage?** 11
- (8) **Können unbesteuerter private Nutzungsentnahmen strafbefreiend erklärt werden?** 12
- (9) **Wie ist die Bemessungsgrundlage bei Einnahmen aus so genannten schwarzen Fonds zu ermitteln?** 13
- (10) **Kann ein Arbeitgeber eine strafbefreiende Erklärung über unversteuert ausgezahlte Löhne abgeben, auch wenn die Lohnzahlungen nicht aus unbesteuerten Einnahmen bestritten wurden?** 14
- (11) **Wirkt eine strafbefreiende Erklärung eines Arbeitgebers über unversteuert ausgezahlte Löhne auch gegenüber den Arbeitnehmern?** 15
- (12) **Bei welchem Finanzamt ist eine strafbefreiende Erklärung über unbesteuerter Lohnzahlungen abzugeben?** 16
- (13) **Sind alle gleichartigen Anlagen oder Geschäfte ein einheitlicher Lebenssachverhalt oder ist auf die einzelnen Verträge abzustellen?** 17
- (14) **Wie ist der Lebenssachverhalt zu spezifizieren, wenn der Erklärende innerhalb eines Depots bei einem ausländischen Kreditinstitut Kapitalanlagen verschiedener Art und verschiedener Herkunft angelegt hat?** 18
- (15) **Ist es möglich, für einen über mehrere Veranlagungszeiträume gleichartig verwirklichten Lebenssachverhalt in einem Veranlagungszeitraum eine**

	strafbefreiende Erklärung und in einem anderen Veranlagungszeitraum eine Selbstanzeige abzugeben?	19
(16)	Ist es möglich, für den gleichen Veranlagungszeitraum nebeneinander sowohl eine strafbefreiende Erklärung als auch eine Selbstanzeige abzugeben?	20
(17)	Was ist zu beachten, wenn eine strafbefreiende Erklärung nicht beim örtlich zuständigen Finanzamt abgegeben wird?	21
(18)	Unter welchen Umständen greift die Sperrwirkung des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b StraBEG wegen „Tatentdeckung“?	22
(19)	Wie kann eine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden, wenn der Steuerpflichtige Vermögen auf eine ausländische Stiftung übertragen hat und die Stiftung insoweit nur (unechte) Treuhänderin des zivilrechtlich wirksam übertragenen Vermögens ist? Wie ist eine (Rück-)Zahlung der Stiftung an den Stifter schenkungsteuerlich zu behandeln?	23
(20)	Welche Auswirkungen ergeben sich aus einem im Rahmen einer strafbefreienden Erklärung offen gelegten Erwerb auf innerhalb von zehn Jahren nachfolgende Erwerbe von Todes wegen oder durch Schenkung im Hinblick auf die Regelungen der §§ 13a, 14 und 27 ErbStG?	25
(21)	Welche Bedeutung hat eine strafbefreiende Erklärung für die künftige Besteuerung?	26
(22)	Wann ist eine Steuerverkürzung bei Erbschaft- oder Schenkungsteuer vollendet, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben und dadurch eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) begangen hat?	27
(23)	Für welches Jahr ist eine strafbefreiende Erklärung abzugeben, wenn die unrichtigen, unvollständigen oder unterlassenen Angaben zu einer überhöhten Verlust-Feststellung im Sinne des § 10d Abs. 3 (jetzt: Abs. 4) EStG geführt haben?	28
(24)	Darf eine Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis erteilt werden, nachdem der zugrunde liegende Umsatz strafbefreiend erklärt wurde?	29
(25)	Sind mit dem pauschalen Abzug nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG nur bereits angefallene Aufwendungen abgegolten oder auch künftige Aufwendungen?	30
(26)	Wann ist eine Außenprüfung abgeschlossen im Sinne des § 7 Satz 2 StraBEG?	31
(27)	Kann die Tatsache, dass eine strafbefreiende Erklärung für 1993 bis 2001 abgegeben wurde, bei einer Selbstanzeige für 2002 dazu verwendet werden, dass für 2002 ein Fall des § 370a AO anzunehmen ist?	32
(28)	Wann beginnt die 10tägige Zahlungsfrist, wenn Formvorschriften nicht erfüllt wurden und der Steuerpflichtige nachbessert?	33
(29)	Wann beginnt die 10tägige Zahlungsfrist, wenn der Steuerpflichtige sich ursprünglich verrechnet hatte und dies nun nachbessert (z.B. bei der Berechnung des Steuersatzes ist ihm ein Fehler unterlaufen)?	34

- (30) Kann eine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden, wenn die Steuerhinterziehung darin besteht, dass Steuerermäßigungen oder Anrechnung ausländischer Steuern zu Unrecht in Anspruch genommen wurden? 35
- (31) Wie ist die Bemessungsgrundlage zu ermitteln, wenn steuerliche Freibeträge erschlichen wurden? 36

Frage:

- (1) Ermittelt das Finanzamt bei Abgabe einer strafbefreienden Erklärung, ob und inwieweit überhaupt eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorgelegen hat?

Antwort:

Grundvoraussetzung für die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung ist, dass eine Steuerstraftat nach § 370 AO (Steuerhinterziehung), § 370a AO (gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung) oder § 26c UStG (gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens) oder eine Steuerordnungswidrigkeit nach § 378 AO (leichtfertige [= grob fahrlässige] Steuerverkürzung), § 379 AO (Steuergefährdung), § 380 AO (Gefährdung von Abzugsteuern) oder nach § 26b UStG (Schädigung des Umsatzsteueraufkommens) vorliegt (vgl. Tz. 2.1 des BMF-Merkblatts).

Das Finanzamt muss die strafbefreiende Erklärung dabei grundsätzlich ungeprüft annehmen (Ausnahme: formelle Fehler, vgl. dazu Tz. 12.5 des BMF-Merkblatts). Der Erklärende muss auch nicht erläutern, ob und wie er die Steuern hinterzogen hat. Wenn sich aber aus anderem Anlass oder durch ergänzende "freiwillige" Angaben des Erklärenden Zweifel am Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung aufdrängen, kann das Finanzamt dieser Frage nachgehen.

Falls das Finanzamt feststellt, dass durch Abgabe der strafbefreienden Erklärung für einen Sachverhalt, dem objektiv oder subjektiv keine Steuerverkürzung zugrunde lag, versucht wurde, einen unzulässigen steuerlichen Vorteil in der Zukunft zu erreichen, kann dies allerdings als Steuerhinterziehung geahndet werden.

Frage:

- (2) Der Erklärende hat bei Abgabe seiner strafbefreienden Erklärung Angaben gemacht, die über die im Vordruck als Bemessungsgrundlage erklärten Einnahmen hinausgehen. Kann das Finanzamt diese Angaben verwerten?

Antwort:

Auch die "überschießenden" Angaben des Erklärenden unterliegen der Verwendungsbeschränkung nach § 13 StraBEG, soweit sie noch als Bestandteil der Spezifizierung des Lebenssachverhaltes angesehen werden können. Nur soweit dies nicht der Fall ist, unterliegen die Angaben nicht der Verwendungsbeschränkung.

Strafbefreiende Erklärungen sollen nicht zum Anlass weitergehender steuerlicher Ermittlungen genommen werden, die Finanzbehörden sollen daher die Angaben des Erklärenden nicht zum Anlass nehmen, steuerliche oder strafrechtliche Ermittlungen anzustellen. Klärende Nachfragen sind allerdings zulässig.

Unberührt bleibt die Befugnis der Finanzämter, derartige Ermittlungen anzustellen, wenn sich dies aus anderem Anlass (z.B. aufgrund von Angaben in späteren regulären Steuererklärungen) aufdrängt. In diesem Fall können die fraglichen Angaben uneingeschränkt verwertet werden.

Frage:

- (3) Wie sind beim Erwerb von Wertpapieren gezahlte Stückzinsen bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen?

Antwort:

Gezahlte Stückzinsen sind keine Werbungskosten oder Anschaffungskosten, sondern negative Einnahmen im Jahr der Verausgabung (H 134 EStHB 2003). Sie mindern daher die für das nämliche Wertpapier im gleichen Veranlagungszeitraum erzielten Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG (vor der Kürzung um 40 v.H.).

Frage:

- (4) Ist es zulässig, die zu erklärenden Einnahmen zu schätzen (z.B. wegen verlorener Belege)?

Antwort:

Eine sachgerechte Schätzung ist zulässig. Allerdings muss der Lebenssachverhalt präzise erklärt werden und eine Aufteilung auf die einzelnen Kalenderjahre erfolgen.

Stellt das Finanzamt später aus anderem Anlass fest, dass die tatsächlichen Einnahmen höher waren als die in der strafbefreienden Erklärung angegebenen „geschätzten“ Einnahmen, tritt hinsichtlich des übersteigenden Betrags keine Straffreiheit ein, der Steueranspruch ist insoweit auch nicht nach dem StraBEG erloschen.

Frage:

- (5) Wie ist die Bemessungsgrundlage nach vorangegangener Reingewinnschätzung zu ermitteln, wenn die geschätzten "Einnahmen" sich nicht anderweitig - z.B. aus einer gleichzeitigen Umsatzsteuer-Schätzung - herleiten lassen?

Antwort:

Ist bei der Gewinnschätzung keine Einnahmeschätzung erfolgt, kann als Bemessungsgrundlage der strafbefreienden Erklärung nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG aus Vereinfachungsgründen die Differenz aus tatsächlichem Gewinn und geschätztem Gewinn angesetzt werden. Allerdings darf in diesem Fall kein pauschaler Abschlag von 40 v.H. vorgenommen werden, da bei dieser besonderen Ermittlung bereits alle tatsächlichen Betriebsausgaben berücksichtigt wurden.

Dies gilt auch in Fällen, in denen der Gewinn nach § 13a EStG geschätzt wurde oder hätte geschätzt werden müssen.

Frage:

(6) Wie sind ausländische Einnahmen umzurechnen?

Antwort:

Soweit eine tagesgenaue Umrechnung unmöglich oder unzumutbar ist, kann aus Vereinfachungsgründen der durchschnittliche Jahresumrechnungskurs zugrunde gelegt werden.

Frage:

- (7) Fällt auch eine bisher nicht erklärte Entnahme eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens unter die Regelungen des StraBEG? Wenn ja, mit welcher Bemessungsgrundlage?

Antwort:

Eine Entnahme ist wie ein Veräußerungsvorgang (Betriebsvermögen an Privatvermögen) zu behandeln. Sie stellt eine Einnahme im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG dar.

Bei Ermittlung der Einnahmen ist die Regelung der Tz. 3.3.4 des BMF-Merkblattes sinngemäß anzuwenden (ggf. Minderung des Entnahmewerts um Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. um den Restbuchwert, vor der Kürzung um 40 v.H.).

Frage:

- (8) Können unbesteuerter private Nutzungsentnahmen strafbefreiend erklärt werden?

Antwort:

Nutzungsentnahmen sind wie Sachentnahmen als Einnahme im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG zu behandeln. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu ermitteln. Tz. 3.3.4 des BMF-Merkblattes ist nicht anwendbar.

Frage:

- (9) Wie ist die Bemessungsgrundlage bei Einnahmen aus so genannten schwarzen Fonds zu ermitteln?

Antwort:

Bei so genannten schwarzen Fonds werden die Einnahmen nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG mangels Beleg des tatsächlichen Zuflusses pauschal ermittelt (mindestens 10% des Rücknahmepreises zum 31.12. eines Jahres sowie bei Veräußerung 20% des Veräußerungsentgelts). Bei einer strafbefreienden Erklärung ist allerdings nicht auf diese pauschal ermittelten Einnahmen abzustellen, sondern auf die tatsächlichen Einnahmen.

Sofern der Erklärende bzw. das Bankinstitut/die Fondsgesellschaft nachweisen kann, welche thesaurierten sowie ausgeschütteten Bruttoerträge im jeweiligen Kalenderjahr angefallen sind, sind daher diese Werte in der strafbefreienden Erklärung anzusetzen. Kann dieser Nachweis nicht erbracht werden, können die Einnahmen aus Vereinfachungsgründen in analoger Anwendung des § 6 InvestStG geschätzt werden.

Frage:

- (10) Kann ein Arbeitgeber eine strafbefreiende Erklärung über unversteuert ausgezahlte Löhne abgeben, auch wenn die Lohnzahlungen nicht aus unversteuerten Einnahmen bestritten wurden?

Antwort:

Hat ein Arbeitgeber die in einer strafbefreienden Erklärung berücksichtigten Einnahmen ganz oder teilweise zu Zahlungen verwendet, auf die er Lohnsteuer hätte einbehalten und abführen müssen, erstreckt sich die Strafbefreiung nach § 4 Abs. 1 Satz 2 StraBEG auch auf die zu Unrecht nicht entrichteten Steuerabzugsbeträge. In diesem Fall („schwarzer Lohn aus schwarzer Betriebseinnahme“) ist die Lohnzahlung in der strafbefreienden Erklärung nicht mit einer besonderen Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Hat der Arbeitgeber die Löhne aber aus versteuerten oder aus nicht steuerpflichtigen Einnahmen bestritten, müssen die Lohnzahlungen selbständig als Einnahme im Sinne von § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG erklärt werden.

Erklärungsberechtigt sind gemäß §§ 1 Abs. 1 i.V.m. 2 Abs. 1 StraBEG grundsätzlich sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer. Hinsichtlich der Strafbefreiung und der steuerlichen Abgeltungswirkung bei Abgabe der strafbefreienden Erklärung durch den Arbeitgeber wird auf die Antwort zu Frage 11 verwiesen.

Frage:

- (11) Wirkt eine strafbefreiende Erklärung eines Arbeitgebers über unversteuert ausgezahlte Löhne auch gegenüber den Arbeitnehmern?

Antwort:

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer, d.h. von den Arbeitnehmern im Abzugsverfahren geschuldete Einkommensteuer, verkürzt; er ist daher nach § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 StraBEG erklärungsbefugt.

Sofern die Arbeitnehmer an der Tat beteiligt waren, werden sie insoweit straffrei (§ 4 Abs. 2 StraBEG).

Sofern die Arbeitnehmer nicht an der Lohnsteuer-Verkürzung beteiligt waren, haben sie sich ggf. mit Abgabe einer unzutreffenden Einkommensteuer-Erklärung strafbar gemacht. § 4 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz und Satz 3 StraBEG gelten in diesem Fall entsprechend.

In beiden Fällen erlischt die von den Arbeitnehmern geschuldete Einkommensteuer, soweit der Arbeitgeber die Lohnzahlungen strafbefreiend erklärt hat und die pauschale Steuer fristgerecht entrichtet wurde. Die Arbeitnehmer müssen also in diesen Fällen keine eigenen strafbefreienden Erklärungen über die Lohnzahlungen abgeben.

Frage:

- (12) Bei welchem Finanzamt ist eine strafbefreiende Erklärung über unbesteuerte Lohnzahlungen abzugeben?

Antwort:

Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 StraBEG müsste der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer eine eigenständige strafbefreiende Erklärung bei dessen Wohnsitz-Finanzamt abgeben.

Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber die strafbefreiende Erklärung bei dem für die Lohnsteuer zuständigen Betriebsstätten-Finanzamt (vgl. § 41a EStG) abgibt und in der Erklärung die Einnahmen auf die konkret benannten Arbeitnehmer jahrgangsweise aufteilt.

Das Betriebsstätten-Finanzamt informiert dann - jeweils anteilig - die betroffenen Wohnsitz-Finanzämter der Arbeitnehmer, da die steuerliche Abgeltungswirkung bei der Einkommensbesteuerung der Arbeitnehmer zu beachten ist.

Frage:

- (13) Sind alle gleichartigen Anlagen oder Geschäfte ein einheitlicher Lebenssachverhalt oder ist auf die einzelnen Verträge abzustellen?

Antwort:

Die Differenzierung richtet sich nicht nach den Einkunftsarten des EStG. Letztlich ist auf jeden einzelnen zivilrechtlich separierbaren Sachverhalt je Kalenderjahr abzustellen. Deshalb darf auch bei Spekulationsgeschäften keine Saldierung mit Verlustgeschäften erfolgen (vgl. Tz. 3.3.4 des BMF-Merkblatts). Unschädlich ist es aber, mehrere gleichartige oder wirtschaftlich ähnliche Sachverhalte - jeweils jahrgangsweise - zusammenzufassen.

Bei Einnahmen aus Kapitalvermögen ist allerdings zu beachten, dass eine Differenzierung nach Kreditinstituten erforderlich ist (vgl. Tz. 5.4 des BMF-Merkblatts). Zinsen aus mehreren Konten gleicher Art bei einem Kreditinstitut können daher zusammengefasst werden (die Angabe der Kontonummer ist nicht erforderlich).

Bei ausländischen Einnahmen ist zusätzlich nach Herkunftsstaaten zu differenzieren.

Frage:

- (14) Wie ist der Lebenssachverhalt zu spezifizieren, wenn der Erklärende innerhalb eines Depots bei einem ausländischen Kreditinstitut Kapitalanlagen verschiedener Art und verschiedener Herkunft angelegt hat?

Antwort:

Da die Spezifizierung in erster Linie dazu dient, eine zweifelsfreie Zuordnung bestimmter „Quellen“ zu den strafbefreiend erklärten Einnahmen zu ermöglichen, reicht es aus, wenn in der strafbefreienden Erklärung das depotführende Kreditinstitut und sein Belegenheitsstaat angegeben wird.

Frage:

- (15) Ist es möglich, für einen über mehrere Veranlagungszeiträume gleichartig verwirklichten Lebenssachverhalt in einem Veranlagungszeitraum eine strafbefreiende Erklärung und in einem anderen Veranlagungszeitraum eine Selbstanzeige abzugeben?

Antwort:

Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung ist der Lebenssachverhalt im Sinne des § 3 StraBEG jahrgangweise abzugrenzen. Daher kann bei einem Dauersachverhalt jahrgangweise eine unterschiedliche Behandlung erfolgen.

Frage:

- (16) Ist es möglich, für den gleichen Veranlagungszeitraum nebeneinander sowohl eine strafbefreiende Erklärung als auch eine Selbstanzeige abzugeben?

Antwort:

Der Erklärende kann für jeden Lebenssachverhalt eigenständig entscheiden, ob er eine strafbefreiende Erklärung oder eine Selbstanzeige abgeben will. Dabei ist nicht nur jahrgangsweise zu differenzieren, sondern auch innerhalb eines Veranlagungszeitraums nach abgrenzbaren Lebenssachverhalten.

Wurden hinsichtlich eines bestimmten Lebenssachverhaltes für ein Jahr mehrere Steuern verkürzt (z.B. ESt, GewSt und USt), kann insoweit nur einheitlich zwischen strafbefreiender Erklärung und Selbstanzeige entschieden werden.

Frage:

- (17) Was ist zu beachten, wenn eine strafbefreiende Erklärung nicht beim örtlich zuständigen Finanzamt abgegeben wird?

Antwort:

Eine strafbefreiende Erklärung ist erst wirksam, wenn sie beim zuständigen Finanzamt eingegangen ist (§ 3 Abs. 2 StraBEG). Wird eine strafbefreiende Erklärung bei einem unzuständigen Finanzamt abgegeben, muss dieses Finanzamt die Erklärung entweder zurückweisen oder - falls das tatsächlich zuständige Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist - unverzüglich an das zuständige Finanzamt weiterleiten.

Wird eine strafbefreiende Erklärung rechtsirrig bei einem unzuständigen Finanzamt abgegeben und wird dies vom unzuständigen Finanzamt auch nicht innerhalb eines Monats nach Erklärungseingang beanstandet, ist der Fehler unbeachtlich. Tz. 12.5 des BMF-Merkblatts gilt in diesem Fall entsprechend.

Frage:

- (18) Unter welchen Umständen greift die Sperrwirkung des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b StraBEG wegen „Tatentdeckung“?

Antwort:

Die Anordnung einer Außenprüfung, einer Fahndungsprüfung oder einer ähnlichen Ermittlungsmaßnahme allein stellt noch keine Tatentdeckung dar.

Erst wenn das Finanzamt Erkenntnisse erlangt hat, die eine strafrechtliche Ahndung als wahrscheinlich erscheinen lassen, und der Steuerpflichtige dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage hiermit rechnen musste, greift der Ausschlussstatbestand des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b StraBEG.

Wenn das Finanzamt aufgrund eines Dauersachverhaltes für ältere Jahre bereits geänderte Steuerbescheide erlassen hat und die Anpassung der Steuerbescheide späterer Jahre aufgrund des gleichartigen Sachverhalts und des dem Finanzamts vorliegenden Beweismaterials unmittelbar bevorsteht, ist von der Tatentdeckung auszugehen. In diesem Fall musste der Steuerpflichtige auch mit der Tatentdeckung für die Folgejahre rechnen.

Frage:

- (19) Wie kann eine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden, wenn der Steuerpflichtige Vermögen auf eine ausländische Stiftung übertragen hat und die Stiftung insoweit nur (unechte) Treuhänderin des zivilrechtlich wirksam übertragenen Vermögens ist? Wie ist eine (Rück-)Zahlung der Stiftung an den Stifter schenkungsteuerlich zu behandeln?

Antwort:

Im zivilrechtlich geprägten Schenkungsteuerrecht ist der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG erfüllt, wenn Vermögen vom Stifter in das Eigentum einer von ihm errichteten rechtsfähigen Stiftung übergegangen ist; das gilt auch dann, wenn der Zuwendende aufgrund von vorbehaltenen Rechten weiter als wirtschaftlicher Eigentümer i.S.d. § 39 Abs. 2 AO anzusehen ist (std. BFH-Rspr., zuletzt Urt. vom 15. Juli 1997, BStBl 1998 II S. 152 m.w.N.). **Auch die ertragsteuerliche Zurechnung des Einkommens einer Familienstiftung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG ist für die Erbschaftsteuer unbeachtlich (§ 15 Abs. 1 Satz 2 AStG).**

Soweit die Stiftung allerdings von Anfang an im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei über das zugewendete Vermögen verfügen kann, fehlt es an einer Bereicherung der Stiftung. Das ist beispielsweise der Fall, wenn sie von Anfang an zivilrechtlich zur Herausgabe des Überlassenen verpflichtet ist (vgl. BFH-Urt. vom 25. Januar 2001, HFR 2001 S. 678, zum Fall eines Herausgabeanspruchs nach § 667 BGB). Die Pflicht zur Herausgabe muss aber bereits mit dem Stiftungsgeschäft entstanden sein. Nachträgliche Rechtsgeschäfte können eine erfolgte Schenkung nicht rückgängig machen.

Nur wenn diese Voraussetzung vorliegt, ist die Vermögensübertragung auf die Stiftung mangels Entreicherung des „Stifters“ insoweit nicht schenkungsteuerpflichtig. In diesem Fall wäre auch die (Rück-)Übertragung von Vermögen von der Stiftung an den „Stifter“ in Erfüllung des Herausgabeanspruchs nicht schenkungsteuerpflichtig. Mangels Steuerpflicht würde also insoweit auch keine Steuerverkürzung vorliegen.

Die Voraussetzungen für die Annahme einer unechten Treuhänderschaft werden in jedem Einzelfall zu prüfen sein. Nachträgliche Vereinbarungen sind dabei in jedem Fall unbeachtlich.

Alle von der Stiftung mit diesem - im Ergebnis treuhänderisch verwalteten - Vermögen erzielten Erträge sind ertragsteuerlich unmittelbar dem „Stifter“ nach Maßgabe des EStG als eigene Einkünfte zuzurechnen. Wurden sie nicht versteuert, können sie vom

„Stifter“ strafbefreiend erklärt werden. Der „Stifter“ muss die Erträge aus dem Stiftungsvermögen allerdings auch nach 2002 als eigene Einnahmen versteuern.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Annahme einer unechten Treuhandenschaft hängt von den konkreten Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab. Zu berücksichtigen sind dabei Vertragsgestaltung, evtl. Nebenabreden und die tatsächliche Durchführung der Verträge und Abreden. Allgemeine und verbindliche Aussagen dazu sind nicht möglich. Eine allgemeine Beweislastumkehr in derartigen Fällen ist nicht möglich.

Als Hilfestellung bei der Einzelfallentscheidung können z.B. folgende Fragen dienen:

- Ist der Verwalter der Stiftung an Weisungen des Stifters gebunden?
- Wenn keine formale rechtliche Bindung vorliegt, liegt ein entsprechender „Letter of wishes“ vor? Wurde diese „unverbindliche“ Vereinbarung von den Parteien gleichwohl uneingeschränkt beachtet?
- Kann der Stifter den Verwalter kündigen bzw. dessen Ablösung wirksam durchsetzen?
- Ist der Verwalter bei seinen Anlageentscheidungen an Weisungen des Stifters gebunden bzw. muss dieser die Entscheidungen nachträglich billigen?
- Welche Regelungen gelten, wenn der Stifter verstirbt?
- Kann der Stifter jederzeit die Vermögensübertragung auf die Stiftung rückgängig machen?
- Konnte der Stifter nach den Stiftungsreglements zu Lebzeiten jederzeit wie ein Kontoinhaber über das Vermögen verfügen?

Von Bedeutung ist dabei, dass bei derartigen Gestaltungen nicht allein auf die offizielle Gründungsurkunde abgestellt werden darf, da diese zum einen den zivilrechtlichen Vorgaben Rechnung tragen muss und zum anderen gerade auch verschleiern soll, was die Beteiligten in Wirklichkeit anstreben (vgl. § 117 Abs. 2 BGB). Zusätzliche Vereinbarungen, sei es in Form verbindlicher Nebenabreden oder in Form sogen. „Letter of wishes“, sind ebenfalls zu würdigen, wenn die Verwaltung und Verwendung des Vermögens sich nachweislich tatsächlich nach diesen Abmachungen richtete.

Letztlich ist eine Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung aller genannten Gesichtspunkte und der tatsächlichen Durchführung anzustellen.

Frage:

- (20) Welche Auswirkungen ergeben sich aus einem im Rahmen einer strafbefreienden Erklärung offen gelegten Erwerb auf innerhalb von zehn Jahren nachfolgende Erwerbe von Todes wegen oder durch Schenkung im Hinblick auf die Regelungen der §§ 13a, 14 und 27 ErbStG?

Antwort:

Wird im Rahmen der strafbefreienden Erklärung einer Schenkung nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögens der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG in Anspruch genommen, kann für nachfolgende Erwerbe innerhalb von zehn Jahren der Freibetrag nicht mehr in Anspruch genommen werden (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Hierzu muss der Erwerber in der „Anlage Steuerentlastungen §§ 13a, 19a ErbStG zur Schenkungsteuer- bzw. Erbschaftsteuererklärung“ entsprechende Angaben machen.

Ein im Rahmen der strafbefreienden Erklärung erklärter Erwerb ist nach § 14 ErbStG mit nachfolgenden Erwerben innerhalb von zehn Jahren zusammenzurechnen. Hierzu muss der Erwerber in der „Anlage Erwerber zur Erbschaftsteuererklärung“ oder in der Schenkungsteuererklärung entsprechende Angaben machen. Von der Steuer auf den Gesamtbetrag kann nur die fiktive Steuer i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, die auf den Vorerwerb entfällt, abgezogen werden.

Bei einem nachfolgenden Erwerb von Todes wegen desselben Vermögens durch Personen der Steuerklasse I kommt eine Steuerermäßigung nach § 27 Abs. 1 ErbStG nicht in Betracht.

Frage:

(21) Welche Bedeutung hat eine strafbefreiende Erklärung für die künftige Besteuerung?

Antwort:

- Bei der „regulären“ Besteuerung ab 2003 gelten die üblichen Beweislastregelungen. Der Steuerpflichtige trägt daher die sog. Feststellungslast für Tatsachen, die Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen begründen oder einen Steueranspruch aufheben oder einschränken.
- Wurde ein bestimmter Lebenssachverhalt in einer strafbefreienden Erklärung berücksichtigt, hat dies daher nicht zur Folge, dass diese - vom Finanzamt nach dem StraBEG nicht zu kontrollierenden - Angaben in zukünftigen Steuerfestsetzungen als bewiesen anzusehen sind. Die Angaben stellen nach der Zielsetzung des § 13 Abs. 1 StraBEG nur Ermittlungsansätze dar. Ein Steuerpflichtiger kann sich also nicht darauf berufen, er habe einen bestimmten Lebenssachverhalt wirksam strafbefreiend erklärt und nun seien hieraus in der Zukunft ohne weitere Prüfung zu seinen Gunsten alle steuerlichen Folgerungen zu ziehen. Nachweise, die er für künftige Steuerfestsetzungen erbringt, unterliegen keiner Verwendungsbeschränkung.
- Falls durch Abgabe einer strafbefreienden Erklärung für einen Sachverhalt, dem objektiv oder subjektiv keine Steuerverkürzung zugrunde lag, versucht wurde, einen unzulässigen steuerlichen Vorteil in der Zukunft zu erreichen, kann dies als Steuerhinterziehung geahndet werden.

Frage:

(22) Wann ist eine Steuerverkürzung bei Erbschaft- oder Schenkungsteuer vollendet, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben und dadurch eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) begangen hat?

Antwort:

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Bearbeitung von Erbschaft- und Schenkungsteueranzeigen und -erklärungen für Erwerbe vor 2003 spätestens Ende 2003 im Wesentlichen abgeschlossen war. Die Steuerverkürzung ist damit seit Ende 2003 vollendet (vgl. auch Nr. 2.1 des BMF-Merkblatts zum StraBEG betr. Veranlagungssteuern).

Frage:

(23) Für welches Jahr ist eine strafbefreiende Erklärung abzugeben, wenn die unrichtigen, unvollständigen oder unterlassenen Angaben zu einer überhöhten Verlust-Feststellung im Sinne des § 10d Abs. 3 (jetzt: Abs. 4) EStG geführt haben?

Antwort:

Soweit die Verlust-Feststellung sich bereits steuerlich ausgewirkt hat und damit die leichtfertige oder vorsätzliche Steuerverkürzung vollendet ist, sind die fraglichen „Einnahmen“ im Sinne des § 1 Abs. 2 StraBEG für das Kalenderjahr zu erklären, in dem sie zugeflossen bzw. angefallen sind.

Frage:

(24) Darf eine Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis erteilt werden, nachdem der zugrunde liegende Umsatz strafbefreiend erklärt wurde?

Antwort:

Die nach dem UStG zunächst geschuldete Steuer ist aufgrund des StraBEG erloschen. Wird gleichwohl USt ausgewiesen, schuldet der Rechnungsaussteller diese Steuer nach § 14c UStG (vgl. BFH-Urt. vom 13.11.2003, BStBl II 2004 S. 375).

Frage:

(25) Sind mit dem pauschalen Abzug nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG nur bereits angefallene Aufwendungen abgegolten oder auch künftige Aufwendungen?

Antwort:

Die Abgeltungswirkung des StraBEG gilt auch für künftige Aufwendungen, die in sachlichem Zusammenhang mit den strafbefreiend erklärten Einnahmen stehen.

Frage:

(26) Wann ist eine Außenprüfung abgeschlossen im Sinne des § 7 Satz 2 StraBEG?

Antwort:

Die Außenprüfung ist abgeschlossen, wenn das Finanzamt die Prüfung ausdrücklich oder konkludent für beendet erklärt hat. Daher kann die Prüfung grds. mit der Zusendung des Prüfungsberichtes (vgl. Nr. 2 des AEAO zu § 201) oder der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO als abgeschlossen angesehen werden.

Frage:

(27) Kann die Tatsache, dass eine strafbefreiende Erklärung für 1993 bis 2001 abgegeben wurde, bei einer Selbstanzeige für 2002 dazu verwendet werden, dass für 2002 ein Fall des § 370a AO anzunehmen ist?

Antwort:

Eine strafbefreiende Erklärung für VZ vor 2002 darf nicht dazu verwendet werden, das Vorliegen des § 370a AO für den VZ 2002 zu begründen (§ 13 Abs. 1 StraBEG).

Frage:

(28) Wann beginnt die 10tägige Zahlungsfrist, wenn Formvorschriften nicht erfüllt wurden und der Steuerpflichtige nachbessert?

Antwort:

Die Zahlungsfrist beginnt - wegen rückwirkend angenommener Wirksamkeit der Erklärung (vgl. Tz. 12.5 des BMF-Merkblatts zum StraBEG) mit Eingang der ursprünglichen Erklärung und nicht erst mit Vorlage der nachgebesserten strafbefreienden Erklärung. Ggf. ist aber Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

Frage:

(29) Wann beginnt die 10tägige Zahlungsfrist, wenn der Steuerpflichtige sich ursprünglich verrechnet hatte und dies nun nachbessert (z.B. bei der Berechnung des Steuersatzes ist ihm ein Fehler unterlaufen)?

Antwort:

Die Zahlungsfrist beginnt mit Eingang der ursprünglichen Erklärung für den darin erklärten Steuerbetrag. Die Zahlungsfrist für einen etwaigen Differenzbetrag beginnt mit Eingang der berichtigten Erklärung.

Frage:

(30) Kann eine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden, wenn die Steuerhinterziehung darin besteht, dass Steuerermäßigungen oder Anrechnung ausländischer Steuern zu Unrecht in Anspruch genommen wurden?

Antwort:

Ja, denn auch in diesen Fällen liegt eine Steuerverkürzung vor.

Die Bemessungsgrundlage ist normspezifisch zu ermitteln unter Zugrundelegung der Intention des StraBEG. In Fällen, in denen die steuerliche Ermäßigung (z.B. Baukindergeld gem. § 34 f EStG) voll wirksam geworden ist, ergibt sich die Bemessungsgrundlage aus der entsprechenden Anwendung des § 1 Abs. 4 Nr. 2 StraBEG (im Beispiel beträgt sie damit das Doppelte des zu Unrecht gewährten Baukindergeldes).

Frage:

(31) Wie ist die Bemessungsgrundlage zu ermitteln, wenn steuerliche Freibeträge erschlichen wurden?

Antwort:

Die Bemessungsgrundlage muss aus dem Sinn des StraBEG hergeleitet werden. Der Ansatz von 60 v.H. der Einnahmen etc. gründet auf der Annahme, dass die Einnahmen dem Steuerpflichtigen nicht ungeschmälert zufließen. In allen anderen Fällen ist Bemessungsgrundlage 100 v.H., da ein unrechtmäßig erlangter Freibetrag wie ein unrechtmäßiger Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen wirkt.