

Merkblatt

zur Anwendung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung - Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) -

Inhaltsverzeichnis

1.	ALLGEMEINES.....	2
2.	STRAFBEFREIENDE ERKLÄRUNG (§ 1 ABS. 1 STRABEG).....	2
3.	ERMITTLUNG DER EINNAHMEN IM SINNE DES § 1 ABS. 1 SATZ 1 NR. 1 STRABEG.....	4
4.	ERKLÄRUNGSBERECHTIGTE PERSON (§ 2 STRABEG).....	9
5.	INHALT, FORM UND ADRESSAT DER STRAFBEFREIENDEN ERKLÄRUNG (§ 3 STRABEG).....	10
6.	UMFANG DER STRAFBEFREIUNG (§ 4 STRABEG)	13
7.	STRAFAUSSCHLUSS IN BESONDEREN FÄLLEN (§ 5 STRABEG).....	15
8.	STEUERORDNUNGSWIDRIGKEITEN (§ 6 STRABEG).....	15
9.	AUSSCHLUSS DER STRAF- ODER BUßGELDBEFREIUNG (§ 7 STRABEG)	15
10.	SACHLICHER UMFANG DER STEUERLICHEN ABGELTUNGSWIRKUNG (§ 8 STRABEG).....	18
11.	PERSÖNLICHER UMFANG DER STEUERLICHEN ABGELTUNGSWIRKUNG (§ 9 STRABEG).....	19
12.	BESONDERE VORSCHRIFTEN (§ 10 STRABEG).....	19
13.	BESONDERE STRAF- UND STEUERRECHTLICHE VERJÄHRUNG FÜR BESTEUERUNGSZEITRÄUME VOR 1993	21
14.	VERWENDUNGSBESCHRÄNKUNG (§ 13 STRABEG)	21
15.	VERHÄLTNISS VON STRAFBEFREIENDER ERKLÄRUNG ZUR SELBSTANZEIGE	23
	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS:	25
	STICHWORTVERZEICHNIS.....	26

1. Allgemeines

Das StraBEG (Artikel 1 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23. Dezember 2003, BGBl. I S. 2928) soll bisher Steuerunehrlichen einen Anreiz bieten, freiwillig in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Bisher Steuerunehrliche sollen durch die befristete Möglichkeit einer Straf- und Bußgeldbefreiung, die einen Verzicht auf die verkürzten Steuern bei Zahlung einer im Regelfall günstigen pauschalierten Abgabe vorsieht, in die Legalität zurückgeführt werden. Die Straf- und Bußgeldbefreiung wirkt dabei auch zugunsten anderer Tatbeteiligter.

Durch diese Maßnahme soll für die Vergangenheit weitgehend Rechtsfrieden erreicht werden. Flankiert wird diese Regelung durch die nach Auslaufen der Erklärungsfrist ab 1. April 2005 verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden hinsichtlich Konten und Depots (§ 93 Abs. 7 und 8 und § 93b AO i.d.F. von Artikel 2 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23. Dezember 2003, a.a.O.).

Die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung hinsichtlich im Ausland angelegten Kapitalvermögens und dort erzielter steuerpflichtiger Einkünfte setzt nicht voraus, dass das Kapital oder die Einkünfte selbst nach Deutschland transferiert werden.

Die Möglichkeit, eine strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG abzugeben, tritt neben die unverändert erhalten bleibende Möglichkeit zur Abgabe einer Selbstanzeige nach § 371 und § 378 Abs. 3 AO (vgl. dazu im Einzelnen Tz. 15).

2. Strafbefreiende Erklärung (§ 1 Abs. 1 StraBEG)

- 2.1 Grundvoraussetzung für die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung nach § 1 Abs. 1 und § 6 StraBEG 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**. Eine strafbefreiende Erklärung kann nicht abgegeben werden, wenn eine derartige Straftat nur versucht worden ist.

Hat der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben und dadurch eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) begangen, ist die Steuerverkürzung spätestens in dem Zeitpunkt vollendet, in dem die Veranlagungsarbeiten für das betreffende Kalenderjahr im Wesentlichen abgeschlossen sind.

Zum möglichen Ausschluss der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung vgl. Tz. 2.5.

Wurde materiell-rechtlich zu Unrecht eine Steuer zu niedrig oder eine Steuervergütung zu hoch festgesetzt oder ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erlangt, ohne dass dem eine derartige Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit zugrunde liegt, kann keine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden.

Bei **unverschuldeter oder nur leicht fahrlässiger Steuerverkürzung** kann nur eine berichtige Erklärung im Sinne des § 153 AO abgegeben werden mit der Folge, dass die betroffenen Steuerfestsetzungen nach den allgemeinen Regelungen korrigiert werden. Hat ein Steuerpflichtiger allerdings nach Bemerkungen seines Fehlers die nach § 153 AO gebotene unverzügliche Berichtigungsanzeige unterlassen, kann hierdurch wiederum eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen eingetreten sein (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

In der strafbefreienden Erklärung muss nicht erläutert werden, ob und inwieweit eine Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit vorliegt.

- 2.2 Die **zeitliche Begrenzung der strafbefreienden Erklärung** auf die zu Unrecht nicht versteuerten Einnahmen der **Jahre 1993 bis 2002** orientiert sich an der steuerlichen Festsetzungsfrist, die bei Steuerhinterziehung zehn Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 AO). Im Interesse der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens wurde eine absolute zeitliche Grenze gesetzt, damit im Einzelfall An- und Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist nicht berücksichtigt werden müssen. Unerheblich ist, wann im Einzelfall die strafrechtliche Verjährungsfrist abgelaufen ist, da eine strafbefreiende Erklärung auch bei Bestehen eines Verfolgungshindernisses wie der Verjährung abgegeben werden kann (vgl. dazu § 8 Abs. 2 StraBEG). Eine strafbefreiende Erklärung für die Jahre 1993 bis 2002 hat auch straf- und steuerrechtliche Wirkung für Besteuerungszeiträume vor 1993 (vgl. §§ 11 und 12 StraBEG).
- 2.3 Um Strafbefreiung zu erlangen, muss in der Zeit vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2004 eine strafbefreiende Erklärung abgegeben und innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe dieser Erklärung (= Tag des Eingangs der strafbefreienden Erklärung beim zuständigen Finanzamt), spätestens aber bis zum Ablauf des 31. Dezember 2004 25% der Summe der erklärten Beträge an die Finanzbehörde entrichtet werden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG).

Wird die strafbefreiende Erklärung zwischen dem 22. Dezember 2004 und dem 31. Dezember 2004 abgegeben, muss die Zahlung spätestens am 31. Dezember 2004 erfolgt sein; die zehntägige Zahlungsfrist gilt in diesem Fall nicht.

Wird die strafbefreiende Erklärung zwischen dem 1. Januar 2005 und dem 31. März 2005 abgegeben, kann Strafbefreiung erlangt werden, wenn innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe dieser Erklärung, spätestens aber bis zum Ablauf des 31. März 2005 35 % der erklärten Einnahmen entrichtet werden (§ 1 Abs. 6 StraBEG).

Wird die strafbefreiende Erklärung zwischen dem 22. März 2005 und dem 31. März 2005 abgegeben, muss die Zahlung spätestens am 31. März 2005 erfolgt sein; die zehntägige Zahlungsfrist gilt in diesem Fall nicht.

Bei der **Berechnung der Erklärungs- und Zahlungsfrist** ist § 108 AO zu beachten (insbesondere Hinausschieben des Fristablaufs auf den nächsten Werktag bei regulärem Fristablauf an einem Wochenende oder Feiertag nach § 108 Abs. 3 AO). Der Zahlungszeitpunkt ist nach § 224 AO zu ermitteln. Bei Übersendung von Schecks ist der Tag des Eingangs maßgebend, bei Überweisungen der Tag, an dem der Betrag dem Finanzamt gutgeschrieben wird.

Sofern dem Finanzamt eine **Einzugsermächtigung** für Steueransprüche erteilt wurde, sollte **bei Abgabe der strafbefreienden Erklärung auch eine Aussage dazu** gemacht werden, ob die Einzugsermächtigung auch für die pauschale Steuer nach dem StraBEG gelten soll.

Bei **unverschuldeter Versäumung der Erklärungs- oder Zahlungsfrist** kann unter den Voraussetzungen des § 110 AO **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** gewährt werden. Eine **Fristverlängerung** nach § 109 AO **ist nicht möglich**. Die Zahlungsschonfrist nach § 240 Abs. 3 AO ist bei Anwendung des StraBEG unbeachtlich.

2.4 Die **strafbefreiende Wirkung ist abhängig von der Erklärung und Zahlung des Betroffenen**. Er trägt das Risiko einer weiter bestehenden Strafbewehrung, wenn er die auf Steuerverkürzung beruhenden Einnahmen nicht vollständig oder unzutreffend erklärt oder die Zahlung nicht oder nicht fristgerecht leistet. Zur Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vgl. Tz. 2.3, zur Möglichkeit einer Berichtigung oder Ergänzung der Erklärung vgl. Tzn. 12.5 und 12.8.

2.5 Soweit die **Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit nach dem 17. Oktober 2003 begangen** worden ist, ist die **Abgabe einer strafbefreienden Erklärung ausgeschlossen** (§ 1 Abs. 7 StraBEG). **Maßgebend ist** der Zeitpunkt der Tathandlung (positives Tun durch Abgabe einer unzutreffenden Steuererklärung oder pflichtwidriges Unterlassen). Der Zeitpunkt des Eintritts des Erfolgs ist für die Frage der zeitlichen Anwendbarkeit des StraBEG unerheblich. Voraussetzung für die strafbefreiende Erklärung ist aber die spätere Vollendung der Tat (vgl. Tz. 2.1.).

Wurde z.B. für den Besteuerungszeitraum 2002 nach dem 17. Oktober 2003 eine unzutreffende Steuererklärung abgegeben, ist **insoweit** die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung ausgeschlossen, wenn eine erklärungsgemäße Steuerfestsetzung zu einer (vorsätzlichen oder leichtfertigen) Steuerverkürzung führen würde. Eine strafbefreiende Erklärung für frühere Besteuerungszeiträume und -zeitpunkte ist dagegen möglich, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben und dadurch eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) begangen hat, soweit die Tathandlung vor dem 18. Oktober 2003 begangen wurde; maßgebend ist der Zeitpunkt, an dem die Steuererklärung spätestens hätte abgegeben werden müssen.

3. Ermittlung der Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG

3.1 Im Interesse einer möglichst einfachen Ermittlung wurde die Bemessungsgrundlage der strafbefreienden Erklärung abweichend von den üblichen materiell-rechtlichen Vorschriften im

ESTG, KStG, GewStG und UStG unter **Zugrundelegung einer typisierenden Betrachtung** geregelt. Möglicherweise später auftretende Streitigkeiten darüber, inwieweit der Erklärende die Bemessungsgrundlage umfassend und zutreffend ermittelt hat und inwieweit er durch seine Erklärung straf- und steuerfrei geworden ist, sollen durch eine nach Steuerarten differenzierte, aber gleichwohl **möglichst einfach nachvollziehbare Regelung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage** vermieden werden. Diese Frage stellt sich, wenn das Finanzamt nach Abgabe einer strafbefreienden Erklärung aus anderem Anlass Steuerverkürzungen aufdeckt; in diesem Fall ist es unerlässlich, die **Reichweite der eingetretenen Straffreiheit und Steuerabgeltung (vgl. dazu § 8 StraBEG) leicht und eindeutig feststellen** zu können.

- 3.2 Die vom Gesetzgeber in § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG angeordnete Ermittlungsmethode orientiert sich grundsätzlich an der Systematik der von der Hinterziehung jeweils betroffenen Steuerart. Das Gesetz orientiert sich dabei so weit als möglich an den Begriffen, die in den betroffenen Steuergesetzen verwendet werden. Dies dient nicht zuletzt der **Vergleichbarkeit der wirtschaftlichen Effekte** einer strafbefreienden Erklärung mit denen einer Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO (vgl. dazu auch Tz. 15).

Da in der strafbefreienden Erklärung die Bemessungsgrundlage nur als ein Betrag, das heißt als Summe der verschiedenen Teilbemessungsgrundlagen, angegeben und einheitlich und pauschal mit 25% oder 35% besteuert werden soll, muss die gebotene Differenzierung schon bei Ermittlung der Teilbemessungsgrundlagen vorgenommen werden. In der Anlage der strafbefreienden Erklärung sind die nach Anwendung des § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG letztlich maßgeblichen Beträge anzugeben.

Die Differenzierung in Absätzen 2 bis 4 nach verkürzten Steuerarten trägt zugleich dem Umstand Rechnung, dass nicht alle Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 immer zugleich allen angesprochenen Steuern unterliegen. Während private Zinserträge zum Beispiel nur der Einkommensteuer unterliegen, können bei unversteuerten Geschäften eines Gewerbetreibenden zugleich Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer verkürzt worden sein. Dies schlägt sich in der Höhe der Bemessungsgrundlage und somit der Gesamtbelastung nieder.

- 3.3 **§ 1 Abs. 2 StraBEG definiert die bei Verkürzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer in der strafbefreienden Erklärung zu berücksichtigenden Einnahmen.**
- 3.3.1 Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG) sind sowohl bei unversteuerten Gewinneinkünften (§§ 13 - 18 EStG) als auch bei unversteuerten Überschusseinkünften (§§ 19 - 23 EStG) **die zu Unrecht nicht versteuerten Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen** anzusetzen.
- 3.3.2 Zugrunde zu legen sind dabei die Brutto-Einnahmen oder Brutto-Betriebsvermögensmehrungen **einschließlich Umsatzsteuer**; dies gilt auch bei **Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich** (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG). Unbeachtlich ist dabei auch, ob dieser Betrag zugleich bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 4 StraBEG wegen Umsatzsteuerverkürzung berücksichtigt wird.

- 3.3.3 **Unterliegen Einnahmen nur zum Teil der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, ist nur dieser Anteil zu berücksichtigen.** Dies gilt insbesondere bei fehlerhaftem Ansatz von Einkünften nach dem sog. Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) und bei Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG; hier ist nur der hälftige Teil bzw. nur der Ertragsanteil vor Abzug von Werbungskosten anzusetzen.
- 3.3.4 Wurde die **Veräußerung eines Wirtschaftsguts zu Unrecht nicht besteuert**, ist in der strafbefreienden Erklärung als Einnahme bzw. Betriebsvermögensmehrung im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG der Veräußerungserlös (ggf. einschließlich Umsatzsteuer) um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den Restbuchwert (ggf. ebenfalls einschließlich Umsatzsteuer) zu vermindern, sofern diese Beträge nicht bereits bei der Besteuerung erfasst wurden. Dies gilt nicht nur bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern **im betrieblichen Bereich**, sondern **auch bei privaten Veräußerungsgeschäften** im Sinne des § 23 EStG. **Eine Saldierung mit Verlustgeschäften ist dabei ausgeschlossen.**
- **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung ist der Saldo aus dem un versteuertem Brutto-Veräußerungspreis und den steuerlich nicht berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ggf. Restbuchwert (brutto) - gekürzt um 40 % - als Einnahme im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben.**
- 3.3.5 **Freibeträge**, die bei Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen wären, sind nicht von den Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG abzuziehen, da sie mit dem pauschalen Abzug von 40% abgegolten sind (vgl. Tz. 3.3.9).
- 3.3.6 Hat das Finanzamt die Steuer wegen Nichtabgabe der Steuererklärung auf der Grundlage einer **zu niedrigen Schätzung von Einnahmen nach § 162 AO** festgesetzt, sind die Einnahmen nur hinsichtlich des die Schätzung übersteigenden Anteils anzusetzen.
- 3.3.7 Unterliegen Einnahmen nicht der deutschen Einkommensteuer, aber dem **Progressionsvorbehalt**, beträgt die Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG Null. Dieser Lebenssachverhalt muss allerdings in der strafbefreienden Erklärung spezifiziert werden (vgl. Tz. 5.3).
- 3.3.8 Bei Erträgen, die einem Steuerabzug (insbesondere **Bauabzugsteuer, Lohnsteuer** oder **Kapitalertragsteuer/ Zinsabschlag**) unterliegen, ist die **Brutto-Einnahme ohne Minderung um die Abzugsteuer maßgebend**. Die einbehaltene Abzugsteuer kann auch nicht auf die pauschale Steuer angerechnet werden.
- 3.3.9 Zur **pauschalen Abgeltung aller Abzüge** (z.B. Freibeträge, Betriebsausgaben oder Werbungskosten) sind die Einnahmen nur mit 60 % in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Damit sollen dem Erklärenden aufwändige Ermittlungen und Berechnungen erspart werden. Das Gesetz unterstellt, dass bei allen nicht versteuerten Einnahmen steuerlich nicht berücksichtigte Aufwendungen von insgesamt 40% angefallen sind.

Die **Typisierung** hat für den Erklärenden den wesentlichen Vorteil, dass ihm **keine Rechtsanwendungsfehler** bei der anderenfalls gebotenen Ermittlung der nach den Einzelsteuergesetzen maßgeblichen Bemessungsgrundlagen unterlaufen können. Hätte der Gesetzgeber auf die üblichen Bemessungsgrundlagen abgestellt und wäre dem Erklärenden bei deren Ermittlung ein Fehler unterlaufen, würde insoweit keine Straffreiheit eintreten, auch wäre der Steueranspruch insoweit nicht erloschen.

- 3.3.10 Sind im Zusammenhang mit den nicht versteuerten Einnahmen höhere, aber ebenfalls steuerlich unberücksichtigte Betriebsausgaben oder Werbungskosten angefallen, kann eine Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO günstiger sein als die strafbefreiende Erklärung. Eine **Günstigerprüfung durch die Finanzbehörden ist ausgeschlossen.**

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind die um 40% gekürzten Brutto-Einnahmen als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben.**

- 3.3.11 Soweit Steuern durch zu Unrecht berücksichtigte Ausgaben verkürzt wurden, sind diese Ausgaben in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Ausgaben sind **Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen** (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 StraBEG). Hierzu gehören auch **zu Unrecht vorgenommene Absetzungen und Abschreibungen.**

Die **Ausgaben sind in voller Höhe, ggf. einschließlich Umsatzsteuer, zu berücksichtigen.** Der Gesetzgeber hat insoweit unterstellt, dass mit diesen Ausgaben keine unversteuert gebliebenen Einnahmen in Zusammenhang stehen.

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind die Ausgaben in voller Höhe als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben.**

- 3.4 **§ 1 Abs. 3 StraBEG definiert die bei Verkürzung von Gewerbesteuer in der strafbefreienden Erklärung zu berücksichtigenden Einnahmen.**

- 3.4.1 Als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG sind 10 % der **gewerbesteuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen** anzusetzen, soweit sie auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht bei der Festsetzung der Gewerbesteuer der Erhebungszeiträume 1993 bis 2002 nicht berücksichtigt wurden. Tz. 3.3.1 gilt entsprechend. Einnahmen i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 StraBEG sind auch zu Unrecht nicht berücksichtigte **Hinzurechnungen nach § 8 GewStG** (z.B. Dauerschuldzinsen). Freibeiträge sind nicht zu berücksichtigen (vgl. Tz. 3.3.5).

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind 10% der Brutto-Einnahmen als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben.**

→ **Sofern diese Einnahmen aufgrund eines einheitlichen Lebenssachverhaltes gleichzeitig zu Unrecht weder der Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch der Gewerbe**

steuer unterworfen wurden, kann dies durch Ansatz von 70% der Brutto-Einnahmen zusammengefasst berücksichtigt werden.

- 3.4.2 Als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG sind alle Ausgaben anzusetzen, soweit sie auf Grund unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben zu Unrecht bei der Festsetzung der Gewerbesteuer der Erhebungszeiträume 1993 bis 2002 berücksichtigt wurden. **Ausgaben sind Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und Veräußerungskosten sowie Kürzungen nach § 9 GewStG.**

Soweit Ausgaben sowohl bei der Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer als auch bei der Festsetzung der Gewerbesteuer zu Unrecht berücksichtigt wurden, sind sie zur **Vermeidung einer Doppelerfassung** nur dann nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 StraBEG zu erfassen, wenn sie nicht bereits bei Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG erfasst wurden (§ 1 Abs. 2 Satz 2 StraBEG).

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind die Ausgaben daher in voller Höhe als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben, sofern sie nicht bereits wegen Verkürzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer berücksichtigt wurden.**

- 3.5 § 1 Abs. 4 StraBEG definiert die bei **Verkürzung von Umsatzsteuer** in der strafbefreienden Erklärung zu berücksichtigenden Einnahmen.

- 3.5.1 Zugrunde zu legen sind entsprechend der Systematik des UStG die **Gegenleistungen für steuerpflichtige, aber zu Unrecht nicht besteuerte Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ohne Abzug der Steuer**, das heißt das vom Leistungsempfänger aufgewendete Brutto-Entgelt einschließlich Umsatzsteuer (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dieser Betrag entspricht im Regelfall der Brutto-Einnahme im Sinne der Tz. 3.3.1.

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind 30% der Brutto-Entgelte (=Brutto-Einnahmen) als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben. Sofern diese Einnahmen aufgrund eines einheitlichen Lebenssachverhaltes gleichzeitig zu Unrecht weder der Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer unterworfen wurden, kann dies durch Ansatz von 90% der Brutto-Einnahmen zusammengefasst berücksichtigt werden; wurde zugleich auch Gewerbesteuer verkürzt, sind zusammengefasst 100% der Brutto-Einnahmen anzusetzen.**

- 3.5.2 In den Fällen des § 25a Abs. 3 UStG ist Einnahme i.S.d. § 1 Abs. 4 Nr. 1 StraBEG nur der Anteil des Verkaufspreises, der den Einkaufspreis übersteigt.

- 3.5.3 Wurde Umsatzsteuer der Besteuerungszeiträume 1993 bis 2002 durch **zu Unrecht berücksichtigte Vorsteuern** verkürzt, sind diese Vorsteuerbeträge mit **200%** in die Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG einzubeziehen.

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind die zu Unrecht abgezogenen Vorsteuern mit 200 % als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben.**

- 3.6 § 1 Abs. 5 StraBEG definiert die bei **Verkürzung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer** in der strafbefreienden Erklärung zu berücksichtigenden Einnahmen.

Maßgebend ist in diesem Fall der bislang zu Unrecht nicht versteuerte steuerpflichtige Erwerb im Sinne des § 10 Abs. 1 ErbStG (vgl. auch Abschnitt R 24a ErbStR). Als Einnahme im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG ist 20% des steuerpflichtigen, aber zu Unrecht nicht besteuerten Erwerbs zu berücksichtigen. Dabei sind die Regelungen der. §§ 13, 13a, 16, 17 und 18 ErbStG zu beachten. § 14 ErbStG ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass eine Zusammenrechnung des bislang zu Unrecht nicht besteuerten Erwerbs mit früheren innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallenen Erwerben zwar nicht erfolgt, die in Betracht kommenden Freibeträge allerdings nur berücksichtigt werden dürfen, soweit sie bei früheren Erwerben der genannten Art noch nicht verbraucht wurden. Der Abzug einer auf die Vorerwerbe entfallenden Steuer auf die nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG zu entrichtende Steuer kommt nicht in Betracht. § 27 ErbStG ist nicht zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs dürfen Steuerschulden eines Erblassers, die aufgrund der strafbefreienden Erklärung seiner Erben nach dem StraBEG erlöschen, nicht abgezogen werden. Bei steuerklassenabhängigen Freibeträgen richtet sich deren Höhe nach der Steuerklasse des Erwerbers. Soll für eine Schenkung von begünstigtem Vermögen der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden, ist der strafbefreienden Erklärung die entsprechende Erklärung des Schenkers oder seines Rechtsnachfolgers beizufügen (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG). Die Rechtsfolge des § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist zu beachten.

→ **Im Vordruck der strafbefreienden Erklärung sind 20% der zu Unrecht nicht versteuerten steuerpflichtigen Erwerbe als Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG anzugeben.**

- 3.7 Wurde **Vermögensteuer** zusammen mit einer der in § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG genannten Steuern hinterzogen, beträgt die Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG Null. Dieser Lebenssachverhalt muss allerdings in der strafbefreienden Erklärung spezifiziert werden (vgl. Tz. 5.3). Dies gilt auch, wenn ausschließlich Vermögensteuer verkürzt wurde. Die straf- und steuerrechtliche Wirkung richtet sich in diesen Fällen nach §§ 4 und 8 ff. StraBEG.

4. Erklärungsberechtigte Person (§ 2 StraBEG)

- 4.1 Nach § 2 Abs. 1 StraBEG ist der **Täter der Steuerhinterziehung** berechtigt, eine strafbefreiende Erklärung abzugeben. Dies gilt auch, wenn er nicht zugleich Schuldner der hinterzogenen Steuer ist.

- 4.2 Wurden die der strafbefreienden Erklärung zugrunde liegenden **Taten durch einem gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigten zugunsten des Steuerschuldners begangen**, kann nach § 2 Abs. 2 StraBEG auch der **Steuerschuldner** selbst eine strafbefreiende Erklärung abgeben. In Betracht kommen insbesondere die Fälle, in denen das Vertretungsverhältnis zwischenzeitlich erloschen ist und der Steuerschuldner die Erlöschenswirkung von Steueransprüchen (vgl. § 8 StraBEG) unabhängig vom früheren Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigten erreichen will.

Nach § 2 Abs. 2 StraBEG kann daher zum Beispiel **ein inzwischen Volljähriger** eine strafbefreiende Erklärung anstelle seiner früheren gesetzlichen Vertreter abgeben. Ebenso kann eine **Kapitalgesellschaft** eine strafbefreiende Erklärung anstelle ihrer früheren gesetzlichen Vertreter abgeben, wenn diese die Tat begangen haben. In beiden Fällen erstreckt sich die Strafbefreiung auch auf die früheren gesetzlichen Vertreter, soweit diese Tatbeteiligte waren (vgl. § 4 Abs. 2 StraBEG).

Ist ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe **Bevollmächtigter** im Sinne des § 80 AO, war er aber nicht Täter, kann er selbst keine strafbefreiende Erklärung abgeben. Er kann lediglich bei Erstellung einer strafbefreienden Erklärung beratend mitwirken.

- 4.3 § 2 Abs. 3 StraBEG erweitert die Regelung des Absatzes 2 auf die Fälle, in denen Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte eine Erklärung für **Taten** abgeben wollen, **die ihre Vorgänger begangen haben**.
- 4.4 Nach § 2 Abs. 4 StraBEG kann **bei zwischenzeitlichem Eintritt einer Gesamtrechtsnachfolge** auch der Rechtsnachfolger eine wirksame strafbefreiende Erklärung abgeben. Sind **mehrere Personen gemeinsam Gesamtschuldner** (z.B. Miterben), kann jeder Gesamtschuldner eine strafbefreiende Erklärung abgeben.

Der Gesamtrechtsnachfolger kann zwar für Steuerdelikte seines Rechtsvorgängers nicht strafrechtlich belangt werden, er schuldet aber die vom Rechtsvorgänger hinterzogenen Steuern. Mit Abgabe einer strafbefreienden Erklärung und fristgerechter Zahlung der pauschalen Steuer kann er die steuerliche Wirkung nach §§ 8 ff. StraBEG erlangen.

5. Inhalt, Form und Adressat der strafbefreienden Erklärung (§ 3 StraBEG)

- 5.1 Der Erklärende hat die nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 6 StraBEG zu entrichtende **pauschale Steuer selbst zu berechnen** (§ 3 Abs. 1 Satz 1 StraBEG). Die strafbefreiende Erklärung ist damit eine **Steueranmeldung** (vgl. auch § 10 Abs. 2 StraBEG). Vgl. dazu auch Tz. 12.3.
- 5.2 Die **strafbefreiende Erklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und eigenhändig zu unterschreiben** (§ 3 Abs. 1 Satz 2 StraBEG). Der amtlich vorgeschrie

bene Vordruck ist im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de und im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Erklärungen, die nicht nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder vom Erklärenden nicht eigenhändig unterschrieben wurden, haben keine Strafbefreiung und keine Abgeltung der verkürzten Steueransprüche (§§ 8 und 9 StraBEG) zur Folge. Auch die Abgabe per FAX oder durch elektronische Übermittlung ist unwirksam.

Erkennt das Finanzamt diesen Mangel, ist der Erklärende hierauf unverzüglich hinzuweisen; vgl. dazu Tz. 12.5.

- 5.3 **In der strafbefreienden Erklärung sind die erklärten Einnahmen nach Kalenderjahren und zu Grunde liegenden Lebenssachverhalten zu spezifizieren (§ 3 Abs. 1 Satz 3 StraBEG).**

Fehlt in einer strafbefreienden Erklärung die Spezifizierung, tritt keine Straffreiheit ein, die entsprechenden Steueransprüche erlöschen nicht. Allein die Angabe der Summe der verkürzten Einnahmen und Zahlung der pauschalen Steuer reicht daher nicht aus (vgl. zur dann erforderlichen Beratung des Erklärenden und ggf. erforderlichen Aufhebung der Steuerfestsetzung § 10 Abs. 3 StraBEG und Tz. 12.5).

- 5.4 Der **Lebenssachverhalt** ist durch **Bezeichnung der Einnahmequelle und / oder Art der Tätigkeit** zu konkretisieren. Bei ausländischen Einnahmen ist der **Herkunftsstaat** zu benennen. Bei Zinseinnahmen ist auch das **Kreditinstitut** anzugeben.

Der Lebenssachverhalt ist auf die einzelnen Kalenderjahre aufzuteilen, eine Zusammenfassung reicht nicht aus.

Wurden durch einen Lebenssachverhalt mehrere Steuern im Sinne des § 1 Abs. 2 bis 4 StraBEG verkürzt, können die jeweiligen Bemessungsgrundlagen ggf. zu einem Betrag zusammengefasst werden. Vgl. dazu auch Tzn. 3.4.1 und 3.5.1.

Beispiele für hinreichende Spezifizierung des Lebenssachverhaltes (das Kalenderjahr ist zusätzlich anzugeben):

- Zinsen aus ... (z.B. Liechtenstein) ... mit Angabe des Kreditinstitutes
- Nicht gebuchte Provisionseinnahmen
- Einnahmen aus ... (z. B. Veräußerung von privaten Wertpapieren)
- fingierte Werbungskosten wegen ... (z. B. Fahrtkosten)
- fingierte Betriebsausgaben wegen ... (z. B. privaten Reparaturkosten)
- Vorsteuerabzüge aus ... (z. B. fingierten Rechnungen)
- Einnahmen aus Erbschaft oder Schenkung

Die Spezifizierung der Lebenssachverhalte liegt im Interesse des Erklärenden, da er die steuerliche Beweisführungslast (§ 8 Abs. 3 StraBEG) dafür trägt, dass ein Sachverhalt, der später

der Finanzbehörde bekannt wird, in der strafbefreienden Erklärung enthalten ist (vgl. Tz. 10.4).

- 5.5 Wird die strafbefreiende **Erklärung nicht durch den Schuldner der hinterzogenen Steuer**, sondern durch den Täter der Steuerstraftat abgegeben, muss in der Erklärung auch der **Steuerschuldner bezeichnet** werden, damit feststeht, bei wem die steuerlichen Wirkungen der §§ 8 ff. StraBEG eintreten (§ 3 Abs. 1 Satz 4 StraBEG).

Die **Angabe anderer Tatbeteiligter** ist dagegen **nicht erforderlich** und auch nicht im Vordruck vorgesehen (vgl. § 13 Abs. 2 StraBEG). Vgl. dazu Tz. 6.6.

- 5.6 Die strafbefreiende Erklärung ist bei der für den Schuldner der hinterzogenen Steuer nach den §§ 19 oder 20 AO **zuständigen Finanzbehörde** abzugeben (§ 3 Abs. 2 Satz 1 StraBEG). Dies gilt auch dann, wenn für die verkürzte Steuer ein anderes Finanzamt zuständig war oder ist. Wird die Erklärung nicht durch den Steuerschuldner, sondern eine andere Person im Sinne des § 2 StraBEG abgegeben, ist gleichwohl das für den Steuerschuldner nach §§ 19 oder 20 AO zuständige Finanzamt zuständig.
- 5.7 Bei **Gesellschaften oder Gemeinschaften** im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO ist die Erklärung bei der nach § 18 AO für die gesonderte Feststellung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte zuständigen Finanzbehörde abzugeben (§ 3 Abs. 2 Satz 2 StraBEG). Dabei ist zu beachten, dass die Gesellschaft oder Gemeinschaft zwar Schuldner der Gewerbe- und Umsatzsteuer ist, die im Rahmen der Gesellschaft oder Gemeinschaft erzielten Einkünfte aber von den Beteiligten zu versteuern sind. Wurden aufgrund eines Lebenssachverhalts zugleich Einkommen- oder Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer verkürzt, ist insoweit hinsichtlich jedes betroffenen Steuerschuldners eine gesonderte strafbefreiende Erklärung abzugeben. Dies gilt auch dann, wenn alle fraglichen Steuerverkürzungen vom selben Täter begangen wurden.

Beispiele:

- a) A und B sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der A und B OHG. Sie haben eine im Rahmen der OHG erzielte Betriebseinnahme in Höhe von 10.000 Euro weder in der Gewinnfeststellungserklärung noch in der Umsatz- und Gewerbesteuererklärung berücksichtigt und damit gemeinsam vorsätzlich Einkommensteuer (jeweils anteilig für A und B) sowie Umsatzsteuer und Gewerbesteuer (für die A und B OHG) verkürzt.
- A und B können gemeinschaftlich eine strafbefreiende Erklärung für die Umsatz- und Gewerbesteuer abgeben, wobei in der strafbefreienden Erklärung auch der Steuerschuldner (= A und B OHG) zu bezeichnen ist. Die Erklärung ist bei dem nach § 18 AO für die gesonderte Gewinnfeststellung zuständigen Finanzamt abzugeben. Zu erklären wären 30% von 10.000 Euro für die Umsatzsteuer und 10% von 10.000 Euro für die Gewerbesteuer, d.h. insgesamt 4.000 Euro.

- Daneben können A und B gesondert eine strafbefreiende Erklärung hinsichtlich der von ihnen jeweils hinterzogenen Einkommensteuer abgeben. Die Erklärung ist jeweils bei dem nach § 19 AO zuständigen Wohnsitz-Finanzamt abzugeben. Zu erklären wären jeweils 60% von 5.000 Euro (= 1/2 von 10.000 Euro).
- b) X und Y sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der X und Y OHG. Gesellschafter X hat eine im Rahmen der OHG erzielte Betriebseinnahme in Höhe von 10.000 Euro weder in der Gewinnfeststellungserklärung noch in der Umsatz- und Gewerbesteuererklärung berücksichtigt und damit allein vorsätzlich Einkommensteuer (für sich und für Y) sowie Umsatzsteuer und Gewerbesteuer (für die X und Y OHG) verkürzt. Y war nicht an der Tat beteiligt.
- X kann eine strafbefreiende Erklärung für die Umsatz- und Gewerbesteuer abgeben, wobei in der strafbefreienden Erklärung auch der Steuerschuldner (= X und Y OHG) zu bezeichnen ist. Die Erklärung ist bei dem nach § 18 AO für die gesonderte Gewinnfeststellung zuständigen Finanzamt abzugeben. Zu erklären wären 30% von 10.000 Euro für die Umsatzsteuer und 10% von 10.000 Euro für die Gewerbesteuer, d.h. insgesamt 4.000 Euro.
- X kann eine strafbefreiende Erklärung hinsichtlich der von ihm für sich selbst hinterzogenen Einkommensteuer abgeben. Die Erklärung ist bei seinem Wohnsitz-Finanzamt abzugeben. Zu erklären wären 60% von 5.000 Euro (= 1/2 von 10.000 Euro).
- X kann letztlich auch eine strafbefreiende Erklärung hinsichtlich der von ihm für Y hinterzogenen Einkommensteuer abgeben, wobei in der strafbefreienden Erklärung auch der Steuerschuldner (= Y) zu bezeichnen ist. Die Erklärung ist bei dem für Y zuständigen Wohnsitz-Finanzamt abzugeben. Zu erklären wären 60% von 5.000 Euro (= 1/2 von 10.000 Euro).

6. Umfang der Strafbefreiung (§ 4 StraBEG)

- 6.1 § 4 Abs. 1 StraBEG regelt abschließend den sachlichen Umfang der Strafbefreiung. Es handelt sich hierbei um einen **persönlichen Strafaufhebungsgrund**. Taten, die in dieser Aufzählung nicht enthalten sind, sind abgesehen von den in § 11 StraBEG genannten Fällen von der Strafbefreiung ausgenommen.
- 6.2 Die Strafbefreiung erstreckt sich nach § 4 Abs. 1 Satz 1 StraBEG auf alle Taten im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG, die sich auf nach dem 31. Dezember 1992 und vor dem 1. Januar 2003 entstandene Ansprüche auf
- **Einkommen- oder Körperschaftsteuer,**
 - **Umsatzsteuer,**
 - **Vermögensteuer,**
 - **Gewerbesteuer sowie**

- **Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer**

beziehen, soweit die entsprechenden Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 2 bis 5 StraBEG in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigt sind. Die Strafbefreiung erstreckt sich auch auf **Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer** (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer).

- 6.3 Hat der Steuerschuldner der hinterzogenen Steuer die in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigten Einnahmen ganz oder teilweise zu Zahlungen verwendet, auf Grund derer er nach dem EStG für Rechnung Dritter einen Steuerabzug (insbesondere **Lohn- oder Kapitalertragsteuer**) hätte vornehmen müssen, erstreckt sich die Strafbefreiung nach § 4 Abs. 1 Satz 2 StraBEG auch auf die zu Unrecht nicht entrichteten Steuerabzugsbeträge. Die Straffreiheit erstreckt sich darüber hinaus auch auf die **spätere Verkürzung von Einkommensteuer durch den Vergütungsgläubiger** (insbesondere Arbeitnehmer oder Gläubiger der Kapitalerträge) durch Abgabe einer Steuererklärung, in der er die Vergütung nicht angibt.
- 6.4 In einer strafbefreienden Erklärung können auch Gewinnausschüttungen, die nicht den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechen (sog. **verdeckte Gewinnausschüttungen**), berücksichtigt werden (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StraBEG). In diesem Fall erstreckt sich die Straffreiheit nach § 4 Abs. 1 Satz 3 StraBEG auch auf die spätere Verkürzung von Einkommensteuer durch den Gläubiger der Gewinnausschüttung (**Anteilseigner**) durch Abgabe einer unzutreffenden Steuererklärung.
- 6.5 Die Strafbefreiung nach § 4 StraBEG erstreckt sich nach dessen Absatz 2 auf **alle Tatbeteiligten** (vgl. §§ 25 - 27 und § 30 StGB), soweit die Strafbefreiung nach Absatz 1 reicht. Dies gilt auch dann, wenn die strafbefreiende Erklärung durch eine Person im Sinne des § 2 Abs. 2 bis 4 StraBEG abgegeben wurde, die selbst nicht Tatbeteiligte war.

Die Ausdehnung der strafbefreienden Wirkung auf die Tatbeteiligten ist allerdings nach § 4 Abs. 2 Satz 3 StraBEG ausgeschlossen, soweit ein Tatbeteiligter wegen Vorliegens der in § 7 StraBEG genannten **Ausschlussgründe** keine eigene wirksame Erklärung mehr abgeben könnte. Unbeachtlich ist dabei, ob dieser Tatbeteiligte überhaupt nach § 2 StraBEG erklärungsbefugt wäre.

- 6.6 Da die nach § 4 Abs. 2 StraBEG strafbefreiten Tatbeteiligten in der strafbefreienden Erklärung nicht zu bezeichnen sind, sollten diese bei Entdeckung ihrer Tatbeteiligung selbst darauf hinweisen, inwieweit sie durch die strafbefreiende Erklärung eines Dritten straffrei geworden sind. Die Finanzbehörde ermittelt bei Abgabe einer strafbefreienden Erklärung nicht, welche Tatbeteiligten neben dem Erklärenden straffrei geworden sind.
- 6.7 Sind in einer **strafbefreienden Erklärung** nicht alle Steuerverkürzungen berücksichtigt, bleibt die Strafbarkeit von Taten, die auf nicht berücksichtigten Einnahmen beruhen, so bestehen, wie sie vor Abgabe der strafbefreienden Erklärung gegeben war (§ 4 Abs. 3 StraBEG).

7. Strafausschluss in besonderen Fällen (§ 5 StraBEG)

§ 5 StraBEG bewirkt, dass die **Subsidiarität anderer Delikte gegenüber §§ 370, 370a AO** auch dann weiter besteht, wenn der Täter durch Abgabe einer strafbefreienden Erklärung und Zahlung der pauschalen Abgabe straffrei wird. Ohne diese Regelung könnte die Strafbarkeit anderer Delikte wieder aufleben.

So wird zum Beispiel nach § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB derjenige nicht nach § 261 Abs. 1 bis 5 StGB wegen Geldwäsche, Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte bestraft, der wegen Beteiligung an der Vortat strafbar ist. Vortat des § 261 StGB ist unter anderem die gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung im Sinne des § 370a AO. § 5 StraBEG hat zur Folge, dass derjenige, dessen Vortat in der Verwirklichung des § 370a AO besteht, auch dann nicht nach § 261 StGB bestraft wird, wenn er wegen der Tat im Sinne des § 370a AO nach dem StraBEG straffrei geworden ist.

8. Steuerordnungswidrigkeiten (§ 6 StraBEG)

§ 6 StraBEG dehnt den Anwendungsbereich der strafbefreienden Erklärung auf

- **leichtfertige Steuerverkürzungen nach § 378 AO,**
- **Steuergefährdung nach § 379 AO,**
- **Gefährdung von Abzugsteuern nach § 380 AO sowie**
- **Schädigung des Umsatzsteueraufkommens nach § 26b UStG**

aus. Die Ausführungen in Tzn. 1 bis 7 zu §§ 1 bis 5 StraBEG gelten für diese Steuerordnungswidrigkeiten entsprechend. Eine Ahndung nach § 30 OWiG scheidet aus, da die steuerliche Anlasstat nicht mehr verfolgbar ist (§ 30 Abs. 4 Satz 2 OWiG).

9. Ausschluss der Straf- oder Bußgeldbefreiung (§ 7 StraBEG)

9.1 Eine Straf- oder Bußgeldbefreiung durch Deklaration der nicht versteuerten Einnahmen und Zahlung eines dementsprechenden Steuerbetrages nach § 1 Abs. 1 StraBEG ist nach § 7 StraBEG unter bestimmten, den Regelungen der §§ 371 Abs. 2 und 378 Abs. 3 AO entsprechenden Voraussetzungen ausgeschlossen. Die **Ausschlusswirkung** bezieht sich immer auf eine **bestimmte Steuerstraftat** im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG (vgl. Tz. 2.1) oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 6 StraBEG (vgl. Tz. 8). Liegen mehrere, von einander unabhängige Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten vor, ist der Eintritt der Ausschlusswirkung jeweils gesondert zu prüfen.

9.2 Straf- oder Bußgeldfreiheit tritt nach § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a StraBEG nicht ein, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung wegen einer Steuerstraftat oder einer ordnungswidrigen Handlung bei dem Erklärenden oder seinem (gesetzlichen oder gewillkürten) Vertreter ein **Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen** ist.

Steuerliche Ermittlung ist jede rechtmäßige Maßnahme der Finanzbehörde, die die Ermittlung

und Erfassung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zwecks zutreffender Steuerfestsetzung zum Ziel hat. Dies umfasst nicht nur **Außenprüfungen** im Sinne der §§ 193 ff. AO, sondern auch eine **Umsatzsteuer-Nachschau** (§ 27b UStG) sowie **alle sonstigen, für den Erklärenden oder seinen Vertreter erkennbaren Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörde vor Ort**.

Der sachliche Umfang der Ausschlusswirkung richtet sich hierbei nach dem Inhalt der **Prüfungsanordnung**. Bei Ermittlungsmaßnahmen außerhalb der §§ 193 ff. AO ist auf den gegenüber dem Betroffenen geäußerten **Anlass und Umfang dieser Ermittlungen** abzustellen.

Die Ausschlusswirkung tritt nur ein, wenn der Amtsträger für den Betroffenen erkennbar mit ersten Ermittlungsmaßnahmen beginnt. Die bloße Ankündigung einer Prüfung oder lediglich **amtsinterne (Vor-)Ermittlungen lösen keine Ausschlusswirkung aus**. Daher kann nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, aber noch vor Beginn der Prüfungsmaßnahmen noch eine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden. Dies hindert aber nicht die reguläre Durchführung der Außenprüfung.

Ist das steuerliche **Ermittlungsverfahren vor Eingang der strafbefreienden Erklärung abgeschlossen** worden, kann Straf- oder Bußgeldfreiheit eintreten, soweit sich die strafbefreiende Erklärung auf Einnahmen bezieht, die im Rahmen dieses Verfahrens nicht festgestellt worden sind (§ 7 Satz 2 StraBEG).

- 9.3 Straf- oder Bußgeldfreiheit tritt nach § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a StraBEG darüber hinaus nicht ein, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung wegen einer Steuerstraftat oder einer ordnungswidrigen Handlung bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter ein **Amtsträger der Finanzbehörde zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen** ist. Dies setzt voraus, dass ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren bereits eingeleitet worden ist (vgl. § 152 Abs. 2 StPO). Die Ausschlusswirkung greift dagegen nicht ein, wenn der Amtsträger in anderem Zusammenhang, etwa wegen **Steuerdelikten Dritter**, ermittelt.

Ist das **Ermittlungsverfahren vor Eingang der strafbefreienden Erklärung abgeschlossen** worden, kann Straf- oder Bußgeldfreiheit eintreten, soweit sich die strafbefreiende Erklärung auf Einnahmen bezieht, die im Rahmen dieses Verfahrens nicht festgestellt worden sind (§ 7 Satz 2 StraBEG).

- 9.4 Straf- oder Bußgeldfreiheit tritt nach § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b StraBEG nicht ein, soweit die **Steuerstraftat vor Eingang der strafbefreienden Erklärung bereits entdeckt** war und der Erklärende dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Die Entdeckung der Tat erfordert nicht die zur Verurteilung erforderliche Überzeugung, es reicht vielmehr die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung aufgrund einer vorläufigen Tatbewertung (BGH vom 30. März 1993, wistra 1993, 227). **Bloßes Verdachtschöpfen oder ein sogenannter Anfangsverdacht reichen nicht aus**.

Der Betroffene hat **Kenntnis von der Tatentdeckung**, wenn er aus den ihm bekannten Tatsachen den positiven Schluss gezogen hat oder ziehen musste, seine Verurteilung sei bei vorläufiger Beurteilung wahrscheinlich. Zweifel an der Tatentdeckung schließen den Eintritt der Ausschlusswirkung aus.

Ist das **Straf- oder Bußgeldverfahren vor Eingang der strafbefreienden Erklärung abgeschlossen** worden, kann Straf- oder Bußgeldfreiheit eintreten, soweit sich die strafbefreiende Erklärung auf Einnahmen bezieht, die im Rahmen dieses Verfahrens nicht festgestellt worden sind (§ 7 Satz 2 StraBEG).

- 9.5 Nach § 7 Satz 1 Nr. 2 StraBEG tritt Straf- oder Bußgeldfreiheit nicht ein, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung einem Tatbeteiligten (Täter, Mittäter, Anstifter oder Gehilfe) oder seinem Vertreter die **Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder einer ordnungswidrigen Handlung bekannt gegeben** worden ist und derjenige, der die strafbefreiende Erklärung abgegeben hat, dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. **In diesem Fall können auch die übrigen Tatbeteiligten insoweit keine Strafbefreiung mehr erlangen.**

Ist das **Straf- oder Bußgeldverfahren vor Eingang der strafbefreienden Erklärung abgeschlossen** worden, kann Straf- oder Bußgeldfreiheit eintreten, soweit sich die strafbefreiende Erklärung auf Einnahmen bezieht, die im Rahmen dieses Verfahrens nicht festgestellt worden sind (§ 7 Satz 2 StraBEG).

- 9.6 § 7 Satz 1 Nr. 3 StraBEG schließt Straf- oder Bußgeldfreiheit aus, soweit der Erklärende vor Eingang der strafbefreienden Erklärung hinsichtlich einer Steuerstraftat im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG (vgl. Tz. 2.1) oder einer ordnungswidrigen Handlung im Sinne des § 6 StraBEG (vgl. Tz. 8) **unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt** hat. Die Ausschlusswirkung greift nicht nur ein, soweit eine **Selbstanzeige** (§§ 371, 378 Abs. 4 AO) abgegeben wurde, sondern auch dann, wenn der Betroffene in der Annahme, keine Steuerstraftat im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG und auch keine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 6 StraBEG begangen zu haben, eine **Berichtigungsanzeige im Sinne des § 153 AO** abgegeben hat.

Die Ausschlusswirkung des § 7 Satz 1 Nr. 3 StraBEG greift auch dann ein, wenn eine Selbstanzeige unwirksam geblieben ist (z.B. wegen vorheriger Tatentdeckung oder wegen nicht fristgerechter Zahlung der hinterzogenen Steuer). **Entscheidend ist, inwieweit der fragliche Sachverhalt der Finanzbehörde durch eine Erklärung des Betroffenen bekannt geworden ist.**

Der Ausschlussstatbestand des § 7 Satz 1 Nr. 3 StraBEG schließt eine **strafbefreiende Erklärung eines anderen Tatbeteiligten** nicht aus, soweit er nach § 2 StraBEG erklärungsbefugt ist. Allerdings ist eine mittelbare strafbefreiende Wirkung auf denjenigen, der eine Selbstanzeige oder Berichtigungsanzeige im Sinne des § 7 Satz 1 Nr. 3 StraBEG abgegeben hat, durch

Abgabe einer strafbefreienden Erklärung seitens eines anderen erklärungsbefugten Tatbeteiligten nach § 4 Abs. 2 Satz 3 StraBEG ausgeschlossen.

10. Sachlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 8 StraBEG)

- 10.1 **Steueransprüche**, die wegen einer Steuerstraftat **nach § 370 AO (Steuerhinterziehung) oder § 370a AO (Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung) oder § 26c UStG (Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens), oder einer Steuerordnungswidrigkeit nach § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) oder § 379 AO (Steuergefährdung) oder § 380 AO (Gefährdung von Abzugsteuern) oder nach § 26b UStG (Schädigung des Umsatzsteueraufkommens)** nicht festgesetzt oder nicht erfüllt wurden, **erlöschen** nach § 8 Abs. 1 StraBEG, **soweit durch eine strafbefreiende Erklärung und fristgerechte Zahlung des entsprechenden pauschalen Steuerbetrags nach dem StraBEG Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt. Maßgebend ist dabei, inwieweit die den Steueransprüchen zugrundeliegenden Lebenssachverhalte in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigt wurden.**
- 10.2 Die **Erlöschenswirkung** nach § 8 Abs. 1 StraBEG **umfasst auch Zuschlagsteuern** auf die nach dieser Vorschrift erloschenen Steueransprüche (Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag).
- 10.3 Die Erlöschenswirkung nach § 8 Abs. 1 StraBEG erstreckt sich nach dessen Absatz 2 auch auf die Fälle, in denen eine strafbefreiende Erklärung Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten im Sinne der §§ 370, 370a, 378, 379, 380 AO oder §§ 26b oder 26c UStG umfasst, obwohl diese Taten im Einzelfall aus anderen Gründen (z.B. wegen **strafrechtlicher Verjährung**) nicht mehr geahndet werden können. Damit wird sichergestellt, dass der Steuerschuldner für den gesamten Erklärungszeitraum (1993 bis 2002) in den Genuss der steuerlichen Erlöschenswirkung kommen kann.
- 10.4 § 8 Abs. 3 StraBEG enthält eine **steuerliche Beweislastregelung**; sie hat keine Bedeutung für das Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren (vgl. dazu § 4 Abs. 3 StraBEG; Tz. 6.6).

Die Finanzbehörden dürfen strafbefreiende Erklärungen nicht zum Anlass nehmen, ein steuerliches oder strafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten (vgl. § 13 StraBEG; Tz. 14.7). Werden einer Finanzbehörde allerdings aus anderem Anlass Taten im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG oder Handlungen im Sinne des § 6 StraBEG bekannt, wird kraft Gesetzes vermutet, dass der Erklärende diese Taten oder Handlungen in seiner strafbefreienden Erklärung nicht berücksichtigt hat (§ 8 Abs. 3 Satz 1 StraBEG).

Diese Vermutung kann nach § 8 Abs. 3 Satz 2 StraBEG nur widerlegt werden, soweit der Erklärende nachweist, dass diese Taten oder Handlungen Gegenstand seiner strafbefreienden Erklärung waren. Dieser **Gegenbeweis** ist insbesondere dann erbracht, wenn die fraglichen Lebenssachverhalte in der strafbefreienden Erklärung zweifelsfrei und sachlich zutreffend angegeben worden waren. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, muss der Betroffene in anderer geeigneter Weise zur zweifelsfreien Überzeugung des Finanzamts darlegen, dass die nachträg

lich aufgedeckten Taten oder Handlungen tatsächlich Gegenstand der strafbefreienden Erklärung waren. Eine **schlüssige Darstellung allein reicht nicht aus**.

11. Persönlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 9 StraBEG)

Die Abgeltungswirkung erstreckt sich nach § 9 StraBEG auf den **Steuerschuldner** sowie auf alle anderen Personen, die neben ihm Gesamtschuldner im Sinne des § 44 AO sind. **Gesamtschuldner** sind Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften (z.B. Arbeitgeber und Arbeitnehmer hinsichtlich der Lohnsteuer nach § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG sowie Miterben) oder die als Ehegatten zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind.

12. Besondere Vorschriften (§ 10 StraBEG)

- 12.1 Nach § 10 Abs. 1 StraBEG gilt der nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 6 StraBEG zu entrichtende Betrag als **Einkommensteuer**. Auf die zu entrichtende pauschale Steuer sind allerdings **keine Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) zu erheben**. Andererseits sind Abzugsteuern, die auf die erklärten Einnahmen erhoben wurden, nicht auf die pauschale Steuer anzurechnen.
- 12.2 Da die pauschale Steuer als Einkommensteuer gilt, ist sie **nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar** (§ 12 EStG). Dies gilt selbst dann, wenn in der Erklärung ausschließlich Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 3 oder 4 StraBEG berücksichtigt wurden.
- 12.3 Die strafbefreiende Erklärung steht als **Steueranmeldung** im Sinne des § 150 Abs. 1 Satz 3 AO einer **Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung** gleich (§ 10 Abs. 2 Satz 1 StraBEG). Soweit die Steueransprüche durch Abgabe einer strafbefreienden Erklärung und fristgerechte Zahlung der pauschalen Steuer nach §§ 8 und 9 StraBEG erloschen sind, dürfen sie in regulären Festsetzungen nicht mehr berücksichtigt werden. Soweit Steueransprüche allerdings nicht erloschen sind, können sie in den entsprechenden Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der allgemeinen verfahrensrechtlichen Regelungen (insbes. §§ 164, 165, 172 ff. AO) berücksichtigt werden (§ 10 Abs. 2 Satz 2 StraBEG).
- 12.4 **Soweit nach dem StraBEG keine Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt** (wegen verspäteter oder unterbliebener Zahlung), ist nach § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG die mit Abgabe der strafbefreienden Erklärung bewirkte **Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern**.
- 12.5 Um die Unwirksamkeit einer formal mangelhaften Erklärung zu vermeiden, kann das zuständige Finanzamt innerhalb eines Monats nach Eingang einer strafbefreienden Erklärung auf die behebbaren **formalen Mängel der strafbefreienden Erklärung** (vgl. dazu Tzn. 5.2 – 5.4) hinweisen und dem Erklärenden Gelegenheit geben, diese Mängel binnen eines Monats zu be-

heben. Hat der Erklärende die formalen Mängel innerhalb der ihm gesetzten Frist behoben, ist die strafbefreiende Erklärung von Anfang an wirksam.

Hat das zuständige Finanzamt eine formal mangelhafte strafbefreiende Erklärung nicht innerhalb eines Monats nach Eingang beanstandet, sind diese Mängel unbeachtlich.

12.6 Die §§ 156, 163, 222, 227, 240 und 361 AO und § 69 FGO sind auf die pauschale Steuer nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 4 StraBEG). Ihre Anwendbarkeit würde dem Zweck des Gesetzes zuwiderlaufen, da der **fristgerechte Zahlungseingang Voraussetzung für den Eintritt der Wirkungen des StraBEG** ist.

12.7 Der Erklärende kann nach §§ 347 ff. AO gegen seine strafbefreiende Erklärung **Einspruch** einlegen. Die **Einspruchsfrist** beträgt einen Monat und beginnt mit Eingang der Erklärung bei der Finanzbehörde (§ 355 Abs. 1 AO). Eine **Aussetzung der Vollziehung** ist allerdings nicht möglich (§ 10 Abs. 4 StraBEG).

12.8 Wurde in einer strafbefreienden Erklärung ein **unzutreffender Lebenssachverhalt angegeben**, kann dieser nicht nachträglich durch Benennung des zutreffenden Lebenssachverhalts ausgetauscht werden. Der nach § 3 Abs. 1 Satz 3 StraBEG spezifizierte Lebenssachverhalt gehört zum regelnden Teil der als Steuerfestsetzung wirkenden strafbefreienden Erklärung. § 157 Abs. 2 AO ist daher nicht anwendbar.

In derartigen Fällen kann Straf- und Bußgeldfreiheit und ein Erlöschen des verkürzten Steueranspruchs nur durch **Abgabe einer weiteren, den zutreffenden Lebenssachverhalt bezeichnenden strafbefreienden Erklärung** erlangt werden. Die mit der fehlerhaften strafbefreienden Erklärung bewirkte Steuerfestsetzung kann auf rechtzeitige Anfechtung hin nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO aufgehoben werden.

12.9 Auf die strafbefreiende Erklärung sind alle für die Einkommensteuer geltenden verfahrensrechtlichen Vorschriften, insbesondere auch §§ 129, 172 ff. AO, anzuwenden, soweit ihre Anwendbarkeit nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist (vgl. Tz. 12.6).

Ist dem Erklärenden bei Erstellung seiner strafbefreienden Erklärung ein Schreib- oder Rechenfehler oder eine ähnliche **offenbare Unrichtigkeit** unterlaufen, kann die mit der strafbefreienden Erklärung bewirkte Steuerfestsetzung nach § 129 AO berichtigt werden, wenn der Erklärende darlegt, dass nur ein mechanisches Versehen und kein Rechtsanwendungsfehler vorliegt. Diese Berichtigung kann auch außerhalb der Monatsfrist nach Tz. 12.5 erfolgen.

12.10 Da die strafbefreiende Erklärung mit ihrem Eingang beim Finanzamt einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, kann das Finanzamt **keine abweichende Festsetzung nach § 164 Abs. 2 AO** vornehmen.

13. Besondere straf- und steuerrechtliche Verjährung für Besteuerungszeiträume vor 1993

- 13.1 Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 StraBEG können Steuerstraftaten im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG und Ordnungswidrigkeiten im Sinne des § 6 StraBEG, die sich auf dort abschließend aufgezählte, vor dem 1. Januar 1993 entstandene Ansprüche beziehen, nach dem 31. Dezember 2003 nicht mehr als Steuerstraftat oder als steuerliche Ordnungswidrigkeit verfolgt werden, wenn eine wirksame strafbefreiende Erklärung abgegeben wurde. Unerheblich ist dabei, ob die strafbefreiende Erklärung für die Jahre 1993 bis 2002 vollständig war oder nicht. Die **besondere Verfolgungsverjährung** ist auch dann zu beachten, wenn die Tat oder Handlung sich zwar auf eine vor dem 1. Januar 1993 entstandene Steuer bezieht, sie aber erst nach dem 31. Dezember 1992 begangen worden ist (§ 11 Abs. 1 Satz 2 StraBEG). § 11 Abs. 2 StraBEG dehnt die besondere Verfolgungsverjährung auf Taten und Handlungen aus, die sich auf vor dem 1. Januar 1993 einzubehaltende Steuerabzugsbeträge (insbesondere Lohn- und Kapitalertragsteuer) beziehen.

Der Eintritt dieser besonderen Verfolgungsverjährung führt auch dazu, dass die in § 5 StraBEG, ggf. in Verbindung mit § 6 StraBEG, genannten anderen Taten und Handlungen nicht mehr bestraft werden können, da aufgrund der Verfolgungsverjährung eine Bestrafung nach den § 370, 370a bzw. §§ 378 bis 380 AO auf Grund dieses Gesetzes entfällt.

- 13.2 **Für die Jahre vor 1993 gelten** im Interesse der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens die in § 11 StraBEG genannten **Ansprüche** nach § 12 StraBEG **steuerlich als erloschen**, soweit sie der zuständigen Finanzbehörde bei Eingang einer wirksamen strafbefreienden Erklärung noch nicht bekannt waren. **Dies gilt selbst dann, wenn sich später herausstellt, dass diese Erklärung unvollständig war.**

§ 12 StraBEG ist insbesondere dann nicht anwendbar, soweit wegen eines in § 11 StraBEG genannten Steueranspruchs ein steuerliches oder strafrechtliches Ermittlungsverfahren läuft oder ein außergerichtliches oder gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren anhängig ist.

14. Verwendungsbeschränkung (§ 13 StraBEG)

- 14.1 Der **Inhalt einer wirksamen strafbefreienden Erklärung** soll für den Erklärenden und für alle anderen Betroffenen keine negativen Folgen haben und unterliegt daher nach § 13 StraBEG einer besonderen Verwendungsbeschränkung. Ein Verstoß gegen die Verwendungsbeschränkung begründet ein **Verwertungsverbot**, wie es in ähnlicher Weise in anderen Bereichen der Rechtsordnung, etwa im Strafprozessrecht, in bestimmten Fallgestaltungen vorgesehen ist. § 13 StraBEG gewährleistet damit den **Schutz des Betroffenen vor etwaigen negativen Konsequenzen**, die sich aus einer sonstigen Verwertung seiner Erklärung ergeben könnten, in einem unter Berücksichtigung rechtsstaatlicher Grundsätze wie z.B. dem Legalitätsprinzip (§ 152 StPO) höchstmöglichen Ausmaß.

- 14.2 § 13 Abs. 1 StraBEG stellt sicher, dass die geschützten Daten ohne die Einwilligung des Betroffenen (vorbehaltlich des Absatzes 2) nur zur Durchführung des StraBEG sowie für Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a und b AO, die sich auf Besteuerungszeiträume und Besteuerungszeitpunkte nach 2002 beziehen, verwendet werden. Verwenden umfasst auch Mitteilungen an andere Stellen (vgl. § 3 BDSG), d.h. die Offenbarung im Sinne des § 30 AO.
- 14.3 Nach § 13 Abs. 1 StraBEG ist nur der Inhalt der strafbefreienden Erklärung geschützt. Dies umfasst die Angabe des Erklärenden und ggf. des Steuerschuldners, die erklärten Einnahmen im Sinne des § 1 StraBEG und der ihnen zugrunde liegenden Lebenssachverhalte (§ 3 Abs. 1 Satz 3 StraBEG) sowie die Höhe der pauschalen Steuer nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 6 StraBEG.
- 14.4 **Ist aufgrund eines nicht fristgerecht behobenen formalen Mangels der strafbefreienden Erklärung, wegen des Vorliegens eines Ausschlussstatbestandes nach § 7 StraBEG oder wegen nicht oder nicht rechtzeitig geleisteter Zahlung keine Straffreiheit eingetreten, ist der Inhalt der Erklärung nicht nach § 13 StraBEG geschützt.**
- Eine fehlgeschlagene strafbefreiende Erklärung kann ggf. in eine Selbstanzeige nach § 371 oder § 378 Abs. 3 AO umgedeutet werden.
- Ist eine Umdeutung der fehlgeschlagenen strafbefreienden Erklärung in eine Selbstanzeige nicht möglich, kann der Erklärende noch eine Selbstanzeige nachreichen. Die Abgabe einer fehlgeschlagenen strafbefreienden Erklärung stellt noch keine Tatentdeckung dar.
- 14.5 Eine **Verwendung geschützter Daten zur Durchführung des StraBEG** liegt zum Beispiel in der **Feststellung, ob und wer als Erklärender unmittelbar oder als Tatbeteiligter mittelbar straffrei geworden ist, wie weit die Strafbefreiung reicht** und ob die Bestrafung wegen einer anderen Tat ausgeschlossen ist (vgl. §§ 4, 5 StraBEG). Daher ist auch eine Anfrage an die für Außenprüfungen, Steuerfahndungsprüfungen und Steuerstrafsachen zuständigen Stellen zur Feststellung, ob und inwieweit der Ausschlussstatbestand des § 7 StraBEG erfüllt ist, zulässig. Entsprechendes gilt für Anfragen an die Finanzkasse hinsichtlich der Frage, ob und inwieweit die Zahlung der pauschalen Steuer rechtzeitig erfolgte.
- 14.6 **Der Inhalt der strafbefreienden Erklärung darf für Besteuerungsverfahren, die sich auf Besteuerungszeiträume und Besteuerungszeitpunkte nach 2002 beziehen, verwendet werden (§ 13 Abs. 1 StraBEG).**
- 14.7 Für Besteuerungsverfahren, ein gerichtliches Verfahren in Steuersachen, ein Steuerstrafverfahren oder ein sonstiges Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstaben a und b AO, die sich auf **Besteuerungszeiträume und Besteuerungszeitpunkte vor 2003** beziehen, dürfen die geschützten Daten ohne Einwilligung des Betroffenen nicht verwendet werden. In derartigen Verfahren sind die in der strafbefreienden Erklärung berücksichtigten Lebenssachverhalte bei Durchführung der genannten Verfahren im Ergebnis hinweg zu denken. Die für die Festsetzung der erloschenen Steueransprüche zuständige Finanzbehörde ist wegen der steuerlichen

Erlöschungswirkung nach §§ 8, 9 StraBEG über den Inhalt der strafbefreienden Erklärung zu unterrichten.

Die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung darf nach § 13 StraBEG insbesondere nicht zum Anlass genommen werden, ein steuerliches oder strafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten.

Die **Anordnung einer Außenprüfung aus anderem Anlass** - zum Beispiel aufgrund des allgemeinen Prüfungsturnus und Prüfungsgeschäftsplans oder aufgrund im Besteuerungsverfahren aufgetretener Zweifel - **ist zulässig**. Die Außenprüfung darf sich in diesem Fall nicht auf die strafbefreiende Erklärung stützen oder die Ermittlung der in ihr berücksichtigten Lebenssachverhalte zum Gegenstand haben. Sie darf nur zu **Beweiszwecken zugunsten des Betroffenen** berücksichtigt werden, wenn dem Finanzamt eine Steuerverkürzung bekannt wird und der Steuerpflichtige sich auf die Strafbefreiung und das Erlöschen des Steueranspruchs aufgrund der strafbefreienden Erklärung beruft.

Wurde eine strafbefreiende Erklärung nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, aber noch vor Beginn der Prüfungsmaßnahmen abgegeben, ist die Außenprüfung dessen ungeachtet im angekündigten Umfang nach den allgemeinen Grundsätzen (vgl. §§ 193 ff. AO, BpO 2000) durchzuführen (vgl. dazu auch Tz. 9.2).

Für andere Verfahren i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstaben a und b AO gelten diese Grundsätze entsprechend.

- 14.8 § 13 Abs. 2 StraBEG gewährleistet, dass der Inhalt einer strafbefreienden Erklärung keine negativen Folgen für den Erklärenden hat, er aber auch nur die nach dem StraBEG vorgesehenen Vorteile erlangt. Der Inhalt einer strafbefreienden Erklärung darf daher neben den in § 13 Abs. 1 StraBEG genannten Zwecken nur zur **Durchführung eines strafrechtlichen Verfahrens wegen eines Verbrechens oder eines vorsätzlichen Vergehens, das im Höchstmaß mit Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht ist**, an die zuständigen Strafverfolgungsbehörden und Gerichte übermittelt werden. Eine Mitteilung darf auf keinen Fall dazu dienen, ein strafrechtliches Verfahren überhaupt erst einzuleiten.

Auch wenn die Daten zulässigerweise mitgeteilt wurden, dürfen sie nicht zum Nachteil der Personen, die nach dem StraBEG Straf- oder Bußgeldbefreiung erlangt haben, zu Beweiszwecken verwertet werden.

15. Verhältnis von strafbefreiender Erklärung zur Selbstanzeige

- 15.1 Das StraBEG schließt die Möglichkeit zur Abgabe einer straf- oder bußgeldbefreienden Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO nicht aus, auch nicht für den Erklärungszeitraum nach § 1 Abs. 1 StraBEG. Die Ausschlussstatbestände der §§ 371 Abs. 2 und 378 Abs. 3 AO und § 7 StraBEG greifen jeweils nur, soweit der Tatbestand im Einzelfall erfüllt ist und sind daher ggf. lebenssachverhaltsbezogen.

- 15.2 Jeder Betroffene kann selbst entscheiden, ob und inwieweit er für bestimmte Lebenssachverhalte, hinsichtlich derer er Steuern im Sinne des § 1 Abs. 1 StraBEG verkürzt hat, eine strafbefreiende Erklärung oder eine Selbstanzeige abgibt. Die **Wahl ist nicht auf bestimmte Steuerarten und -zeiträume/-zeitpunkte beschränkt.**

Innerhalb eines einheitlichen Lebenssachverhaltes kann dabei **keine weitere Differenzierung** erfolgen, insoweit kann entweder nur eine strafbefreiende Erklärung oder nur eine Selbstanzeige abgegeben werden. Zur Spezifizierung und Abgrenzung der Lebenssachverhalte vgl. Tz. 5.4.

- 15.3 **Bei Abgabe einer Selbstanzeige richten sich die straf- und steuerrechtlichen Folgen nach den allgemeinen Vorschriften der AO, der betroffenen Steuergesetze und ggf. des StGB und der StPO.**

Steuerlich ist bei Abgabe einer Selbstanzeige insbesondere zu beachten, dass die betroffenen Steuerfestsetzungen zu korrigieren sind, ggf. Annexsteuern und Zinsen nach §§ 233a und 235 AO festgesetzt werden und die Daten nicht der Verwendungsbeschränkung des § 13 StraBEG unterliegen, sondern ggf. nach §§ 31a oder 31b AO anderen Stellen zur Bekämpfung von Leistungsmisbrauch oder Geldwäsche mitzuteilen sind. Auch kann die Selbstanzeige zum Anlass genommen werden, andere Besteuerungszeiträume vor 2003 intensiv nachzuprüfen.

Abkürzungsverzeichnis:

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung (AO 1977)
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
ErbStG	Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FGO	Finanzgerichtsordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Nr.	Nummer
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz
Tz.	Textziffer
Tzn.	Textziffern
UStG	Umsatzsteuergesetz
VStG	Vermögenssteuergesetz
ZPO	Zivilprozessordnung

Stichwortverzeichnis

	Tz.
Angabe des Steuerschuldners in der strafbefreienden Erklärung	5.5
Angabe eines unzutreffenden Lebenssachverhaltes	12.8
Anwendung allgemeiner Verfahrensvorschriften	12.9
Aufhebung/Änderung der Steueranmeldung bei Nichteintritt von Straf- oder Bußgeldfreiheit	12.4
Ausdehnung der Strafbefreiung	
- auf alle Tatbeteiligten	6.5
- auf Nichteinbehaltung von Abzugsteuern	6.3
- auf verdeckte Gewinnausschüttungen	6.4
Ausnahmeregelung für nach dem 17.10.2003 begangene Taten	2.5
Ausschluss	
- bestimmter Regelungen der AO und FGO	12.6
- der Straf- oder Bußgeldbefreiung (§ 7 StraBEG)	9.
- wegen vorangegangener Selbstanzeige oder Berichtigungserklärung (§ 153 AO)	9.6
Ausschlusswirkung hinsichtlich bestimmter Steuerstraftaten	9.1
Behebbarer Mängel einer strafbefreienden Erklärung	12.5
Besondere straf- und steuerrechtliche Verjährung für Besteuerungszeiträume vor 1993	13.
Besondere Vorschriften (§ 10 StraBEG)	12.
Betroffene Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	6.2
Beweislast	
- im Besteuerungsverfahren	10.4
- im Steuerstrafverfahren	6.7
Definition „Lebenssachverhalt“	5.4
Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens	9.5
Einspruch gegen die Steueranmeldung; Einspruchsfrist	12.7
Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck, eigenhändige Unterschrift, FAX	5.2
Erklärungs- und Zahlungsfrist	2.3
Erklärungsberechtigte Person	
- Gesamtrechtsnachfolger	4.4
- Gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte	4.3
- Steuerschuldner	4.2
- Täter der Steuerhinterziehung	4.1
Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	10.1
Erlöschungswirkung trotz strafrechtlicher Verjährung	10.3
Ermittlung der Bemessungsgrundlage	
- bei Verkürzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer	3.3
- bei Verkürzung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer	3.6
- bei Verkürzung von Gewerbesteuer	3.4
- bei Verkürzung von Umsatzsteuer	3.5
- Berücksichtigung der Umsatzsteuer	3.3.2
- Differenzbesteuerung nach § 25a UStG	3.5.2
- einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Einnahmen oder Betriebsvermögens	3.3.1

	Tz.
mehrungen	
- Freibeträge	3.3.5
- Gegenleistung des Leistungsempfängers als Bemessungsgrundlage	3.5.1
- gewerbesteuerpflichtige Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen	3.4.1
- Leibrenten und andere nur teilweise steuerpflichtige Einnahmen	3.3.3
- nach vorangegangener Schätzung (§ 162 AO)	3.3.6
- pauschale Abgeltung von Betriebsausgaben und Werbungskosten	3.3.9
- Progressionsvorbehalt	3.3.7
- Schätzung	3.3.6
- Steuerabzugsbeträge	3.3.8
- Typisierende Betrachtungsweise	3.1; 3.2
- Veräußerung von Wirtschaftsgütern im betrieblichen und privaten Bereich	3.3.4
- zu Unrecht abgezogene Vorsteuern	3.5.3
- zu Unrecht bei der Besteuerung berücksichtigte Ausgaben	3.3.11
- zu Unrecht bei der Gewerbesteuer berücksichtigte Ausgaben	3.4.2
Ermittlung der Einnahmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG	3.
Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde	
- zur Ermittlung wegen eines Steuerdelikts	9.3
- zur steuerlichen Prüfung	9.2
Folgen einer Selbstanzeige	15.3
Inhalt der strafbefreienden Erklärung geschützt	14.3
Inhalt, Form und Adressat der strafbefreienden Erklärung	5.
kein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten	12.2
kein Ausschluss der Selbstanzeige durch das StraBEG	15.1
keine Angabe der Tatbeteiligten in der strafbefreienden Erklärung	6.6
Keine Beschränkung auf Steuerarten und -zeiträume/-zeitpunkte	15.2
pauschale Steuer als Einkommensteuer ohne Zuschlagsteuern	12.1
persönlicher Strafaufhebungsgrund	6.1
Persönlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 9 StraBEG)	11.
Rechenfehler bei Ermittlung der pauschalen Steuer	12.10
Sachlicher Umfang der steuerlichen Abgeltungswirkung (§ 8 StraBEG)	10.
Selbstanzeige bei höheren Betriebsausgaben oder Werbungskosten möglich	3.3.10
Selbstberechnung der pauschalen Steuer	5.1
Spezifizierung nach Lebenssachverhalten	5.3
Steueranmeldung ohne Vorbehalt der Nachprüfung	12.3
steuerliche Beweislastregelung bei späterem Bekanntwerden von Steuerverkürzungen	10.4
Steuerliche Verjährung	13.2
Steuerordnungswidrigkeiten	8.
Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit als Grundvoraussetzung	2.1
Strafausschluss in besonderen Fällen	7.
Strafbefreiende Erklärung (§ 1 Abs. 1 StraBEG)	2.
Tatentdeckung vor Eingang der strafbefreienden Erklärung	9.4

	Tz.
Verhältnis von strafbefreiender Erklärung zur Selbstanzeige	15.
Verwendungsbeschränkung bei mangelhafter Erklärung	14.4
Umfang der Strafbefreiung (§ 4 StraBEG)	6.
Verfolgungsverjährung	13.1
Verkürzung von Vermögensteuer	3.7
Verwendung der geschützten Daten	
- für Besteuerung ab 2003	14.6
- für Besteuerung vor 2003; Anordnung einer Außenprüfung	14.7
- für bestimmte strafrechtliche Verfahren	14.8
- zur Durchführung des StraBEG	14.5
Verwendungsbeschränkung (§ 13 StraBEG)	14.
Verwertungsverbot	14.1
Wirkung auf Zuschlagsteuern	10.2
Wirkung der strafbefreienden Erklärung abhängig von Erklärungsinhalt und Zahlung	2.4
Zeitliche Begrenzung des Erklärungszeitraums	2.2
Zulässige Verwendungen	14.2
Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer	6.2; 10.2
Zuständige Finanzbehörde	
- bei natürlichen oder juristischen Personen	5.6
- bei Personengesellschaften und Gemeinschaften	5.7