

III. Fazit

Die Entscheidung des OLG München veranschaulicht, welche Bedeutung Informationsansprüche von Kommanditisten in GmbH & Co. KG, die als Beteiligungsvehikel von Manager-Investoren dienen, haben können.

Anhand der Entscheidungen des BFH zur dienstlichen Veranlassung von Vorteilen wird deutlich, dass kritisch zu prüfen ist, wenn die Finanzverwaltung eine Zuwendung an einen Arbeitnehmer trotz anderweitiger Rechtsbeziehungen als dienstlich veranlasst qualifiziert. Dies gilt auch dann, wenn für ab dem 1.1.2009 erworbene Beteiligungen die wirtschaftliche Relevanz der Abgrenzung von Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit und Kapitalbeteiligung weniger gravierend ist. Es bleibt die Einsicht: Auch einem Manager ist zuzugestehen, dass er sich wie ein fremder Dritter an „seiner“ Anstellungsgesellschaft beteiligt.

Die jüngsten Entscheidungen zur Ermittlung des Zuflusszeitpunktes tragen weiter zur Klärung des relevanten Zeitpunktes bei. Vor allem ist und bleibt die Aussage des BFH wesentlich, dass schuldrechtliche Verfügungsbeschränkungen wie Haltefristen und Verkaufssperren den Zufluss nicht verhindern. Zur Beantwortung der Frage, wann der Begünstigte wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Vorteil erlangt, sind die Voraussetzungen der jeweils anwendbaren Rechtsordnung sorgfältig zu prüfen.

Aufgrund der Bewältigung der Folgen aus der Finanzkrise und im Hinblick auf die gegenwärtige Eurokrise empfiehlt es sich, die Entwicklungen zur Bewertung von Managementbeteiligungen weiterhin mit besonderer Aufmerksamkeit zu verfolgen.

// Autoren

Dr. Benedikt Hohaus, seit 1998 RA und FASr, ist seit 2005 Partner bei P+P Pöllath + Partners, München. Seine Tätigkeitsgebiete umfassen die gesellschafts- und steuerrechtliche Beratung von Private-Equity-Investoren und Managementteams im Zusammenhang mit Management Buy-Outs und Managementbeteiligungen.



Dr. Christoph Weber, LL.M., EMBA, ist seit 2008 Rechtsanwalt im Münchener Büro von P+P Pöllath + Partners. Er berät Unternehmen, Investoren und Manager in M&A-, Private-Equity- und Venture-Capital-Transaktionen sowie in gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen mit Schwerpunkt in den Bereichen Managementbeteiligungen und Vorstandsvergütung.



Dr. Stephan Degen, Maître en Droit, RA/StB

Das Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine Alternative zur Selbstanzeige?

Das am 21.9.2011 unterzeichnete DBA Schweiz enthält u.a. in Teil 2 die Regelung über die anonymisierte pauschale Nachversteuerung von Vermögenswerten, die eine in Deutschland ansässige natürliche Person auf Schweizer Konten/Depots hält, sowie alternativ eine Regelung zur „freiwilligen Meldung“, die als Selbstanzeige gilt. Der vorliegende Beitrag zeigt die praktischen Folgen auf und behandelt nicht zuletzt die Frage nach Rechtsbehelfsmöglichkeiten.

I. Systematik des Abkommens

Am 21.9.2011 haben die Finanzminister der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz das Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz¹ unterzeichnet. Nach Art. 1 des Steuerabkommens² soll durch „bilaterale Zusammenarbeit der Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in der Bundesrepublik Deutschland sichergestellt werden“. Zur Umsetzung einer effektiven Besteuerung sieht das Abkommen folgende drei Maßnahmen vor, vgl. Art. 1 Abs. 2:

1. Teil 2 des Abkommens: Anonymisierte Nachversteuerung von Vermögenswerten, die eine in Deutschland ansässige natürliche Person

auf Schweizer Konten/Depots hält. Die Nachversteuerung ist der Regelfall, alternativ dazu kann sich die betroffene Person dafür entscheiden, dass ihre Daten (insbesondere ihre Identität und Bankdaten) im Rahmen einer sog. „freiwilligen Meldung“ an die zuständigen deutschen Behörden weitergeleitet werden. Stellen die deutschen Behörden fest, dass die Person Steuern hinterzogen hat, gilt die freiwillige Meldung ab dem Zeitpunkt der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung als wirksame Selbstanzeige mit den Rechtsfolgen der §§ 371, 398a AO. Die Durchführung der Nachversteuerung bzw. freiwilligen Meldung führt zur Abgeltung der bis Ende 2012 entstandenen Steueransprüche des deutschen Fiskus.

2. Teil 3 des Abkommens: Zahlung einer Abgeltungsteuer für Erträge und Gewinne, die natürliche Personen mit Sitz in Deutschland auf Vermögen erzielen, das auf Schweizer Konten/Depots gehalten wird. Die Abgeltungsteuer bezieht sich auf ab dem 1.1.2013 entstandene Steueransprüche.

¹ Im Folgenden beziehen sich alle Artikelangaben auf das Steuerabkommen vom 21.9.2011, soweit sich aus dem Text nichts anderes ergibt.

² Im Folgenden beziehen sich alle Artikelangaben auf das Steuerabkommen vom 21.9.2011, soweit sich aus dem Text nichts anderes ergibt.

3. Teil 4 des Abkommens: Maßnahmen zur Sicherung der Besteuerung von Kapitalerträgen, die durch eine in der Schweiz ansässige natürliche Person in Deutschland erzielt werden, wobei die Maßnahmen durch Deutschland auf Verlangen der Schweiz eingeführt werden müssen.

Bereits vor Unterzeichnung des Abkommens ist eine politische Kontroverse über dessen Berechtigung entbrannt. Einerseits hält die SPD das Abkommen für nicht zustimmungsfähig und fordert die Bundesregierung zu dessen Überarbeitung im Wege von Nachverhandlungen auf. Kritisiert wird dabei vor allem, dass der Steuersatz, mit dem das Vermögen und die künftigen Kapitalerträge nachversteuert werden sollen, zu niedrig sei und das Abkommen nicht verhindere, dass die in der Schweiz lagernden Vermögenswerte vor Inkrafttreten des Abkommens in andere Staaten transferiert und damit einer Nachversteuerung entzogen werden können.³ Ferner prüft die EU-Kommission auf eine Anfrage des EU-Finanzausschusses Econ das Abkommen nunmehr auf Vereinbarkeit mit europäischem Recht.⁴ Andererseits folgen bereits andere Staaten dem Vorbild des Abkommens zwischen Deutschland und der Schweiz. So hat die Schweiz am 6.10.2011 ein Steuerabkommen mit Großbritannien geschlossen,⁵ das in weiten Teilen dem Steuerabkommen mit Deutschland entspricht.

Unabhängig von der politischen Diskussion über das Abkommen stellt sich aktuell auf rein steuerrechtlicher Ebene insbesondere die Frage, ob die anonymisierte Nachversteuerung in Höhe eines Prozentsatzes zwischen 19% und 34% der Vermögenswerte tatsächlich eine Alternative zu der Selbstanzeige nach der deutschen Abgabenordnung darstellt. Hierzu soll nachfolgend zunächst ein Überblick über die wesentlichen Regelungen der anonymisierten Nachversteuerung gem. Teil 2 des Abkommens gegeben werden (vgl. nachfolgend Ziff. II.). Vor dem Hintergrund dessen, dass das Steuerabkommen als Alternative zur pauschalen Nachversteuerung immer noch die Selbstanzeige mit den Rechtsfolgen aus § 371 AO zulässt, stellt sich die Frage, in welchen Fällen die pauschale Nachversteuerung tatsächlich eine Alternative zur Selbstanzeige ist (vgl. nachfolgend Ziff. III.).

II. Die anonymisierte Nachversteuerung nach dem Abkommen

In diesem Aufsatz soll der Fokus auf den Regelungen des Teils 2 (pauschale Nachversteuerung) liegen, der dem Steuerpflichtigen (in der Terminologie des Abkommens „betroffene Person“) die Möglichkeit gibt, durch Zahlung eines Betrags zwischen 19% und 34% seines auf Schweizer Konten und Depots befindlichen Vermögens sämtliche bis einschließlich 2012 hinsichtlich dieser Konten entstandenen Einkommen-, Umsatz-, Vermögen-, Gewerbe-, Erbschaft- und Schenkungsteueransprüche der Bundesrepublik Deutschland zum Erlöschen zu bringen. Dabei umfasst die Erlöschenswirkung auch die vor dem 31.12.2002 („Stichtag 2“) entstandenen Steueransprüche. Ferner hat die Durchführung der Nachversteuerung für die betroffene Person strafbefreiende Wirkung.

1. Überblick und Zeitplan für die Nachversteuerung

Bevor weiter unten auf einzelne Aspekte der Nachversteuerung eingegangen wird, soll ein kurzer Überblick über das Abkommen und den darin vorgesehenen Zeitplan für die Durchführung der Nachversteuerung gegeben werden.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 sollen die Schweizerischen Zahlstellen (zur Definition siehe weiter unten) die Inhaber von Schweizer Konten und Depots innerhalb einer Frist von zwei Monaten seit Inkrafttreten des Abkommens über dessen Inhalt und die hieraus resultierenden Rechte und Pflichten der betroffenen Personen informieren. Das Abkommen soll zum 1.1.2013 in Kraft treten, wobei aus Bankenkreisen zu vernehmen ist, dass man jedenfalls seit Paraphierung des Abkommens am 10.9.2011 sehr intensiv an dessen Umsetzung arbeitet.

Wird zwischen dem Tag des Inkrafttretens und dem Stichtag 3⁶ eine Geschäftsbeziehung mit einer schweizerischen Zahlstelle begründet, so ist der Konto- und Depotinhaber über die weitergehenden Pflichten (insbesondere Mitteilungspflichten) gem. Art. 6 zu informieren.

Die betroffene Person muss der schweizerischen Zahlstelle gemäß Art. 5 Abs. 1 sodann bis spätestens zum Stichtag 3 schriftlich mitteilen, für welche Konten und Depots eine pauschale Nachversteuerung gem. Art. 7 und für welche Konten/Depots durch die Zahlstelle eine sog. „freiwillige Meldung“ gem. Art. 9 erfolgen soll. Diese Mitteilung ist unwiderruflich, kann also nach Zugang der Mitteilung bei der schweizerischen Zahlstelle nicht mehr korrigiert werden. Art. 5 Abs. 1 ist nach seinem Wortlaut nur auf betroffene Personen anwendbar, die am Stichtag 2 (= 31.12.2010) und am Stichtag 3 bei derselben schweizerischen Zahlstelle Konten oder Depots unterhalten. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn die betroffene Person ihre Konten/Depots vor dem Stichtag 3 auflöst. Konsequenterweise ist dann hinsichtlich dieser Konten/Depots keine Nachversteuerung gem. Art. 7 des Abkommens durchzuführen, wobei die betroffene Person hierdurch natürlich nicht von ihren allgemeinen steuerlichen Pflichten entbunden wird.

Bei Entscheidung für die Nachversteuerung muss die betroffene Person den für die Einmalzahlung erforderlichen Geldbetrag auf ihrem Konto zur Verfügung stellen (Art. 5 Abs. 2). Mit der vollständigen Gutschrift der Einmalzahlung auf dem bei der schweizerischen Zahlstelle dafür eingerichteten Konto gelten sämtliche steuerlichen Ansprüche aus den bei den schweizerischen Zahlstellen verbuchten Vermögenswerte als erloschen. Die betroffene Person erlangt damit zugleich Straffreiheit.

Ist die betroffene Person nicht in der Lage, den Einmalbetrag am Stichtag 3 zur Verfügung zu stellen, muss die schweizerische Zahlstelle eine Frist von längstens acht Wochen für die Zurverfügungstellung eines ausreichenden Geldbetrages gewähren (Art. 11 Abs. 1 S. 1). Bei fruchtlosem Verstreichen dieser Frist muss die schweizerische Zahlstelle die betroffene Person gem. Art. 9 des Abkommens melden (Art. 9 Abs. 3).

Entscheidet sich die betroffene Person gegen die pauschale Nachversteuerung, muss sie dies der schweizerischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 mitteilen und die Zahlstelle ermächtigen, die in Art. 9 Abs. 2 genannten Informationen (insbesondere Identität, Wohnsitz, Kundennummern und Kontostände zwischen 31.12.2002 und dem Inkrafttreten des Abkommens) an die zuständige deutsche Behörde zu melden. Ergibt die Überprüfung der deutschen Behörde, dass die betroffene Person in Deutschland Steuern verkürzt oder hinterzogen hat, gilt die freiwillige Meldung ab dem Zeitpunkt der schriftlichen Ermächtigung als wirksame Selbstanzeige bezogen auf die gemeldeten

³ Vgl. z. B. Höll, Online-Ausgabe der Süddeutschen Zeitung vom 23.9.2011, <http://www.sueddeutsche.de>.

⁴ Vgl. z. B. Ludwig, Handelsblatt vom 5.10.2011.

⁵ Pressemeldung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 6.10.2011, veröffentlicht auf <http://www.ef.admin.ch>.

⁶ Letzter Tag des fünften Monats nach Inkrafttreten des Abkommens, also voraussichtlich der 31.5.2013.

Konten und Depots. Damit führt die Mitteilung zur Abgabe einer (Teil)selbstanzeige für die gemeldeten Schweizer Konten und Depots. Hinsichtlich der Rechtsfolgen der Selbstanzeige verweist das Steuerabkommen auf die §§ 371, 398a AO, so dass Straffreiheit erlangt wird, wenn (bei einer verkürzten oder hinterzogenen Steuer von höchstens 50 000 Euro je Steuerart und Veranlagungszeitraum) die Steuer vollständig innerhalb der durch die deutsche Steuerbehörde gesetzten Nachzahlungsfrist gezahlt wird. Bei einer verkürzten oder hinterzogenen Steuer von mehr als 50 000 Euro je Steuerart und Veranlagungszeitraum tritt gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO zwar keine Straffreiheit ein, jedoch wird von der Verfolgung der Steuerstraftat abgesehen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer angemessenen Frist (1) die Steuer nachzahlt und (2) einen Geldbetrag in Höhe von 5% der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt, vgl. § 398a Nr. 1 und Nr. 2 AO.

Die schweizerische Zahlstelle ist verpflichtet, im Fall der pauschalen Nachversteuerung bzw. der freiwilligen Meldung mit Erhebung der Einmalzahlung eine Bescheinigung nach festgelegtem Muster zu erstellen, die neben Identität, Anschrift und Kundennummer der betroffenen Person bei der schweizerischen Zahlstelle insbesondere den Betrag der Einmalzahlung und die Berechnungsmodalitäten darstellt, Art. 7 Abs. 3 bzw. Art. 9 Abs. 4. Mit der Bescheinigung kann die betroffene Person dann gegenüber den zuständigen deutschen Behörden (also den Finanzbehörden oder der Staatsanwaltschaft) nachweisen, dass die verkürzten bzw. hinterzogenen Steuern nachversteuert bzw. freiwillig gemeldet wurden, vgl. Art. 14. Ist die Bescheinigung nicht zutreffend, kann die betroffene Person innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung Einspruch einlegen, andernfalls gilt die Bescheinigung als genehmigt. Wenn zwischen der schweizerischen Zahlstelle und der betroffenen Person keine Einigkeit über die Bescheinigung erzielt wird, soll die betroffene Person die Möglichkeit haben, eine Entscheidung der Eidgenössischen Steuerverwaltung herbeizuführen.

2. Einzelfragen zur Nachversteuerung

Gemäß Art. 35 treffen die Bundesrepublik Deutschland und die Schweiz alle zur Umsetzung dieses Abkommens notwendigen Maßnahmen, insbesondere den Erlass von Verfahrens-, Haftungs- und Strafvorschriften. Während von dem deutschen Bundesfinanzministerium aufgrund der aktuellen politischen Kontroverse keine öffentlichen Erklärungen zur Auslegung des Abkommens vorliegen, ist aus der Schweiz zu vernehmen, dass an den ausführenden Regelungen (Einführungsgesetz und Wegleitung) bereits gearbeitet und nach aktuellem Stand wohl bis Mitte 2012 mit dem Erlass der Vorschriften zu rechnen sein wird. Dabei wird die Dauer des Gesetzgebungsverfahrens sicherlich auch ganz wesentlich davon abhängen, wie schnell eine Abstimmung der Inhalte der Ausführungsregelungen mit der Bundesrepublik Deutschland erreicht wird. Dennoch sollen im Nachfolgenden bereits einige wesentliche Regelungen des Abkommens näher beleuchtet werden.

a) Vermögenswerte

Der Nachversteuerungsbetrag wird bezogen auf die „Vermögenswerte“ der betroffenen Person berechnet, die sich auf den Konten und Depots der schweizerischen Zahlstelle befinden. Zu den Vermögenswerten gehören gem. Art. 2f) insbesondere die bei den schweizerischen Zahlstellen verbuchten Geldbeträge, Treuhandanlagen, Aktien,

Schuldverschreibungen, Zertifikate, Edelmetalle und die in einem Lebensversicherungsmantel gehaltenen Werte, nicht aber – die Inhalte von Schrankfächern – in „Lebensversicherungsmänteln“ gehaltene Vermögenswerte, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass eine Bestätigung der Versicherungsgesellschaft vorliegt, wonach die „steuerlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Lebensversicherungspolice in der Bundesrepublik Deutschland erfüllt sind, Art. 2h), 6. UAbs.

b) Schweizerische Zahlstelle

Die Konten und Depots müssen von einer „schweizerischen Zahlstelle“ gehalten werden, vgl. Art. 2 lit e).

Unter den Begriff der schweizerischen Zahlstelle fallen in erster Linie Banken gem. dem schweizerischen Bankengesetz vom 8.11.1934 und Wertpapierhändler nach dem Börsengesetz vom 24.3.1995, vgl. Art. 2 lit. e) 1. UAbs.

Darüber hinaus – und weitaus schwieriger rechtlich zu fassen – sind „schweizerische Zahlstellen“ auch in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen, Personengesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, die „im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit regelmäßig Vermögenswerte von Dritten entgegennehmen, halten, anlegen, übertragen oder lediglich Erträge nach Art. 18 Abs. 1 leisten oder absichern“, vgl. Art. 2 lit. e) 2. UAbs. Gemäß Art. 2 lit e) reicht es daher aus, wenn die Zahlstelle Vermögenswerte betroffener Personen „anlegt“, so dass – anders als die Definition der Zahlstelle gem. Art. 4 Abs. 1 der EU-Zinsrichtlinie es fordert – die schweizerische Zahlstelle an die betroffene Person weder Zinsen zahlen noch Zinszahlung zu dessen unmittelbaren Gunsten einziehen muss.⁷

Fraglich ist in diesem Zusammenhang insbesondere, ob schweizerische Vermögensverwalter (oder andere in der Schweiz ansässige Personen, die wie Vermögensverwalter handeln, z. B. Rechtsanwälte oder Notare) unter den Begriff der Zahlstelle fallen. Die Folgen hieraus wären ganz erheblich, müssten die unter den Begriff der Zahlstelle fallenden Vermögensverwalter damit nach Teil 2 des Abkommens entweder eine pauschale Nachversteuerung oder auf Wahl ihrer Mandanten eine Mitteilung an die zuständigen Behörden durchführen.

Da das Steuerabkommen keine ausdrückliche Definition dafür enthält, was unter „entgegennehmen, halten, anlegen, übertragen oder lediglich Erträge nach Art. 18 Abs. 1 leisten oder absichern“ zu verstehen ist, ist durch Auslegung von Art. 2 lit. e) 2. UAbs zu ermitteln, ob Vermögensverwalter durch die Vorschrift erfasst werden. Nach dem Wortlaut dürfte die Tätigkeit des Vermögensverwalters jedenfalls nicht als „entgegennehmen“ von Erträgen zu definieren sein, da die durch den Vermögensverwalter verwalteten Gelder in der Regel durch den Kunden direkt an eine schweizerische Zahlstelle gezahlt und damit durch diese, nicht aber durch den Vermögensverwalter „entgegengenommen“ werden. Sofern Vermögensverwalter – wie dies heutzutage üblich ist – das verwaltete Vermögen nicht mehr unter eigenem Namen bei Banken anlegen sondern der Kunde direkt bei einer Schweizer Bank ein Konto auf eigenen Namen hält, das lediglich durch den Vermögensverwalter gemanagt wird, wird allein die kontoführende Bank als schweizerische Zahlstelle fungieren, nicht aber der

⁷ Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. 2003 L 157/38. Nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie „gilt als „Zahlstelle“ jeder Wirtschaftsbeteiligte, der dem wirtschaftlichen Eigentümer Zinsen zahlt oder eine Zinszahlung zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht, und zwar unabhängig davon, ob dieser Wirtschaftsbeteiligte der Schuldner der den Zinsen zugrunde liegenden Forderung oder vom Schuldner oder dem wirtschaftlichen Eigentümer mit der Zinszahlung oder deren Einziehung beauftragt ist.“

Vermögensverwalter. In diesem Sinne dürfte die Tätigkeit dieser Vermögensverwalter nicht als „halten“ oder „übertragen“ von Vermögenswerten bzw. als Erträge „leisten“ zu verstehen sein. Sofern jedoch der Vermögensverwalter in eigenem Namen Kundenvermögen auf Sammelkonten angelegt hatte und diese Konten weiterhin bestehen, dürfte vieles dafür sprechen, dass der Vermögensverwalter in diesem Fall selbst schweizerische Zahlstelle ist.

Selbst wenn der Vermögensverwalter jedoch das Vermögen seiner Kunden in deren Namen angelegt hat, stellt sich die Frage, ob seine Tätigkeit als „anlegen“ oder Erträge „absichern“ zu verstehen ist. Jedenfalls dem Wortlaut nach könnte man argumentieren, dass die Vermögensverwalter letztlich entscheiden, wie die Vermögenswerte ihrer Kunden investiert und damit „angelegt“ werden. Indem Vermögensverwalter auf den Eintritt von Verlusten bei den verwalteten Vermögen reagieren und die Anlagestrategie ändern, „sichern“ sie zugleich ihren Kunden Erträge. Da jedoch in diesem Fall bereits die kontoführende Bank schon unzweifelhaft als schweizerische Zahlstelle des Kunden fungiert, dürfte nach unserer Auffassung eine Einordnung des Vermögensverwalters als (zweite) schweizerische Zahlstelle nicht in Betracht kommen. Im Ergebnis wird die Beurteilung der Tätigkeit der Vermögensverwalter als „Anlage-“ bzw. „ertragsichernde“ Tätigkeit einzelfallabhängig zu beurteilen sein. Ein erster Anhaltspunkt für die Reichweite des Begriffs der „Zahlstelle“ ist dabei sicherlich die Legaldefinition in Art. 4 Abs. 1 der EU-Zinsrichtlinie.

Sofern der Vermögensverwalter dennoch ausnahmsweise als schweizerische Zahlstelle zu qualifizieren ist, stellt sich die Frage, wann er im Sinne von Art. 2 lit. e) „regelmäßig“ tätig wird. Denkbar wäre hier, die Regelmäßigkeit gem. der Definition regelmäßig wiederkehrender Leistungen gem. § 11 Abs. 1 S. 2 bzw. Abs. 2 S. 2 EStG als „periodische (jährl., monatl. oder wöchentl.) gleichartige Leistungen auch in unterschiedl. Höhe“ zu definieren, die nach bestimmten Zeitabschnitten und in bestimmten Zeitabständen anfallen und diese Leistungen jedenfalls am Ende eines Jahres fällig oder zahlbar sind.⁸ Bei einer zumindest jährlich abgerechneten vermögensverwaltenden Tätigkeit dürfte die Regelmäßigkeit daher zu bejahen sein.

c) In Deutschland ansässige Personen („betroffene Personen“)

Als „betroffene Person“ erfasst Art. 2 lit. h) 1. UAbs. zunächst natürliche, in der Bundesrepublik ansässige Personen, die als Vertragspartner einer schweizerischen Zahlstelle Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte sind.

Darüber hinausgehend gelten als betroffene Personen insbesondere auch nutzungsberechtigte Personen (insb. der beneficial owner) von Vermögenswerten, die durch Sitzgesellschaften (insbesondere Stiftungen, Trusts, Treuhandunternehmen oder andere Unternehmen) gehalten werden, vgl. Art. 2 lit. h) 3. UAbs. Nach Art. 2 lit. h) 4. UAbs. gilt ausnahmsweise die Sitzgesellschaft als nutzungsberechtigte Person, wenn der Nachweis erbracht ist, dass diese Gesellschaft (1) nach dem Recht des Ortes ihrer Errichtung oder der tatsächlichen Verwaltung selbst effektiv besteuert wird oder (2) nach dem deutschen Recht als intransparent bezüglich ihres Einkommens gilt. Relevant wird insbesondere die erste Alternative sein, wonach die Sitzgesellschaft bei Nachweis der effektiven Besteuerung nach dem Recht des Ortes ihrer Errichtung selbst als nutzungsberechtigt gilt. Grundsätzlich obliegt es der schweizerischen Zahlstelle, den Nutzungsberechtigten „gestützt

auf die geltenden schweizerischen Sorgfaltspflichten und unter Berücksichtigung sämtlicher bekannten Umstände“ zu ermitteln. Dennoch spricht die Fassung des Art. 2 lit. h) 4. UAbs. als Ausnahmetatbestand dafür, dass der Nachweis der effektiven Besteuerung letztendlich durch die vonseiten der schweizerischen Zahlstelle ermittelte natürliche Person erbracht werden muss. Sofern der Nachweis nicht z.B. in Gestalt einer offiziellen Bestätigung des Sitzstaates bzw. der dortigen Steuerbehörde erbracht werden kann, bleibt letztlich nur die Möglichkeit, die effektive Besteuerung ggfs. durch Bestätigung eines Sachverständigen des Sitzstaates nachzuweisen. Die hierbei offenen Fragen, insbesondere nach den Anforderungen an eine „effektive Besteuerung“ in dem Sitzstaat,⁹ werden im Streitfall durch die schweizerischen bzw. deutschen Finanzgerichte zu klären sein.

Eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige natürliche Person ist auch dann nicht hinsichtlich der Vermögenswerte von Sitzgesellschaften „betroffen“, wenn „keine feststehende wirtschaftliche Berechtigung an solchen Vermögenswerten besteht“, vgl. Art. 2 lit. h) 5. UAbs. Sofern zwischen der natürlichen Person und der schweizerischen Zahlstelle Uneinigkeit über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Berechtigung bestehen sollte, werden auch hier die schweizerischen bzw. deutschen Finanzgerichte über die Angelegenheit zu entscheiden haben.

Versäumt es die schweizerische Zahlstelle, eine betroffene Person zu identifizieren und diese über ihre Rechte und Pflichten nach Art. 5 zu informieren und wird diese Person nachträglich durch die schweizerische Zahlstelle als betroffene Person identifiziert, so kann die betroffene Zahlstelle mit dem Einverständnis der zuständigen deutschen und schweizerischen Behörden dennoch die pauschale Nachversteuerung bzw. die freiwillige Meldung gem. Art. 5 durchführen lassen (Art. 12 Abs. 1). Nach dem Wortlaut der Vorschrift („kann“) sind die deutschen und schweizerischen Behörden nicht dazu verpflichtet, das Einverständnis mit der Anwendbarkeit des Abkommens zu erteilen. Aus unserer Sicht müssen die deutschen und schweizerischen Behörden das Einverständnis jedenfalls dann erteilen, wenn das Versäumnis der schweizerischen Zahlstelle nicht in dem Verantwortungsbereich der betroffenen Person liegt, etwa wenn diese auf Nachfrage der schweizerischen Zahlstelle keine hinreichenden Informationen zur Identität der betroffenen Person gegeben hat oder das Versäumnis auf einen Fehler der Bank zurückzuführen ist.¹⁰ Hierfür spricht in systematischer Hinsicht Art. 13 Abs. 2, nach dem Abrechnungs- und Abwicklungsfehler, die nicht auf grobes Verschulden der betroffenen Person zurückzuführen sind, nicht dazu führen, dass der betroffenen Person die schuldbeitragende Wirkung der pauschalen Nachversteuerung versagt wird. Liegen die Gründe für die versäumte Identifikation allein im Bereich der schweizerischen Zahlstelle, müssen die deutschen und schweizerischen Behörden daher zur Erklärung des Einverständnisses gem. Art. 12 Abs. 1 verpflichtet sein.

Fraglich ist, zu welchem Zeitpunkt ein Versäumnis der schweizerischen Zahlstelle gem. Art. 12 Abs. 1 vorliegt. Der Sache nach verweist Art. 12 auf Art. 4 Abs. 1, der die Pflicht der schweizerischen Zahlstelle zur Information und Aufklärung der Konto- und Depotinhaber regelt. Nach der Vorschrift muss die betroffene Person innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens durch die

⁸ Glenk, in: Blümich, EStG, 111. Aufl. 2011, § 11 Rn. 91 f.

⁹ Insbesondere die Frage, ob eine effektive Besteuerung in dem Sitzstaat erfordert, dass die Besteuerung der Erträge in dem Sitzstaat mit der deutschen Steuer nach Art und Höhe vergleichbar ist.

¹⁰ Durchaus denkbar ist z.B. dass durch die Bank versehentlich ein Domizilwechsel der betroffenen Person nicht vermerkt wurde oder die Daten auf Grund struktureller Veränderungen bei den Banken (z. B. Fusionen oder Verkäufe von Teilbereichen von Banken) nicht ermittelt werden können.

Zahlstellen informiert werden. Ein Versäumnis der Zahlstelle liegt damit vor, wenn die Zahlstelle die Konto- und Depotinhaber nicht innerhalb von zwei Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens informiert.

Konsequenz der Versäumnis ist gem. Art. 12 Abs. 2 ein Verzugszins in Höhe von 0,5 Prozent für jeden vollen Monat auf die Einmalzahlung für den Zeitraum seit dem Stichtag 3 bis zu deren Erhebung. Unserer Auffassung nach sollte die betroffene Person nur dann zur Zahlung von Verzugszinsen verpflichtet werden können, wenn das Versäumnis durch sie schuldhaft verursacht wurde.

d) Höhe der Einmalzahlung

Die Höhe der Einmalzahlung wird durch die schweizerische Zahlstelle berechnet, sie bemisst sich nach der Formel in Anhang I des Abkommens. Auf Basis eines Steuersatzes von 34 Prozent wird die Einmalzahlung regelmäßig zwischen 20% und 25% der Summe der Vermögenswerte der betroffenen Person betragen.

e) Rechtsbehelfsverfahren

Sollte die Einmalzahlung durch die schweizerische Zahlstelle falsch berechnet worden sein, sieht Art. 7 Abs. 3 vor, dass der Steuerpflichtige gegen die durch die Zahlstelle erstellte Bescheinigung innerhalb von einem Monat seit deren Zustellung Einspruch einlegen muss. Bei nicht rechtzeitigem Einspruch gilt die Bescheinigung als genehmigt. Es wird sich noch zeigen, ob mit Vorliegen der Genehmigung die Geltendmachung von Einwendungen vonseiten der betroffenen Person ausgeschlossen ist. Gegen eine solche Präklusion spricht in systematischer Hinsicht Art. 13 Abs. 3, wonach die betroffene Person bei Leistung der Einmalzahlung (also nach Genehmigung der Zahlung, vgl. Art. 7 Abs. 4 S. 1) ohne rechtlichen Grund einen Rückzahlungsanspruch gegen die zuständige deutsche Steuerbehörde hat.

Nach Information aus Bankenkreisen wird nach eingelegtem Einspruch versucht werden, zwischen der Bank und der betroffenen Person eine Verständigung über die Höhe des Nachversteuerungsbetrags herbeizuführen. Kommt eine solche Verständigung nicht zustande, wird die Angelegenheit durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) durch anfechtbare Verfügung bzw. nachfolgend in dem normalen Instanzenzug entschieden. Hier wird die Schweiz noch entsprechende Verfahrensvorschriften erlassen. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens vor der ESTV wird die Identität der betroffenen Person gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufgedeckt, gegenüber der Bundesrepublik Deutschland soll die Anonymität der betroffenen Person jedoch gewahrt bleiben.

Nach der Genehmigung der Bescheinigung überweist die schweizerische Zahlstelle die Einmalzahlung jeweils monatlich an die zuständige schweizerische Behörde, vgl. Art. 7 Abs. 4 S. 1. Das Steuerabkommen spricht ausdrücklich davon, dass die Einmalzahlung „nach der Genehmigung“ der Bescheinigung an die zuständige schweizerische Behörde überwiesen wird. Liegt keine Genehmigung vor, darf die Behörde dementsprechend auch nicht an die zuständige schweizerische Behörde überweisen.

f) Korrektur von Berechnungs- oder Abwicklungsfehlern

Erhebt die schweizerische Zahlstelle die Einmalzahlung gem. Art. 7 aufgrund eines Berechnungs- oder Abwicklungsfehlers nicht in vollständiger Höhe, kann sie der betroffenen Person den fehlenden Betrag zuzüglich eines Verzugszinses entsprechend Art. 12 Abs. 2 nachbelas-

ten, vgl. Art. 13 Abs. 1 S. 1. Nicht nachvollziehbar ist allerdings auch hier, weshalb die betroffene Person bei einem Fehler der schweizerischen Zahlstelle dazu verpflichtet sein soll, Verzugszinsen zu zahlen. Art. 13 Abs. 1 sollte daher – ebenso wie Art. 12 Abs. 2 – einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass Verzugszinsen nur dann zu zahlen sind, wenn die betroffene Person den Berechnungs- und Abwicklungsfehler schuldhaft verursacht hat (indem sie z.B. der Zahlstelle bewusst unvollständige Informationen zur Verfügung gestellt hat).

Entsprechend kann die Zahlstelle nicht zur Zahlung von Verzugszinsen verpflichtet sein, wenn sie den Fehler auch bei Anwendung geltender schweizerischer Sorgfaltspflichten und unter Beachtung sämtlicher bekannter Umstände verursacht hätte. Nichtsdestotrotz stellt Art. 13 Abs. 1 Satz 3 ausdrücklich fest, dass die Zahlstelle in jedem Fall gegenüber der zuständigen schweizerischen Behörde zur Begleichung der Verzugszinsen verpflichtet ist. Es ist zu hoffen, dass die Vertragsstaaten hier angemessene Regelungen schaffen werden.

Nach Art. 13 Abs. 2 tritt für die betroffene Person die schuldbefreiende Wirkung des Art. 7 Abs. 6 auch dann ein, wenn die Person den Fehler „ohne grobes Verschulden“ nicht erkannt hat, wobei unter grobem Verschulden aus unserer Sicht grobe Fahrlässigkeit oder Vorsatz verstanden werden dürfte. Wird der Abwicklungsfehler durch Zahlung des Differenzbetrags korrigiert, tritt die Erlöschenswirkung auch bei Vorliegen groben Verschuldens der betroffenen Person ein.

Wurde die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund gezahlt, hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen Behörde einen Anspruch auf Erstattung, vgl. Art 13 Abs. 3. Ein solcher Erstattungsanspruch könnte unter anderem dann gegeben sein, wenn eine Zahlstelle den Nachweis, dass eine Sitzgesellschaft in dem Sitzstaat effektiv besteuert wird, zu Unrecht nicht anerkannt hat und weder die Eidgenössische Steuerverwaltung noch die nachfolgenden schweizerischen Instanzen im Sinne der betroffenen Person erkennen. In diesem Fall muss die betroffene Person die Möglichkeit haben, bei der zuständigen deutschen Behörde Erstattung der Einmalzahlung zu verlangen und gegen die Ablehnung eines Erstattungsanspruchs durch Bescheid der Behörde die einschlägigen deutschen Rechtsbehelfe (Einspruch gem. § 347 AO) und Rechtsmittel (FG und ggfs. BFH) einzulegen.

g) Folgen der Nachversteuerung

Mit vollständiger Gutschrift der Einmalzahlung auf dem bei der schweizerischen Zahlstelle dafür eingerichteten Konto gelten die steuerlichen Ansprüche aus den am Zeitpunkt des Inkrafttretens bei den schweizerischen Zahlstellen verbuchten Vermögenswerte als erloschen, wobei Art. 7 Abs. 7 klarstellt, dass auch die vor dem Stichtag 1 (= 31.12.2002) entstandenen Steueransprüche erlöschen. Die Erlöschenswirkung bezieht sich allerdings nur auf die folgenden Steuern und Verbindlichkeiten: Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die steuerlichen Nebenleistungen gem. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf die vorstehenden Steuern beziehen, müssen nach Sinn und Zweck des Abkommens von der Erlöschenswirkung ebenfalls erfasst sein.

Die Erlöschenswirkung erstreckt sich gem. Art. 7 Abs. 8 auf alle Gesamtschuldner gem. § 44 AO. Der Nachweis der Erlöschenswirkung wird durch Vorlage der Bescheinigung gem. Art. 7 Abs. 3 (bei Durchführung der Nachversteuerung) bzw. Art. 9 Abs. 4 (bei Wahl der freiwilligen Meldung) geführt, vgl. Art. 14.

Die Erlöschenswirkung tritt nicht hinsichtlich der Vermögenswerte ein, die während der Unterzeichnung des Abkommens (21.9.2011) und dessen Inkrafttreten aus der Bundesrepublik Deutschland abgefließen sind. Der hinsichtlich dieser Vermögenswerte erhobene Anteil der Einmalzahlung gilt als Einkommensteuer-Vorauszahlung gem. § 37 EStG für den Veranlagungszeitraum 2013, Art. 7 Abs. 6 a.E. Ferner tritt die Erlöschenswirkung nicht ein, wenn Vermögenswerte aus Verbrechen im Sinne des deutschen Strafrechts mit Ausnahme des § 370a AO herrühren bzw. die deutschen Behörden vor Unterzeichnung des Abkommens (21.9.2011) zureichende tatsächliche Anhaltspunkte gem. § 152 Abs. 2 StPO für nicht versteuerte Vermögenswerte hatten.

Hat sich eine betroffene Person für die Einmalzahlung entschieden, verfügt sie jedoch am Stichtag 3 nicht über den hierfür erforderlichen Geldbetrag auf ihren Konten bei der Zahlstelle, muss die Zahlstelle der betroffenen Person schriftlich eine Frist von höchstens acht Wochen für die Bereitstellung dieses Geldbetrages setzen. In der Zahlungsaufforderung muss die betroffene Person darauf hingewiesen werden, dass bei fruchtlosem Verstreichen der Frist anstelle der Nachversteuerung eine Mitteilung gem. Art. 9 erfolgen wird, vgl. Art. 11 Abs. 1. Stellt die betroffene Person den angeforderten Geldbetrag fristgerecht zur Verfügung, erhebt die Zahlstelle die Einmalzahlung am Tag des Fristablaufs. Die Steuerschuld erlischt dann gem. Art. 11 Abs. 2, Art. 7 Abs. 6 in dem Zeitpunkt der Gutschrift der Einmalzahlung auf dem Abwicklungskonto der schweizerischen Zahlstelle. Stellt die betroffene Person dagegen den angeforderten Geldbetrag nicht fristgerecht zur Verfügung, muss die schweizerische Zahlstelle diese Person gem. Art. 9 bei der zuständigen deutschen Behörde melden, vgl. Art. 11 Abs. 3.

Soweit Steueransprüche durch Einmalzahlung gem. Art. 7 erloschen sind, findet keine Verfolgung von Steuerstraftaten gem. § 369 AO oder Steuerordnungswidrigkeiten gem. § 377 AO statt, vgl. Art. 8 Abs. 1. Sofern die betroffene Person nicht über ausreichende Geldbeträge für die Begleichung der Einmalzahlung verfügt, verweist Art. 11 Abs. 3 ohne Einschränkung auf die Regelungen des Art. 9. Es ist daher davon auszugehen, dass die freiwillige Meldung gem. Art. 11 Abs. 3, Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 auch in diesem Fall als wirksame Selbstanzeige gilt. Die betroffene Person kann daher gem. Art. 10 Abs. 1 i.V.m. §§ 371, 398a AO Straffreiheit erlangen bzw. wird eine Steuerstraftat nicht verfolgt, wenn die Voraussetzungen der §§ 371, 398a AO erfüllt sind. Beteiligte an den Steuerstraftaten werden nach Maßgabe des Art. 17 nicht strafrechtlich verfolgt. Verfahren nach schweizerischem Recht gegen Mitarbeitende von Banken in der Schweiz fallen nicht unter Art. 17.

3. Freiwillige Meldung als Alternative zur Nachversteuerung

Die Erhebung der Einmalzahlung nach Art. 7 entfällt, wenn die betroffene Person ihre schweizerische Zahlstelle spätestens zum 3. Stichtag schriftlich ermächtigt, die in Art. 9 Abs. 2 genannten Informationen an die zuständige deutsche Behörde weiterzugeben, wobei die betroffene Person gem. § 9 Abs. 4 eine Bescheinigung über die übermittelten Informationen erhält. Art. 9 Abs. 2 enthält folgende Auflistung:

- Identität (Name und Geburtsdatum) und Wohnsitz der betroffenen Person
- soweit bekannt, die Identifikationsnummer gem. § 139b AO
- Name und Anschrift der schweizerischen Zahlstelle

- Kundennummer der betroffenen Person (Kunden-, Konto- oder Depot-Nummer, IBAN-Code)

- jährlicher Kontostand per 31.12. für die Periode zwischen dem Stichtag 1 (31.12.2002) und dem Inkrafttreten des Abkommens

Stellt die deutsche Steuerbehörde fest, dass die betroffene Person in der Vergangenheit Steuern hinterzogen hat, gilt die freiwillige Meldung ab dem Zeitpunkt der schriftlichen Ermächtigung nach Art. 10 Abs. 1 als Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots gem. § 371 AO. Das Steuerabkommen lässt damit eine Teilselbstanzeige bezogen auf die gemeldeten Konten zu, in Abweichung von § 371 Abs. 1 AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes¹¹ vom 3.5.2011, das die Teilselbstanzeige bekanntlich abgeschafft hatte.

Die Rechtsfolgen der Selbstanzeige richten sich nach den §§ 371, 398a AO. Der wesentliche Unterschied zur pauschalen Nachversteuerung besteht darin, dass gem. §§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, 398a AO bei einer hinterzogenen Steuer von mehr als 50 000,00 Euro pro Steuerart und Veranlagungszeitraum die Tat als Steuerhinterziehung strafbar ist, jedoch dann nicht strafrechtlich verfolgt wird, wenn der Steuerpflichtige neben der Nachzahlung der hinterzogenen Steuer zugleich auch fristgerecht einen Geldbetrag in Höhe von 5% der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt¹².

Die freiwillige Meldung gilt dann nicht als Selbstanzeige, wenn (1) die gemeldeten Vermögenswerte aus Verbrechen im Sinne des deutschen Strafrechts (also Strafandrohung mindestens ein Jahr) mit Ausnahme des § 370a AO resultieren oder (2) vor Unterzeichnung des Abkommens (am 21.9.2011) die nach deutschem Recht zuständige Behörde (Finanzamt/Steuerfahndung oder Staatsanwaltschaft) zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für nicht versteuerte Vermögenswerte hatte und die betroffene Person dies wusste bzw. bei verständiger Würdigung damit rechnen musste, vgl. Art. 10 Abs. 2.

Beteiligte an den Steuerstraftaten werden auch im Fall der freiwilligen Meldung nach Maßgabe des Art. 17 strafrechtlich nicht verfolgt. Verfahren nach schweizerischem Recht gegen Mitarbeitende von Banken in der Schweiz fallen nicht unter die Amnestieregelung des Art. 17.

4. Wegzug aus der Schweiz

Von dem Steuerabkommen werden nur diejenigen Personen erfasst, die am 31.12.2002 (= Stichtag 2) und am Stichtag 3 (letzter Tag des fünften Monats nach Inkrafttreten des Abkommens) bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhalten, vgl. Art. 5 Abs. 1. Die Regelungen des Abkommens greifen daher nicht für betroffene Personen, die ihr Vermögen vor dem Stichtag 3 in andere Staaten transferiert haben, wobei der Transfer die betroffenen Personen wie bereits festgestellt nicht von der Pflicht entbindet, ihren steuerlichen Verpflichtungen in Deutschland und der Schweiz Folge zu leisten.

Die zuständige schweizerische Behörde teilt der zuständigen deutschen Behörde gem. Art. 16 innerhalb von zwölf Monaten nach dem Stichtag 3 die gemessen am Volumen der Vermögenswerte zehn wichtigsten Staaten und Territorien mit, wohin diejenigen Personen, die ihre Konten und Depots zwischen der Unterzeichnung (21.9.2011) und dem Inkrafttreten des Abkommens aufgelöst haben, ihre Vermö-

¹¹ Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung vom 28.4.2011, das Gesetz ist am 2.5.2011 im Bundesgesetzblatt verkündet worden (vgl. BGBl. 2011, Teil 1 Nr. 19, S. 676).

¹² Zur Verschärfung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vgl. z. B. *Füllsack/Burger*, BB 2011, 1239; *Hechter*, DStZ 2011, 265; *Spatschek/Holl*, GmbHR 2011, R129; *Prowatke/Felten*, DStR 2011, 899; *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 289; *Hunsmann*, NJW 2011, 1482.

genwerte überwiesen haben. Dabei dürfen die schweizerischen Behörden nur die Staaten und die Anzahl der betroffenen Personen pro Staat/Territorium, nicht aber darüber hinausgehende Informationen (insbesondere nicht deren Identität) mitteilen. Insbesondere darf die Anzahl der Konten und Depots und der Umfang der transferierten Vermögenswerte nicht bekannt gegeben werden.

III. Ist die Nachversteuerung eine Alternative zur Selbstanzeige?

Nach dem Abkommen wird der Steuerpflichtige oder – in der Terminologie des Abkommens die betroffene Person – die Wahl zwischen der pauschalen, anonymisierten Nachversteuerung und der freiwilligen Mitteilung haben, wobei die freiwillige Mitteilung letztlich eine (Teil)selbstanzeige des Steuerpflichtigen hinsichtlich der bei schweizerischen Zahlstellen geführten Konten und Depots zur Folge hat. Für die Beantwortung der Frage, ob die Nachversteuerung für den Steuerpflichtigen tatsächlich eine Alternative zur freiwilligen Mitteilung/Selbstanzeige ist, werden viele Überlegungen eine Rolle spielen. Im Vordergrund wird dabei sicherlich die Frage stehen, wie hoch die Steuernachzahlung im Falle der anonymisierten Nachzahlung bzw. der Selbstanzeige ist. Sofern die Ermittlung der Erträge bzw. Gewinne nicht vollumfänglich möglich ist und neben der Einkommensteuer möglicherweise noch andere Steuerarten (insb. Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer) im konkreten Fall einschlägig sind, wird die Entscheidung wohl eher für die pauschale Nachversteuerung fallen. In

jedem Fall wird der Steuerpflichtige nicht umhin kommen, rechtzeitig zu prüfen, ob die pauschale Nachversteuerung tatsächlich eine echte Alternative zur Durchführung einer Selbstanzeige darstellt.

IV. Fazit

Das Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz wirft zahlreiche Fragen auf, die durch die Ausführungsbestimmungen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, letztlich aber durch die Finanzgerichte beider Länder beantwortet werden müssen. Insbesondere haben die Vertragsstaaten sicherzustellen, dass dem Steuerpflichtigen die notwendigen Rechtsbehelfsmöglichkeiten gegeben werden. Dennoch zeigt das Abkommen insgesamt in die richtige Richtung, indem es dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen der anonymisierten, pauschalen Nachversteuerung und der „maßgeschneiderten“ Selbstanzeige über den Weg der freiwilligen Meldung von Daten bei der zuständigen deutschen Steuerbehörde belässt.

// Autor

Dr. Stephan Degen, Maitre en Droit, ist als Rechtsanwalt und Steuerberater im Münchener und Züricher Büro der Kanzlei Heuking Kühn Lüer Wojtek tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen Steuerrecht und Steuerstrafrecht, Restrukturierung, Insolvenzrecht/Sanierung und M&A.



Dr. Sebastian Bürger, LL.M. (Auckland), RA

Bagatellabweichungen bei Selbstanzeigen

Anmerkung zum Beschluss des BGH vom 25.7.2011 – 1 StR 631/10

Der Beitrag geht der Frage nach, ob bei den Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen schon geringfügige Abweichungen von der Wirklichkeit die Wirksamkeit einer Selbstanzeige entfallen lassen. Der BGH geht im Beschluss vom 25.7.2011 davon aus, dass bei einer Abweichung von bis zu fünf Prozent keine unwirksame Selbstanzeige vorliege. Bei der Prüfung dieser Grenze ist auch zu prüfen, ob zur Feststellung der Geringfügigkeit von einer Gesamtbetrachtungsweise oder von einer isolierten Betrachtung auszugehen ist. Es erweist sich, dass gerade in den Fällen, in denen die Geringfügigkeitsgrenze nicht überschritten wird, die Frage der bewusst oder unbewusst unrichtigen und unvollständigen Erklärung zu einem wesentlichen Merkmal der Prüfung der Geringfügigkeit wird, zumal dabei auch subjektive Aspekte einfließen.

I. Bedeutung der Vollständigkeit und Genauigkeit der Angaben in der Selbstanzeige

Lang und viel ist in der Vergangenheit über die Neuregelung der Selbstanzeige gestritten worden.¹ Die zum 3.5.2011 in Kraft getretene Neure-

gelung brachte unter Berücksichtigung des Motivs, nur denjenigen noch in den Genuss der Straffreiheit kommen zu lassen, der sich vollkommen reuig zeigt und sämtliche bislang verschwiegene Steuerquellen offenbart und unrichtigen Angaben vollständig berichtigt, vor allem im Hinblick auf die Wirksamkeit der Teilselbstanzeige eine Kehrtwende in der über Jahrzehnte hinweg geltenden Praxis. Bereits der BGH hatte mit Beschluss vom 20.5.2010 seine Rechtsprechung gekippt und die Teilselbstanzeige für unwirksam erklärt, wobei die Literatur zur Reichweite der Absage an die Teilselbstanzeige geteilter Meinung war. Die gesetzliche Neuregelung knüpft an die geänderte Rechtsprechung des BGH an und gewährt Straffreiheit nicht mehr nur für die angezeigte Tat, soweit unterlassene Angaben nachgeholt oder unrichtige Angaben berichtigt oder ergänzt werden, sondern steuerartbezogen für alle nicht verjährten Steuerstraftaten. Der Täter muss sich nunmehr in seiner Selbstanzeige nicht nur zu einer einzigen Steuerstraftat erklären. Vielmehr kann er nur noch für alle noch nicht verjährten Steuerstraftaten

¹ Vgl. aus dem umfangreichen Schrifttum etwa Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281; Burwitz, NZG 2011, 259; Füllsack/Bürger, BB 2011, 1239; Hunsmann, NJW 2011, 1482.