



## Schützt die Selbstanzeige noch vor Strafe?

Beispielhaft erläutert für Deutschland, Österreich,  
Schweiz, Liechtenstein und die Tschechische Republik

In Kooperation mit

**leitnerleitner**  
wirtschaftsprüfer steuerberater

**SF** | SF & Partner Schweiz AG  
Rechtsanwälte

## Über Ecovis

Das Beratungsunternehmen Ecovis unterstützt mittelständische Unternehmen. In Deutschland zählt es zu den Top 10 der Branche. Etwa 6.500 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter arbeiten in den mehr als 100 deutschen Büros sowie weltweit in Partnerkanzleien in über 70 Ländern. Ecovis betreut und berät Familienunternehmen, inhabergeführte Betriebe sowie Freiberufler und Privatpersonen. Um das wirtschaftliche Handeln seiner Mandanten nachhaltig zu sichern und zu fördern, bündelt Ecovis die nationale und internationale Fach- und Branchenexpertise aller Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Unternehmensberater. Jede Ecovis-Kanzlei kann auf diesen Wissenspool zurückgreifen.

Darüber hinaus steht die EcovisAkademie für fundierte Ausbildung sowie für kontinuierliche und aktuelle Weiterbildung. All dies gewährleistet, dass die Beraterinnen und Berater ihre Mandanten vor Ort persönlich gut beraten.

[www.ecovis.com](http://www.ecovis.com)

# Inhalt

<b>Vorwort</b> .....	4
<b>I. Einleitung</b> .....	5
<b>1. Deutschland</b> .....	7
von Alexander Littich und Dr. Janika Sievert, ECOVIS L+C Rechtsanwalts-gesellschaft mbH	
1. Meldepflichten für deutsche Finanzinstitute .....	7
2. Erste Erfahrung mit dem automatischen Informationsaustausch in Deutschland .....	9
3. Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach deutschem Recht .....	11
<b>II. Österreich</b> .....	15
von Dr. Rainer Brandl, LeitnerLeitner	
1. Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 29 FinStrG .....	15
2. Sperrwirkung bei Tatentdeckung .....	16
<b>III. Schweiz</b> .....	18
von Daniel Holenstein, SF & Partner Schweiz AG	
1. (Reziproke) Umsetzung des CRS durch die Schweiz .....	18
2. Erleichterungen bei der Erfüllung der Meldepflichten .....	18
3. Sperrgrund der Behördenkenntnis bei vom CRS betroffenen Finanzdaten .....	19
<b>IV. Fürstentum Liechtenstein</b> .....	21
von Thomas Hosp, ECOVIS Liechtenstein	
1. Voraussetzungen der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige .....	22
2. Sperrwirkung bei Tatentdeckung .....	22
<b>V. Tschechische Republik</b> .....	23
von Dr. Mojmir Ježek, ECOVIS Ježek	
<b>VI. Zusammenfassung und Handlungsempfehlung     für in Deutschland Steuerpflichtige</b> .....	26
<b>Teilnehmende Länder</b> .....	27
<b>Die Autoren</b> .....	28

## Vorwort



Sehr geehrte Leserinnen, sehr geehrte Leser,

die weltweite Vernetzung der Menschen schreitet immer schneller voran. Diese Entwicklung bringt viele Vorteile mit sich. Sie stellt Sie jedoch sowohl privat als auch im Geschäftsalltag immer wieder vor Herausforderungen. Diesen stellen sich unsere Berater bei Ecovis täglich, um Sie optimal zu beraten. Mit Partnerkanzleien in über 70 Ländern sind wir weltweit vernetzt und bieten unseren einheitlichen hohen Ecovis-Beratungsstandard.

Doch die immer stärkere Zusammenarbeit in allen Bereichen des Geschäftslebens führt auch zu einer stärkeren internationalen Zusammenarbeit der Steuerbehörden. Der automatische Informationsaustausch über bestimmte Einkunftsarten soll für mehr Transparenz sorgen und Steuerhinterziehung weltweit bekämpfen. Über 100 Länder nehmen inzwischen daran teil. Das Bankgeheimnis wurde damit im Grunde genommen abgeschafft. Die in letzter Zeit mit den Panama- und den Paradise Papers wieder in das Licht der Öffentlichkeit gerückten Steueroasen trocknen aus. Ausländische Kapitalanlagen bleiben dem heimischen Fiskus nun nicht mehr verborgen. Die meldepflichtigen Konten umfassen Konten meldepflichtiger natürlicher Personen, aber auch von Unternehmen. Auch die wirtschaftlichen Eigentümer von Treuhandfonds und Stiftungen im Ausland werden nun aufgedeckt.

Sollten Sie von dieser Entwicklung betroffen sein, könnte die Offenlegung von bislang un versteuerten ausländischen Einkünften sinnvoll sein.

Ob dies auch nach dem Start des automatischen Informationsaustauschs noch mit dem gewünschten Ziel der Straffreiheit möglich ist, haben unsere Ecovis-Experten aus Deutschland, Liechtenstein und der Tschechischen Republik mit Unterstützung der Kollegen von LeitnerLeitner aus Österreich und SF & Partner aus der Schweiz auf den folgenden Seiten für Sie untersucht.

Ihr

Alexander Weigert, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
Vorstand der ECOVIS AG Steuerberatungsgesellschaft

In Kooperation mit

**leitnerleitner**  
wirtschaftsprüfer steuerberater

**SF** | SF & Partner Schweiz AG  
Rechtsanwälte

## I. Einleitung

Das Bekanntwerden zahlreicher Fälle von Steuerhinterziehung durch bewusstes Ausnutzen der Möglichkeiten des internationalen Banken- und Finanzsektors sowie die gezielte Inanspruchnahme staatlicher Schlupflöcher zur Vermeidung von Steuern durch Unternehmen hatten im Laufe der Jahre und vor allem immer nach Bekanntwerden neuer Tricks von Unternehmen zu einer globalen Forderung nach Transparenz und Fairness im Steuersystem<sup>1</sup> geführt. Insbesondere die in den letzten Jahren und Jahrzehnten stetig angestiegenen Möglichkeiten der Schaffung und Verwaltung internationaler Finanzanlagen und Unternehmensverlagerungen stellten eine erhebliche Herausforderung für die Steuerverwaltungen der einzelnen Staaten dar. Diesem Trend und der damit in der Vergangenheit häufig verbundenen Absicht, sich wegen fehlender internationaler Transparenz im Finanzsektor einer korrekten Besteuerung zu entziehen, soll der von der OECD für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten entwickelte Standard durch den zeitnahen Austausch steuerrelevanter Informationen zwischen den Finanzverwaltungen der einzelnen Staaten entgegenwirken.

Zu den auszutauschenden Informationen zwischen den teilnehmenden Staaten gehören Daten über von Finanzinstituten geführte Konten. Solche Daten können aber nur dann von der jeweils zuständigen Finanzbehörde im Rahmen eines ordnungsgemäßen Besteuerungsverfahrens aufgegriffen und der Veranlagung zugeführt werden, wenn sie den wirtschaftlich Berechtigten des Finanzkontos eindeutig identifizieren und die Daten inhaltlich standardisiert und vollständig erhoben werden. Die OECD hat daher ein Verfahren definiert, nach dem die auszutauschenden Daten zwischen den Finanzverwaltungen der teilnehmenden Staaten vorgenommen werden sollen, den Common Reporting Standard (CRS).

Seit dem Start im Herbst 2014 haben mittlerweile über 100 Teilnehmer<sup>2</sup> (siehe Seite 27) das multilaterale Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet.

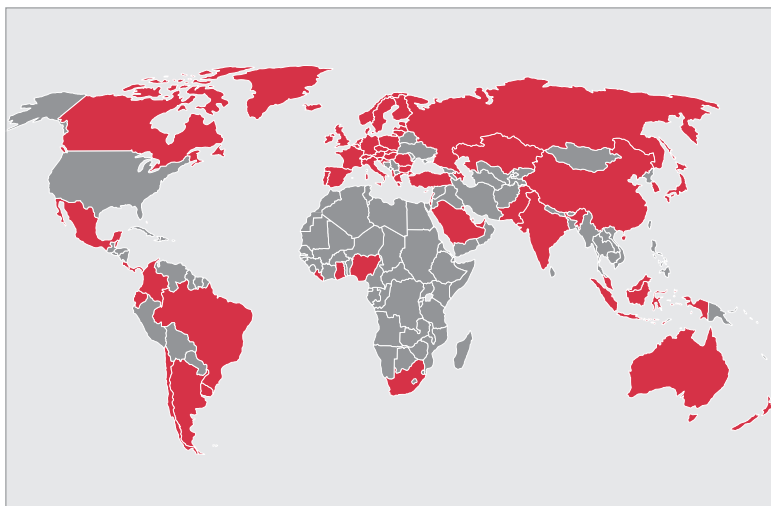
Damit droht auch den letzten, dem Fiskus noch unbekanntem Steuersparmodellen im Ausland das Aus. Denn durch den nun gestarteten Informa-

---

<sup>1</sup> Siehe zur Arbeit der OECD gegen Steuerhinterziehung etwa [www.oecd.org/de/steuerhinterziehung](http://www.oecd.org/de/steuerhinterziehung).

<sup>2</sup> Stand 18.11.2018;

Quelle: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mcaa-signatories.pdf>.



Die Karte zeigt die Länder, die am automatischen Informationsaustausch teilnehmen.

tionsaustausch droht die baldige Entdeckung. Dies gilt nicht nur für in Deutschland Steuerpflichtige, sondern gleichermaßen auch für Steuerpflichtige zum Beispiel in Österreich, der Schweiz, dem Fürstentum Liechtenstein und der Tschechischen Republik.

Im Folgenden wird daher beispielhaft für diese Teilnehmerstaaten am Automatischen Informationsaustausch aufgezeigt, ob und gegebenenfalls bis zu welchem Zeitpunkt eine strafbefreiende Selbstanzeige noch möglich ist oder ob bereits durch Inkrafttreten des automatischen Informationsaustauschs eine gleichermaßen automatische Tatentdeckung und damit eine Sperre der Selbstanzeige eingetreten ist.

## I. Deutschland

Alexander Littich, LL.M. und Dr. Janika Sievert, LL.M. Eur.,  
ECOVIS L+C Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Mit dem Abkommen verpflichtete sich auch Deutschland, die Informationen über Finanzkonten mit den OECD-Partnerstaaten auszutauschen, beginnend ab September 2017 für den Meldezeitraum 2016. Die nationale Umsetzung des Abkommens erfolgte in Deutschland durch das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG).



### 1. Meldepflichten für deutsche Finanzinstitute

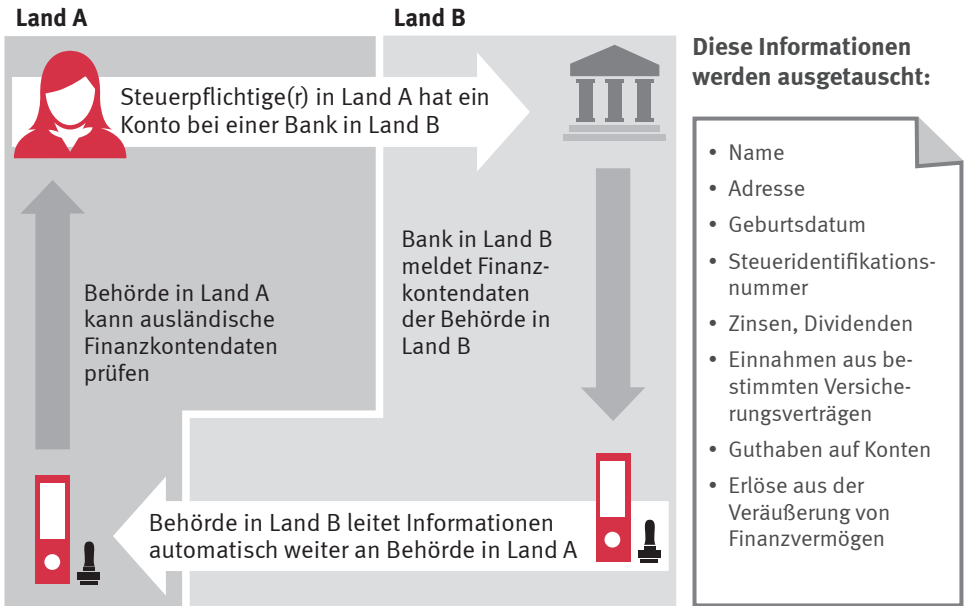
Nach den Vorgaben des Abkommens, die auch Deutschland im sogenannten Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) umgesetzt hat, sind meldepflichtige Finanzinstitute verpflichtet, mit Beginn des Kalenderjahres 2016 für jedes meldepflichtige Konto die im Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz aufgeführten und im Folgenden kurz dargestellten Daten zu erheben und bis zum 31. Juli des jeweils folgenden Kalenderjahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln, das als zuständige Behörde bestimmt wurde.<sup>3</sup> Die Übermittlung erfolgt unter Verwendung der Massendatenschnittstelle ELMA sowie über das CRS-Formular für Einzeldatenmelder an das Bundeszentralamt für Steuern.



Ein meldendes deutsches Finanzinstitut im Sinne des FKAustG ist ein in Deutschland ansässiges Finanzinstitut (nicht jedoch dessen Zweigniederlassungen im Ausland) sowie die in Deutschland befindlichen Zweigniederlassungen eines im Ausland ansässigen Finanzinstituts.

Ein Finanzinstitut im Sinne des FKAustG ist ein Institut, das in der Bundesrepublik Deutschland als Verwahrinstitut (beispielsweise eine Bank, die das Wertpapierdepot eines Kunden verwaltet), Einlageinstitut (beispielsweise eine Bank, die ein Girokonto oder Sparbuch für ihre Kunden hält), Investmentunternehmen (Investmentfonds) oder Versicherungsgesellschaften (beispielsweise Gesellschaften, die Lebensversicherungen verkaufen) tätig ist (vgl. § 19 FKAustG – Begriffsbestimmungen).

<sup>3</sup> Siehe zur Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben auch: Anwendungsschreiben zum Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (BMF-Schreiben vom 01.02.2017, IV B 6 – S 1315/13/10021:044, BStBl. I 2017, S.305).



Die von den Finanzinstituten an das Bundeszentralamt für Steuern zu meldenden Daten sind gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 – 4 FKAustG:

- Name,
- vollständige Anschrift
- Steueridentifikationsnummer,
- Geburtsdatum und Geburtsort,
- Kontonummer,
- Name und Identifikationsnummer des meldenden deutschen Finanzinstituts,
- Kontosaldo oder -wert zum Ende des betreffenden Kalenderjahres.
- Bei Verwahrkonten jeweils der Gesamtbruttoertrag der Zinsen, der Dividenden und anderer Einkünfte inklusive Veräußerungen, die dieses Konto mit den eingesetzten Vermögenswerten erzielt und diesem Konto gutgeschrieben wurden (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 5 FKAustG).
- Bei Einlagekonten der Gesamtbruttoertrag der Zinsen, die auf das Konto eingezahlt oder diesem gutgeschrieben wurden (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 6 FKAustG).



- Bei allen anderen Konten der Gesamtbruttobetrag, der in Bezug auf das Konto an den Kontoinhaber gezahlt oder diesem gutgeschrieben wurde und für den das meldende deutsche Finanzinstitut Schuldner ist (so § 8 Abs. 1 Nr. 7 FKAustG).

Die zu meldenden Finanzinformationen umfassen damit diverse Arten von Kapitalerträgen (unter anderem Zinsen, Dividenden, Einkünfte aus bestimmten Versicherungsverträgen und andere ähnliche Erträge), aber auch Kontoguthaben und Erlöse aus der Veräußerung von Finanzvermögen (vgl. § 19 FKAustG – Begriffsbestimmungen).

Die meldepflichtigen Konten umfassen Konten von meldepflichtigen natürlichen Personen und juristischen Personen (einschließlich Trusts und Stiftungen). Der Standard beinhaltet auch die Pflicht zur Prüfung passiver Rechtsträger und gegebenenfalls Meldung der natürlichen Personen, die diese Rechtsträger tatsächlich beherrschen (hierzu § 19 FKAustG – Begriffsbestimmungen).

Die übermittelten Daten werden vom Bundeszentralamt für Steuern bis zum 30. September des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, auf das sich die Daten beziehen, an die teilnehmenden Partnerstaaten weitergeleitet. Im Gegenzug erhält das Bundeszentralamt für Steuern Daten der CRS-Partnerstaaten zu ausländischen meldepflichtigen Konten, deren Inhaber in Deutschland ansässige Personen sind.

## **2. Erste Erfahrung mit dem automatischen Informationsaustausch in Deutschland**

In Deutschland dauerte nach Angaben des Bundeszentralamtes für Steuern die Verarbeitung der eingegangenen CRS Meldungen zunächst länger als erwartet. Ursache dafür war nach Angaben des Bundeszentralamts der Umstand, dass etwa 90 Prozent aller Datensätze in den letzten Wochen der zur Abgabe gesetzten Frist zum 31.07.2017 eingegangen waren und dadurch eine enorme Datenmenge zu bewältigen war.<sup>4</sup>

Nach Mitteilung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) auf eine Anfrage der Verfasser hat der erste automatische Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD zum

---

<sup>4</sup> CRS-Infobrief 5/2017 vom 28.07.2017, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de).

30. September 2017 zwischen Deutschland und 49 Staaten und Gebieten jedoch trotzdem rechtzeitig begonnen. Es kam nur zu wenigen Verzögerungen, zum Beispiel aufgrund von Hurrikans in Karibikstaaten, bei denen die notwendige Infrastruktur zerstört wurde.

Die eingegangenen Meldungen der teilnehmenden Staaten wurden jedoch noch nicht an die zuständigen Landesfinanzbehörden weitergeleitet. Auf Rückfrage der Verfasser gab das BMF an, dass dies auf die in IT-Projekten übliche schrittweise Abarbeitung der Anforderungen bezüglich der technischen Umsetzung zurückzuführen sei. Zunächst seien dafür die technischen Voraussetzungen für die Annahme der Daten der deutschen Finanzinstitute und für den internationalen Austausch mit den Staaten und Gebieten geschaffen worden.

Die von den Teilnehmerstaaten erhaltenen Daten sollen jedoch nach Angaben des BMF erst ab einem derzeit nicht genau bestimmten Zeitpunkt im Jahr 2020 an die zuständigen Landesfinanzbehörden weitergeleitet werden.

Inwieweit es sich bei den vom automatischen Informationsaustausch umfassten und an das Bundeszentralamt für Steuern bislang gemeldeten Daten um tatsächlich bei der steuerlichen Veranlagung unbekannte Daten oder auch Daten handelt, die zu einem steuerlichen Mehrergebnis führen werden, ist nach Angaben des BMF noch nicht geprüft worden.

Damit ist der Automatische Informationsaustausch, der ja gerade zur Aufdeckung bislang unbekannter Konten von Steuerinländern im Ausland und steuerlichen Umgehungs- und Missbrauchsfällen ins Leben gerufen wurde, von seinem Ziel nach Ansicht der Verfasser noch weit entfernt.



Für in Deutschland Steuerpflichtige kann sich dadurch aber die Chance ergeben, dass bis zum Jahr 2020 noch bislang untersteuerte, ausländische Kapitaleinkünfte offen gelegt werden können und diese Selbstanzeige als strafbefreiend gewertet wird!

### **3. Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach deutschem Recht**

#### **a. Voraussetzung der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO**

§ 371 Abs. 1 AO sieht in Fällen der Steuerhinterziehung eine vollständige Straffreiheit vor, wenn der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Dabei müssen die Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

#### **b. Sperrwirkung bei Tatentdeckung**

Die Straffreiheit wird jedoch gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht gewährt, soweit eine der zu meldenden Steuerstraftaten zum Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Ob und wann der zwischenstaatliche Datenaustausch als Sperrgrund der Tatentdeckung greift, muss seit dem Start des Informationsaustauschs unter Beteiligung Deutschlands vor Abgabe einer steuerlichen Selbstanzeige genau geprüft werden. Es besteht nach unserer Ansicht immer noch eine Chance zur Abgabe einer vollständig strafbefreienden Selbstanzeige!

#### **c. Grundzüge der Tatentdeckung als Sperrgrund für eine strafbefreiende Selbstanzeige**

Denn für den Sperrgrund der Tatentdeckung muss zunächst das objektive Tatbestandsmerkmal der Tatentdeckung tatsächlich vorliegen. Zusätzlich muss der Steuerpflichtige von dieser Tatentdeckung jedoch positive Kenntnis haben oder er musste, und auch das wird als ausreichend erachtet, bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Entdeckung seiner Steuerstraftat rechnen.<sup>5</sup>

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) reicht dabei auf Seiten der Finanzverwaltung die Kenntniserlangung von einer Steuerquelle für sich alleine für eine tatsächliche Tatentdeckung nicht aus.<sup>6</sup> Es kommt bei der Beurteilung der Tatentdeckung stets auf die Umstände des Einzelfalles an.<sup>7</sup> Der BGH hat jedoch in seinem Urteil vom 09.05.2017

<sup>5</sup> Wessing/Biesgen, in: Flore/Tsambikakis, Kommentar zum Steuerstrafrecht 2016, § 371 AO, Rn. 124.

<sup>6</sup> BGH, Urteil vom 09.05.2017, 1 StR 265/16, Rz. 31.

<sup>7</sup> Eine Übersicht zu entschiedenen Einzelfällen findet sich etwa bei Kohler, MK-StGB, § 371 AO, Rn. 262 ff.

erneut deutlich gemacht, dass die Ansprüche an eine Tatentdeckung eher niedrig angesetzt und zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausfallen dürfen. Sobald das Vorliegen eines Sachverhalts wahrscheinlich ist, der die Aburteilung als Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit rechtfertigen würde, ist die Tat nach Ansicht des BGH entdeckt.<sup>8</sup>

Daneben ist der Eintritt der Sperrwirkung auch von einer subjektiven Komponente abhängig. Die Kenntnis von der Tatentdeckung setzt positives Wissen des Steuerpflichtigen voraus. Dem Täter müssen also einerseits die Umstände einer objektiv vorliegenden Tatentdeckung bekannt sein und er muss daraus den Schluss ziehen, die Behörde oder ein anzeigewilliger Dritter habe von der Tat so viel erfahren, dass seine Verurteilung wahrscheinlich ist.

Da solch subjektive Elemente oftmals schwer zu beweisen sind, hat der Gesetzgeber eine Art, aus unserer Sicht unhaltbare und im Strafrecht auch unübliche Beweislastumkehr zum Nachteil des Steuerpflichtigen aufgestellt. Demnach steht es der Kenntnis von der Tatentdeckung gleich, wenn der Täter bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Entdeckung rechnen musste. Dabei soll zwar an sich die individuelle Erkenntnis- und Urteilsfähigkeit des Steuerpflichtigen entscheidend sein; folgt man jedoch dem 1. Strafsenat des BGH sind angesichts verbesserter Ermittlungsmethoden an dieses individuell-subjektive Element des „mit-der-Tatentdeckung-rechnen-Müssens“ keine hohen Anforderungen mehr zu stellen.<sup>9</sup>

In Deutschland gab es eine viel diskutierte Entscheidung des Bundesgerichtshofs zur Problematik der Tatentdeckung. Dabei erachtete das Gericht es für die Annahme der Tatentdeckung und damit für die Versagung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige in Deutschland als ausreichend, dass die Tatentdeckung durch griechische Behörden erfolgt war, diese zu Rechtshilfe gegenüber den deutschen Behörden verpflichtet waren und der Steuerpflichtige mit einer Mitteilung an den deutschen Fiskus, auch aufgrund der erfolgten Medienberichterstattung über seinen Fall, rechnen musste.<sup>10</sup> Dabei war es aufgrund der Art und Weise der Verschleierung der Zahlungen unter anderem über Schweizer Bankhäuser nach Auffassung des BGH auch für die griechischen Ermittlungsbehörden nach kriminalistischer Erfahrung ausgesprochen naheliegend, dass die Einnahmen in Deutschland nicht gegenüber den Finanzbehörden erklärt worden waren.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Vgl. zuletzt etwa BGH, Urteil vom 09.05.2017, 1 StR 265/16, Rz. 30.

<sup>9</sup> BGH, Urteil vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09; Rolletschke, in: Graf/Jäger/Wittig, Kommentar zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 2011, § 371 AO, Rn. 117 ff.

<sup>10</sup> BGH, Urteil vom 09.05.2017, 1 StR 265/16, Rz. 28 ff.

<sup>11</sup> BGH, Urteil vom 09.05.2017, 1 StR 265/16, Rz. 36.

Dieses Urteil des BGH gewinnt nun grundlegende und mit dem seit dem 30.09.2017 erstmals erfolgten allgemeinen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen eine aktuelle, weitreichende Bedeutung für künftige Selbstanzeigen von in Deutschland Steuerpflichtigen.

Steuerpflichtige, die in ausländischen Staaten, die am Informationsaustausch teilnehmen, etwa Kapitalerträge erzielen und diese nun erst nachversteuern wollen, müssen aufgrund des Urteils des BGH damit rechnen, dass einer Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung aufgrund von Tatentdeckung versagt wird. Bei entsprechender Anwendung der Entscheidungsgründe des BGH muss der Steuerpflichtige bereits seit dem 30.09.2017 mit der Weitergabe der Informationen zu seinen ausländischen Kapitalanlagen an inländische Behörden rechnen. Die Weitergabe dieser Informationen ist erklärtes Ziel des allgemeinen Informationsaustauschs und könnte damit grundsätzlich zu einer Vorverlagerung der subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen der Tatentdeckung zum Zeitpunkt der Erfassung der meldepflichtigen Daten durch ausländische Behörden führen.

Aus Sicht eines Strafverteidigers und unter genauer Analyse des Urteils des BGH vom 09.05.2017<sup>12</sup> ist es jedoch denkbar, dass hier im Ausland noch ein wesentlicher Schritt dazu kommen muss, um tatsächlich von einer Tatentdeckung durch ausländischen Behörden als wirksamen Sperrgrund einer Selbstanzeige in Deutschland ausgehen zu können: die inhaltliche Prüfung der zu übermittelnden Daten oder etwa weitergehende Informationen aus Kontoauszügen, Aussagen oder auch durch den Steuerpflichtigen selbst. Ohne solche Anhaltspunkte und gegebenenfalls dem Abgleich der durch den Steuerpflichtigen tatsächlich (nicht) abgeführten Steuern könnte auch eine deutsche Behörde nicht ohne weiteres alleine aus der Existenz eines Kontos eine Wahrscheinlichkeit im Sinne einer Tatentdeckung begründen.<sup>13</sup>

Zur für den Steuerpflichtigen nachteiligen Fiktion einer Tatentdeckung durch die deutschen Behörden mag daher aus Sicht der Verfasser allein die Tatsache der Kapitalanlage bei einem ausländischen Bankinstitut weiterhin noch nicht ausreichend sein, um bereits wirksam eine Tatentdeckung durch eine ausländische Behörde zu begründen. Es muss aus Verteidigersicht weiterhin zwingend eine Einzelfallprüfung stattfinden.

---

<sup>12</sup> BGH, Urteil vom 09.05.2017, 1 StR 265/15, Rz. 35.

<sup>13</sup> Zum ähnlich gelagerten Sachverhalt bei Einkünften über AirBnB vgl. Talaska/Cremers, DB 2018, 1824 ff.

Entsprechend der Rechtsprechung des BGH wird jedoch leider zu erwarten sein, dass hierbei zu Ungunsten des Steuerpflichtigen entschieden wird und Fälle, in denen beispielsweise unregelmäßig hohe Ein- und Auszahlungen, die Flucht in die Anonymität durch Führen von Konten durch vermögensverwaltende Versicherungs- und Firmenmäntel, Stiftungen und Trusts oder das Verlagern von Vermögenswerten in sogenannte Steueroasen festzustellen sind, zur Annahme der Tatentdeckung bereits im Ausland aufgrund kriminalistischer Erfahrung führen werden. Vor allem in Fällen, in denen weitere strafrechtlich relevante Merkmale, wie zum Beispiel die Ermittlung wegen anderer Wirtschaftsstraftaten, Geldwäschewürfe oder Ähnliches hinzukommen, steht eine Vorverlagerung der objektiven Tatbestandskriterien der Tatentdeckung in jedem Fall zu befürchten. Aufgrund der zahlreichen medialen Berichterstattung zum Start des Informationsaustauschs im September 2017 wird es für die deutschen Finanzbehörden auch ein Leichtes sein, behaupten zu können, der Steuerpflichtige habe auf jeden Fall mit dieser Art der Tatentdeckung rechnen müssen. Immerhin waren auch die deutschen Bankhäuser aufgrund des Informationsaustauschs gezwungen, ihre deutschen Kunden über die Folgen und vor allem die auszutauschenden Informationen zu informieren. Damit kann davon ausgegangen werden, dass jedem Steuerpflichtigen, der auch im Inland ein Konto führt, das Inkrafttreten des Informationsaustauschs bekannt war.

Hier gilt es dagegen vorzugehen und den Einzelfall im Zweifel im Nachhinein anhand der Ermittlungsakten genau zu prüfen.

In Deutschland erfolgt die Weitergabe der durch den Informationsaustausch gewonnenen Informationen erstmals im Jahr 2020, so die Antwort des BMF auf eine Anfrage der Verfasser. Den zuständigen nationalen Finanzämtern werden daher erstmals zu diesem Zeitpunkt die meldepflichtigen Informationen vorliegen, sofern nicht Kenntnis aufgrund anderweitiger Tatentdeckung früher eintritt. Die Teilnehmerstaaten bestimmen insofern selbst die zeitliche und organisatorische Abfolge der Aufnahme, Zuordnung und Weiterleitung der aus dem automatischen Informationsaustausch gewonnenen Daten an die zuständigen Stellen.

In Deutschland Steuerpflichtige sollten daher so schnell wie möglich, spätestens aber bis zum Jahr 2020, alle bislang un versteuerten Kapitaleinkünfte im Ausland offen gelegt haben. Auf diese Weise bleibt zumindest eine Chance, dass die Selbstanzeige als strafbefreiend gewertet wird. Gegenteilige Behauptungen mit dem Argument einer Tatentdeckung durch die datenübermittelnde ausländische Behörde ist entschieden entgegenzutreten.

## II. Österreich

Dr. Rainer Brandl, Steuerberater, LeitnerLeitner

Da auch Österreich den Common Reporting Standard (CRS) mit dem Bundesgesetz zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (GMSG<sup>14</sup>) umgesetzt hat, ist Österreich verpflichtet, das Jahr 2017 betreffende Meldungen bis September 2018 auszutauschen (Neukonten, die ab 1.10.2016 eröffnet wurden, wurden an EU-Mitgliedstaaten bereits bis September 2017 gemeldet). Umgekehrt erhält aber auch Österreich von teilnehmenden Staaten entsprechende Meldungen, wobei für die Entgegennahme das Bundesministerium für Finanzen zuständig ist. Die eingelangten Meldungen werden einmal jährlich an die zuständigen Abgabenbehörden weitergeleitet.<sup>15</sup>



Sollten die gemeldeten Informationen auf bislang in Österreich nicht ordnungsgemäß erklärte Einkünfte schließen lassen, können – so wie in Deutschland – finanzstrafrechtliche Konsequenzen durch Erstattung einer Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) abgewendet werden.

### 1. Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

Die Selbstanzeige entfaltet ihre strafbefreiende Wirkung nur dann, wenn die Verfehlung gegenüber der Abgabenbehörde dargelegt wird und die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt, die verkürzten Abgaben binnen Monatsfrist entrichtet und die zu schützenden Personen als Täter genannt werden.<sup>16</sup> Abweichend zu Deutschland gibt es kein Vollständigkeitsgebot, die Selbstanzeige wirkt bei teilweiser Offenlegung/Entrichtung insoweit (teilweise) strafbefreiend. Straffreiheit wird jedoch gem. § 29 Abs. 3 FinStrG nicht gewährt, wenn im Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige bereits Verfolgungshandlungen gesetzt waren, eine dem Täter bekannte Tatentdeckung vorliegt, anlässlich einer Prüfung Selbstanzeige wegen vorsätzlicher Finanzvergehen nicht schon bei Beginn der Prüfung erstattet wurde oder hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs schon einmal Selbstanzeige erstattet wurde.<sup>17</sup> Besondere Bedeutung kann bei den hier besprochenen AIA-Fällen der Tatentdeckung zukommen, weshalb auf diesen Ausschlussgrund in der Folge näher eingegangen wird.

<sup>14</sup> BGBl I 116/2015 idF BGBl I 118/2016.

<sup>15</sup> Siehe § 113 GMSG.

<sup>16</sup> Siehe weiterführend Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht4, Rz 646 ff.

<sup>17</sup> Zu den einzelnen Sperrgründen im Detail siehe Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht4, Rz 687 ff.

## 2. Sperrwirkung bei Tatentdeckung

§ 29 Abs. 3 lit b FinStrG sieht vor, dass Straffreiheit einer Selbstanzeige nicht eintritt, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war. Beim Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG besteht der objektive Tatbestand im Bewirken einer Abgabenverkürzung und in der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, somit etwa das pflichtwidrige Nichtklären ausländischer Kapitaleinkünfte in der Einkommensteuererklärung oder die pflichtwidrige Nichtversteuerung von Einkünften, mit denen ein ausländisches Konto dotiert worden ist.

So wie in Deutschland ist eine Tat erst dann entdeckt, wenn bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist.<sup>18</sup> Solange insoweit noch andere Deutungsmöglichkeiten offenstehen, ist die Tat auch nicht teilweise entdeckt, bloße Hinweise auf Finanzvergehen, wie etwa (anonyme) Anzeigen, Aussagen Dritter oder Medienberichterstattungen, bewirken für sich noch keine Tatentdeckung. Ohne Abgleich mit der Steuererklärung wird eine Tatentdeckung daher nur ausnahmsweise möglich sein. Allein die Übermittlung der Kontoinformationen an das Bundesministerium für Finanzen oder der nachfolgenden Weiterleitung der gemeldeten Informationen an die zuständigen Abgabenbehörden führt noch nicht zur Tatentdeckung.<sup>19</sup> Wie die österreichischen Gerichte die Tatentdeckung beurteilen würden bei hinzutretenden offensichtlich erkennbaren Verschleierungshandlungen,<sup>20</sup> kann nicht prognostiziert werden und wäre im konkreten Einzelfall gesondert zu analysieren.

Obwohl auch nach der in Österreich vertretenen herrschenden Ansicht eine ausländische Behörde die Tat iSd § 29 Abs. 3 lit b FinStrG entdecken kann, wird die ausländische Behörde keine hinreichenden Angaben zum Erklärungsverhalten und zum Inhalt der Steuerklärungen machen können. Folglich wird – in Anlehnung an die Rechtsprechung des BGH – eine Tatentdeckung iSd § 29 Abs. 3 lit b FinStrG durch eine ausländische Behörde auch nur ausnahmsweise und nur dann in Betracht kommen, wenn dieser Behörde signifikante Indizien vorliegen, die die einigermaßen gesicherte Annahme der objektiven Tatseite erlauben. Dabei muss sich jedoch die

---

<sup>18</sup> Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht4, Rz 713.

<sup>19</sup> Vgl. zur vergleichbaren Problematik bei der FL-DVD Schrottmeyer, Selbstanzeige3, Rz 1167.

<sup>20</sup> Siehe etwa die Beispiele unter Punkt 2.5.



ausländische Behörde explizit mit dem österreichischen Finanzvergehen auseinandersetzen. Dass das Verhalten an sich allgemein strafrechtliche Relevanz hat, ist nicht ausreichend.<sup>21</sup>

Wesentlich und abweichend zur deutschen Rechtslage ist allerdings in sämtlichen Fallkonstellationen, dass die Entdeckung der Tat dem Anzeiger bekannt sein muss, damit der Ausschlussgrund des § 29 Abs. 3 lit b FinStrG greift. Ein „damit-Rechnen-müssen“ ist nicht ausreichend. Die Kenntnis des Anzeigers von der Tatentdeckung oder dem Kenntniserlangungsprozess der Behörde wird daher im Regelfall erst dann vorliegen, wenn die Abgabenbehörde entsprechende Bedenkvorhalte versendet oder auf sonstige Weise den Abgabepflichtigen über die Auswertung des Kontrollmaterials informiert.

Im letztgenannten Punkt ist auch der wesentliche Unterschied der österreichischen zur deutschen Rechtslage zu erblicken. Während im Hinblick auf die Tatentdeckung zumindest im Ergebnis von den gleichen Anforderungen auszugehen sein wird und sowohl in Deutschland als auch nach herrschender Ansicht in Österreich ausländische Behörden als tatentdeckungslegitimierte Behörden anzusehen sind, sind die subjektiven Anforderungen für das Vorliegen des Sperrgrunds der Tatentdeckung in Österreich wesentlich strenger als in Deutschland.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Brandl/Littich/Sievert, ZWF 2017, 291 (295).

<sup>22</sup> Brandl/Littich/Sievert, ZWF 2017, 291 (296).

### III. Schweiz

Daniel Holenstein, lic.iur., Rechtsanwalt und eidg. dipl. Steuerexperte, SF & Partner Schweiz AG



Das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 30. März 2008 über die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige sieht vor, dass von der Strafverfolgung einer selber angezeigten Steuerhinterziehung abgesehen wird (straflose Selbstanzeige), wenn die Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, die steuerpflichtige Person die Steuerbehörde bei der Festsetzung der nachzuentrichtenden Steuer vorbehaltlos unterstützt und sich ernstlich um die Entrichtung der geschuldeten Nachsteuer bemüht. Strafflos ist dabei allerdings nur die erste Selbstanzeige der betroffenen Person. Bei jeder Folge-Selbstanzeige tritt lediglich eine Strafmilderung ein, indem die Buße auf ein Fünftel der hinterzogenen Steuer herabgesetzt wird.

#### 1. (Reziproke) Umsetzung des CRS durch die Schweiz

Die Schweiz hat die Rechtsgrundlagen für die Umsetzung des CRS per 1. Januar 2017 geschaffen. Sie hat per 1. Januar 2017 den CRS mit 38 Partnerstaaten, darunter sämtliche Mitgliederstaaten der EU, aktiviert. Mit diesen Staaten und Territorien wird der erste Informationsaustausch spätestens am 30. September 2018 erfolgen und die zu meldenden Finanzdaten der meldepflichtigen Konti für das Jahr 2017 betreffen. Per 1. Januar 2018 hat die Schweiz die Anwendung des CRS auf 41 weitere Staaten und Territorien ausgedehnt. Der erste Informationsaustausch mit diesen Staaten und Territorien im Jahr 2019 betrifft die Finanzdaten für das Jahr 2018.

Da der Finanzaustausch reziprok ist, wird die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht nur Finanzdaten der meldepflichtigen Schweizer Finanzinstitute an die zuständigen Behörden der ausländischen Partnerstaaten weiterleiten, sondern im Gegenzug auch die dem CRS entsprechenden Finanzdaten über die in der Schweiz steuerpflichtigen Personen erhalten, die an einem meldepflichtigen Konto im entsprechenden Partnerstaat wirtschaftlich berechtigt sind.

#### 2. Erleichterungen bei der Erfüllung der Meldepflichten

Da die Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit Rechtsträgern komplexer sind als jene für natürliche Personen, sieht der Gemeinsame Meldestandard

Erleichterungen für bestehende Konten von Rechtsträgern vor. Die meldenden Finanzinstitute können bei bestimmten oder allen bestehenden Konten von Rechtsträgern auf eine Überprüfung, Identifizierung und Meldung verzichten, wenn diese Konten am 31. Dezember vor Beginn der Anwendbarkeit des AIA einen Gesamtsaldo oder Gesamtbetrag von höchstens USD 250.000 aufwiesen.

Auch für bestehende Konten von natürlichen Personen sieht der Gemeinsame Meldestand Erleichterungen vor, sofern diese einen geringen Wert, das heißt von einer Million US-Dollar oder weniger haben. Bei bestehenden Konten mit geringem Wert muss das meldende Finanzinstitut die Ansässigkeit anhand einer mit Belegen dokumentierten Hausanschrift oder gegebenenfalls mittels einer Indiziensuche feststellen. Bei der Bestimmung der Ansässigkeit anhand der Hausanschrift kann das Finanzinstitut auf die abstellen, die es in seinen Unterlagen hat, sofern diese aktuell ist und auf Belegen beruht.

### **3. Sperrgrund der Behördenkenntnis bei vom CRS betroffenen Finanzdaten**

Eine erste Selbstanzeige der sich selber anzeigenden Person ist nicht mehr straflos, wenn die selber angezeigte Steuerhinterziehung irgendeiner Steuerbehörde bekannt ist (Sperrgrund der Behördenkenntnis). Es bestehen in den einzelnen Kantonen unterschiedliche Auffassungen über die Tragweite dieser Bestimmung im Zusammenhang mit den vom CRS betroffenen Finanzdaten.

Am restriktivsten ist der Kanton Schwyz. Dieser ist der Meinung, dass bereits ab 1. Januar 2017 für die in einem der 38 Partnerstaaten geführten Konti, mit denen die Schweiz den CRS aktiviert hat, eine straflose Selbstanzeige nicht mehr möglich sei, da es am eigenen Antrieb fehle.

Moderater ist die Haltung der ESTV, welche davon ausgeht, dass eine Selbstanzeige spätestens ab dem 30. September des Jahres, in welchem die erste Meldung des Partnerstaates an die ESTV erfolgt, nicht mehr möglich ist.

Noch großzügiger sind die Kantone Bern und Zürich. Diese lassen die straflose Selbstanzeige so lange zu, bis die zuständige Steuerverwaltung die den Steuerpflichtigen betreffenden Finanzdaten von der Datenbank der ESTV abgerufen hat.

Mit der Einführung der straflosen Selbstanzeige wollte der Gesetzgeber steuerunehrlichen Steuerpflichtigen einen Anreiz bieten, bisher verheimlichte Steuerfaktoren offen zu legen. Damit möchte er Steuerquellen erschließen, von denen der Fiskus ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen keine Kenntnis erhält. Von der Straflosigkeit ausgeschlossen sollen jedoch Selbstanzeigen sein, die erst erfolgen, nachdem die Steuerbehörden die bisher unbekannte Steuerquelle ohne Zutun des Steuerpflichtigen erschlossen haben. Dasselbe soll gelten, wenn es der Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht bedarf, um die Besteuerung vornehmen zu können.

Sobald die Steuerbehörde auf die von einem Partnerstaat gemeldeten Finanzdaten zugreifen kann, ist sie zur Entdeckung der bisher verheimlichten Steuerquelle nicht mehr auf den Steuerpflichtigen angewiesen. Es ist daher nicht abwegig, einer Selbstanzeige die Straflosigkeit abzusprechen, wenn sie vom Informationsaustausch betroffene Finanzdaten erhält.

Dies setzt allerdings voraus, dass das in einem Partnerstaat domizilierte Finanzinstitut das Konto als meldepflichtiges Konto identifiziert. Bleibt die Meldung - in Anwendung der Erleichterungen für bestehende Konti – berechtigterweise aus, bleibt dieses Konto unentdeckt. In einem solchen Fall führt erst die Selbstanzeige zur Entdeckung der bisher verheimlichten Steuerquelle. Die Aktivierung des CRS wirkt sich auf einen solchen Fall nicht aus.

## IV. Fürstentum Liechtenstein

Mag. Thomas Hosp, Wirtschaftsprüfer (Liechtenstein),  
Steuerberater (Österreich), LL.M. (International Tax Law)  
ECOVIS Liechtenstein



In Liechtenstein wurde der Common Reporting Standard (CRS) mit dem Gesetz vom 05.11.2015 über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz)<sup>23</sup>, umgesetzt. Basierend darauf wurde am 15.12.2015 die Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (kurz AIA Verordnung) erlassen<sup>24</sup>. Sie dient der Durchführung des Gesetzes und der genaueren Begriffsbestimmung. Für die praktische Umsetzung hat die Liechtensteiner Steuerverwaltung ein rund 160 Seiten starkes, laufend aktualisiertes Merkblatt<sup>25</sup> herausgegeben, das Hintergrundinformationen liefert und in zahlreichen Musterfällen und Beispielen durch die Materie führt.

Liechtenstein war unter den ersten am AIA teilnehmenden Staaten („early adopter“). Meldungen erfolgten bereits über Daten 2016, so auch mit Deutschland. Mit Österreich werden meldepflichtige Daten seit 2017 ausgetauscht, erste Meldungen erfolgten 2018. Das bisherige Abgeltungssteuerabkommen zwischen Liechtenstein und Österreich mit Inkrafttreten 01.01.2014<sup>26</sup> wurde durch den AIA angepasst und teilweise aufgehoben. Mit der Schweiz erfolgen erste Meldungen über das Kalenderjahr 2018 im Jahr 2019. Aktuell hat Liechtenstein mit 88 Partnerstaaten Verträge über einen gegenseitigen automatischen Informationsaustausch abgeschlossen.<sup>27</sup>

Falls die gemeldeten Daten vermuten lassen, dass bisherige Vermögenswerte nicht ordnungsgemäß erklärt wurden, so lassen sich, wie in den anderen drei Ländern, finanzstrafrechtliche Konsequenzen für den Steuerpflichtigen im Vorfeld mit einer Selbstanzeige abwenden.

### 1. Voraussetzungen der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige

Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist auch in Liechtenstein möglich. Sie liegt lt. Art. 142 Abs.1 SteG nur dann vor, wenn die steuerpflichtige Person

<sup>23</sup> LGBl. 2015 Nr. 355.

<sup>24</sup> LGBl. 2015 Nr. 358.

<sup>25</sup> Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein: AIA-Merkblatt, Version vom 04.07.2018.

<sup>26</sup> LGBl. 2013 Nr. 432.

<sup>27</sup> Anhang 1, AIA VO 2015.358, Fassung 01.01.2018.

aus eigenem Antrieb eine versehentliche oder absichtliche Steuerverkürzung anzeigt. Zudem darf die strafbare Handlung den Steuerbehörden im Moment der Mitteilung noch nicht bekannt sein und die steuerpflichtige Person muss die Steuerbehörden bei der Feststellung der bisher nicht erklärten Werte vorbehaltlos und aktiv unterstützen. Sie hat die nicht erhobene Steuer samt Verzugszins zu entrichten, soweit die Steuerforderung noch nicht verjährt ist. Die Verjährungsfrist beträgt in Liechtenstein gem. Art. 121 SteG fünf Jahre. Wird eine Selbstanzeige somit im Jahr 2018 eingebracht, so ist der seinerzeitig verkürzte Steuerbetrag für die Jahre 2013 bis 2017 zu entrichten. Durch die Selbstanzeige unterbleibt ein Verfahren wegen der Verletzung von Strafbestimmungen des Steuergesetzes. Eine straffreie Selbstanzeige ist jedoch nur einmalig im Leben möglich und schriftlich einzubringen.<sup>28</sup>

## 2. Sperrwirkung bei Tatentdeckung

Wie oben erwähnt muss im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige die steuerpflichtige Person das von ihr begangene Steuerdelikt aus eigenem Antrieb anzeigen, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein. Sobald der Steuerbehörde die Daten zur Verfügung stehen, kann sie selbst, ohne eigenes Zutun des Steuerpflichtigen, aktiv werden. Nach Ansicht der Steuerverwaltung widerspricht deshalb die reine Möglichkeit des Aktivwerdens der Behörde dem Anspruch einer straffreien Selbstanzeige aus eigenen Stücken, da sie ab diesem Zeitpunkt Steuerdelikte selbst aufdecken kann und nicht mehr auf den Steuerpflichtigen selbst angewiesen ist.

Die Liechtensteiner Steuerverwaltung vertritt deshalb, gleich wie die Schweizer ESTV, die Ansicht, dass eine straffreie Selbstanzeige nur bis zur erstmaligen Meldung der Daten erfolgen kann. Dies ist im Regelfall der 30.09. des Folgejahres nach Inkrafttreten des AIA. Wurden mit einem Partnerstaat Meldungen ab dem 01.01.2018 vertraglich vereinbart, wie zwischen der Schweiz und Liechtenstein, so ist eine straffreie Selbstanzeige nur bis zum 30.09.2019 möglich.

---

<sup>28</sup> Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein: Merkblatt betreffend Selbstanzeigen, Stand Jänner 2015.

## V. Tschechische Republik

JUDr. Mojmír Ježek, Rechtsanwalt, ECOVIS Ježek



In der Tschechischen Republik wurde der Common Reporting Standard im Laufe der Jahre 2016 und 2017 durch die Novellen des tschechischen Gesetzes Nr. 164/2013 Slg. über die internationale Zusammenarbeit bei der Verwaltung von Steuern und über die Änderung weiterer damit zusammenhängender Gesetze in der gültigen Fassung implementiert (Lex GATCA). Dieses Gesetz enthält zum einen das seit dem 01.01.2016 geltende multilaterale Abkommen über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (unter Nr. 2/2014 der Sammlung der internationalen Abkommen veröffentlicht) und begründet damit den neuen globalen Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten – Common Reporting Standard (CRS). Zum anderen wird damit auch das Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich mit den USA, das sogenannte Lex FATCA und der gesamte Bereich der internationalen Zusammenarbeit und des Austauschs von Informationen im Bereich der Steuerverwaltung (einschließlich der Umsetzung der Richtlinie des Rates (EU) Nr. 2015/2376 und der Richtlinie des Rates (EU) Nr. 2016/881) implementiert.

In der Tschechischen Republik unterscheidet das Strafgesetzbuch prinzipiell die Straftat der Hinterziehung von Steuern, Gebühren und anderen Pflichtzahlungen gemäß § 240 des tschechischen Gesetzes Nr. 40/2009 Slg., Strafgesetzbuch in der gültigen Fassung und die Straftat der Nichtentrichtung der Steuer gemäß § 241. Strafbar ist gemäß § 243 des tschechischen Strafgesetzbuchs auch die Nichterfüllung der gesetzlichen Meldepflicht gegenüber der Steuerverwaltung, wenn der Täter dadurch die ordnungsgemäße und rechtzeitige Festsetzung der Steuer eines Dritten oder die Steuererhebung von einem Dritten in einem größeren Umfang bedroht. Für diese Straftaten kann gemäß § 240 des tschechischen Strafgesetzbuchs jede natürliche Person haftbar gemacht werden, die sich an der Steuerhinterziehung bewusst beteiligt hat, also direkt der Steuerzahler bei seiner Steuerpflicht, oder die jeweilige verantwortliche Person in jenem Fall, wenn die Steuerhinterziehung bei einer Körperschaft auftritt. Strafrechtlich verantwortlich kann gemäß § 241 des tschechischen Strafgesetzbuchs jede natürliche Person sein, die ihre gesetzliche Pflicht, Steuer abzuführen, in einem größeren Umfang nicht erfüllt. Für die Begehung dieser Straftaten kann eine strafrechtliche Sanktion auch einer juristischen Person auferlegt werden. Die strafrechtlichen Sanktionen für eine juristische Person können zum Beispiel die Auflösung der juristischen Person, der Einziehung von Vermögenswerten, einer Geldstrafe oder eines Tätigkeitsverbots sein.

Das Institut der tätigen Reue kennt im Bereich der Steuerkriminalität in der Tschechischen Republik zwei Varianten, die sogenannte allgemeine gemäß § 33 des tschechischen Strafgesetzbuches und besondere tätige Reue gemäß § 242 des tschechischen Strafgesetzbuches. Bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung kommt vor allem die Anwendung der allgemeinen tätigen Reue in Betracht. Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerzahler die Steuer völlig freiwillig, also nicht erst unter der Drohung von strafrechtlichen oder verwaltungsrechtlichen Sanktionen, nachträglich erklärt. Aufgrund dieser Voraussetzung muss die sogenannte tätige Reue noch vor der Eröffnung einer konkreten Kontrolluntersuchung durch die Finanzverwaltung der Tschechischen Republik ausgeübt werden.

Die Finanzverwaltung der Tschechischen Republik setzt in ihrer methodischen Anweisung (Geschäfts-Nr.: 83263/17/7700-20127-050164) aus dem Jahr 2017 fest, dass die Beurteilung der tätigen Reue auch weiterhin, und zwar ungeachtet der neuen Legislative hinsichtlich des CRS, jeweils durch die konkreten Umstände des Falles stattfinden muss und man dabei von der bisherigen Praxis der tschechischen Strafgerichte ausgehen kann. Gemäß der bisherigen herrschenden Rechtsprechung kann der Täter also vom Institut der tätigen Reue Gebrauch machen, wenn er sofort nach Erhalt der Aufforderung zur Beseitigung von Zweifeln auf diese Aufforderung unverzüglich reagiert, schädliche Folgen verhindert oder beseitigt und die geforderte Mitwirkung bei der korrekten Steuerfestsetzung leistet. Um tätige Reue handelt es sich dagegen nicht, wenn zwar noch kein Strafverfahren eröffnet wurde, aber die Straftat von den öffentlichen Stellen bereits entdeckt wurde. Die Beseitigung der schädlichen Folgen muss sich in Übereinstimmung mit § 148 Abs. 7 des tschechischen Gesetzes Nr. 280/2009 Slg., Steuerordnung, in der gültigen Fassung auch auf jene Veranlagungszeiträume beziehen, in denen die Frist für die Festsetzung der Steuer abgelaufen ist, das heißt auch auf verjährte Steuern.

Für den Fall, dass die Finanzverwaltung im Rahmen des automatischen Austauschs die Information über nicht angegebene Einkünfte eines der Steuersubjekte, die in ihre Zuständigkeit fallen, erhalten sollte, sollten daher aus Sicht der Behörden die Betroffenen zunächst aufgefordert werden, einen Nachweis der Herkunft von Einkünften oder Vermögenswerten und die ordnungsgemäße steuerliche Behandlung zu erbringen. Wenn das aufgeforderte Steuersubjekt die nicht besteuerten Einkünfte sofort nach Zustellung der Aufforderung meldet, der Finanzverwaltung die ordnungsgemäße Feststellung deren Höhe ermöglicht, eine nachträgliche Steuererklärung abgibt und die Steuer zusammen mit der bemessenen Strafsteuer bezahlt, dann wird der Steuerpflichtige gemäß der ständigen tschechischen Rechtsprechung erwarten können, dass er als ein reuiger Täter, der freiwillig gehandelt



und schädliche Folgen seiner strafbaren Handlung wirksam beseitigt hat, bezeichnet wird. Seine strafrechtliche Verantwortung würde erlöschen und die Verwaltungssanktion ähnlich einer Geldstrafe würde die einzige Sanktion bilden.

Eine andere Situation tritt hingegen dann ein, wenn die Finanzverwaltung nicht nur bloß einen Verdacht hat, sondern gemäß den im Rahmen des automatischen Austauschs oder aufgrund einer örtlichen Untersuchung gewonnenen Informationen bereits im Grunde genommen überzeugt ist, dass eine Straftat begangen wurde. In einem solchen Fall bleibt nur die Möglichkeit, nicht besteuerte Einkünfte zu melden und eine nachträgliche Steuererklärung bis zu jenem Zeitpunkt abzugeben, bevor der jährliche Informationsaustausch stattfindet, ansonsten besteht nur eine sehr geringe Wahrscheinlichkeit, dass die Anforderung der Freiwilligkeit einer solchen Handlung erfüllt wird.

Der automatische Informationsaustausch fand im vollen Umfang bislang nur zum 30.09.2017 statt. Nach unserer Wahrnehmung, ohne dass er in das Bewusstsein der tschechischen Öffentlichkeit gedrungen ist. Zum 30.09.2018 erfolgte ein weiterer Austausch. Tschechische Steuersubjekte mussten bis dahin im Zweifelsfall vom Institut der tätigen Reue und dadurch der Befreiung von einer eventuellen strafrechtlichen Verantwortlichkeit im Falle der Steuerhinterziehung Gebrauch gemacht haben.

## **VI. Zusammenfassung und Handlungsempfehlung für in Deutschland Steuerpflichtige**

Der Automatische Informationsaustausch stellt nicht nur die Finanzverwaltungen der Länder vor Herausforderungen. Auch für mit Steuerstrafrecht befasste Anwälte und Steuerberater in Deutschland ergeben sich im Rahmen der Mandatsbearbeitung neue Fragestellungen. Vielleicht kann hier der Blick über die jeweilige Ländergrenze – als eine Art Informationsaustausch zwischen Strafverteidigern – hinweg helfen, um neue, effektive Verteidigungsansätze zu generieren. In Deutschland Steuerpflichtige, die vom Informationsaustausch betroffen sind und gegenüber der Finanzverwaltung noch Sachverhalte offen legen wollen, haben nach unserem Dafürhalten noch bis zum Jahr 2020 Zeit für eine Selbstanzeige. Diese sollte dann auch immer noch strafbefreiende Wirkung haben. Die Betroffenen sollten allerdings bedenken, dass vor allem in Fällen, in denen bewusst verschleierte Maßnahmen zur Verhinderung einer Besteuerung in Deutschland getroffen wurden, bis dahin verstärkt Gegenstand der Rechtsprechung sein könnten. Diese wird nicht unbedingt zu Gunsten der Steuerpflichtigen ausfallen. Daher ist dringend anzuraten, noch nicht offengelegte Sachverhalte nunmehr sehr zügig nach zu erklären.

## Teilnehmende Länder

Diese Staaten nehmen am Common Reporting Standard teil.

- A Albanien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Aruba, Aserbaidshan, Australien
  - B Bahamas, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bermudas, Brasilien, Britische Jungferninseln, Bulgarien
  - C Chile, China (Volksrepublik), Cookinseln, Costa Rica, Curacao
  - D Dänemark, Deutschland
- 
- E Ecuador, Estland
  - F Färöer Inseln, Finnland, Frankreich
  - G Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Grönland, Guernsey
  - H Hongkong
- 
- I Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien
  - J Japan, Jersey
  - K Kaimaninseln, Kanada, Kasachstan, Katar, Kolumbien, Korea, Kroatien, Kuwait
  - L Lettland, Libanon, Liberia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg
- 
- M Macau, Malaysia, Malta, Marshallinseln, Mauritius, Mexiko, Monaco, Montserrat
  - N Nauru, Neuseeland, Niederlande, Nigeria, Niue, Norwegen
  - O Österreich
  - P Pakistan, Panama, Polen, Portugal
- 
- R Rumänien, Russische Föderation
  - S Samoa, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika
  - T Tschechische Republik, Türkei, Turks- und Caicosinseln
  - U Ungarn, Uruguay
- 
- V Vanuatu, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigtes Königreich
  - Z Zypern

## Die Autoren



### **Alexander Littich, LL.M.**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Betriebswirt (FH) Controlling und Steuern  
ECOVIS L + C Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Niederlassung Landshut  
Podewilsstraße 3, 84028 Landshut  
Deutschland  
Telefon: +49 871 96216-25  
[www.ecovis.com/steuerstrafrecht](http://www.ecovis.com/steuerstrafrecht)



### **Dr. jur. Janika Sievert, LL.M. Eur.**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Strafrecht, Fachanwältin für Steuerrecht,  
zertifizierter Compliance Officer (C. H. Beck)  
ECOVIS L + C Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Niederlassung Landshut  
Podewilsstraße 3, 84028 Landshut  
Deutschland  
Telefon: +49 941 8301-77  
[www.ecovis.com/steuerstrafrecht](http://www.ecovis.com/steuerstrafrecht)



### **Dr. Rainer Brandl**

Steuerberater, Partner  
LeitnerLeitner  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater  
Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz  
Österreich  
Telefon: +43 732 70 93-145  
[www.leitnerleitner.com](http://www.leitnerleitner.com)

**Daniel Holenstein**

lic.iur., Rechtsanwalt und eidg. dipl. Steuerexperte, Geschäftsführer  
SF & Partner Schweiz AG  
Zeltweg 7, 8032 Zürich  
Schweiz  
Telefon: +41 43 523 04 04  
[www.sfpartner.li](http://www.sfpartner.li)

**Mag. Thomas Hosp**

Wirtschaftsprüfer (Liechtenstein), Steuerberater (Österreich),  
LL.M. (International Tax Law)  
ECOVIS Kanzlei Mag. Thomas Hosp  
Landstrasse 158, 9494 Schaan  
Liechtenstein  
Telefon: +423 239 95 00  
[www.ecovis.com/liechtenstein](http://www.ecovis.com/liechtenstein)

**JUDr. Mojmír Ježek, Ph.D.**

Rechtsanwalt  
ECOVIS Ježek, advokátní kancelář s.r.o.:  
Betlémské nám. 6, 110 00 Prag 1  
Tschechische Republik  
Telefon: +420 226 236 600  
[www.ecovislegal.cz](http://www.ecovislegal.cz)



**Hinweis:** Eine Kurzfassung dieses Beitrags wurde in der Zeitschrift Praxis Steuerstrafrecht PStR 2018, 312 ff. veröffentlicht.

## Weitere Ecovis-Büros in Österreich und der Schweiz finden Sie hier:

### **ECOVIS Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Schmalzhofgasse 4  
1060 Wien  
Österreich  
Telefon: +43 1 59 92 20  
[www.ecovis.com/austria](http://www.ecovis.com/austria)

### **ECOVIS Rechtsanwaltskanzlei Dr. Gottfried Thiery**

Franziskanerplatz 6/1a  
1010 Wien  
Österreich  
Telefon: +43 1 512 2414 0  
[www.ecovis.com/austria](http://www.ecovis.com/austria)

### **ECOVIS ws&p ag**

Mühlebachstrasse 2  
8008 Zürich  
Schweiz  
Telefon: +41 44 268 25 55  
[www.ecovis.ch](http://www.ecovis.ch)

### **weber schaub & partner ag – Alliance Partner of ECOVIS International**

Mühlebachstrasse 2  
8008 Zürich  
Telefon: +41 44 268 25 25  
[www.weber-schaub.ch](http://www.weber-schaub.ch)

**Sie suchen Ecovis-Kollegen in anderen Ländern?** [www.ecovis.com/en](http://www.ecovis.com/en)

**Impressum:** ECOVIS AG Steuerberatungsgesellschaft, Ernst-Reuter-Platz 10, 10587 Berlin in Zusammenarbeit mit ECOVIS L + C Rechtsanwaltsgesellschaft mbH sowie LeitnerLeiter, SF & Partner Schweiz AG, ECOVIS Liechtenstein und ECOVIS Ježek

**Fachredaktion:** Ernst Gossert, Steuerberater; Ulf Knorr, Steuerberater; Andreas Hintermayer, Rechtsanwalt, Steuerberater

**Redaktion:** Gudrun Bergdolt, Leiterin Unternehmenskommunikation, Tel.: +49 89 5898-266, gudrun.bergdolt@ecovis.com

**Autoren:** Alexander Littich, Dr. Janika Sievert, Dr. Rainer Brandl, Thomas Hosp, Daniel Holenstein, Dr. Mojmír Ježek

**Grafik:** DUOTONE Medienproduktion

**Bildnachweis:** Titel: unter Verwendung von © Jane Kelly, shutterstock.com;

Seite 5, 8: Ecovis-Archivbilder

**Die Broschüre** „Die strafbefreiende Selbstanzeige in Zeiten des automatischen Informationsaustauschs“ ist sorgfältig recherchiert. Da sich die Gesetzeslage ständig ändert, übernehmen wir keine Haftung. Die Broschüre erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Alle Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Nutzung oder Vervielfältigung auch nur in Auszügen ist nur mit der Zustimmung von Ecovis möglich.

Stand: November 2018.

In Kooperation mit

**leitnerleitner**  
wirtschaftsprüfer steuerberater

**SF** | SF & Partner Schweiz AG  
Rechtsanwälte

### **Ihre Fragen?**

Sie haben die Broschüre gelesen und sind bei bestimmten Fragen unsicher? Oder Sie brauchen konkrete Unterstützung? Die Expertinnen und Experten von Ecovis helfen Ihnen gerne. Auch in grenzüberschreitenden Fragestellungen können wir auf unser internationales Netzwerk in über 70 Ländern zählen.

Über unsere Webseite finden Sie nahezu deutschlandweit Problemlöser:

**[www.ecovis.com/steuerstrafrecht](http://www.ecovis.com/steuerstrafrecht)**

oder Sie schreiben uns eine **E-Mail: [presse@ecovis.com](mailto:presse@ecovis.com)** – wir unterstützen Sie gerne.