

## Wochenschrift & umfassende Datenbank für Steuerberater

Steuerrecht

Wirtschaftsrecht

Betriebswirtschaft

Beruf

**Steuerrecht**

**Ausfall eines Darlehens, insbesondere Gesellschafterdarlehens, im Privatvermögen**, von Dr. P. Aigner 345

**Schenkungsteuer und vGA bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person**, von Dr. G. Erkis 350

**Der deutsche Steuerfahnder auf Mallorca**, von M. Olfen/W. Plattes/F. Meinecke 355

**Treaty Override verfassungsgemäß** (BVerfG v. 15.12.2015) (Anm. Mitschke) 359

**Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberufersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs und Gewährung einer Rente** (BFH v. 17.9.2015) 377

**Steuerneutrale Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer vor Realteilung der Mitunternehmerschaft** (BFH v. 16.12.2015) 385

**Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 5 EStG auch für die Gewerbesteuer** (BFH v. 3.12.2015) 387

**Qualifizierung des § 8c Abs. 1a KStG als unionsrechtswidrige Beihilfe durch EU-Kommission rechtens** (EuG v. 4.2.2016, GFKL Financial Services AG/Kommission) 390

**Wirtschaftsrecht**

**Blick ins Arbeitsrecht**, von M. Eckert 417

**Schätzung des Unternehmenswerts unter Zugrundelegung des erst nach Strukturmaßnahme und dafür bestimmtem Bewertungsstichtag entwickelten IDW-Standards** (BGH v. 29.9.2015) 424

**Betriebswirtschaft**

**Komplexitätsbewältigung durch Steuerberatung?**, von Prof. Dr. S. Eichfelder/P. Gurr 429

**Beruf**

**Die Rechtsprechung des IX. Zivilsenats des BGH zur Steuerberaterhaftung 2014/2015 (Teil II)**, von Prof. Dr. M. Gehrlein 434

Organ der Bundes-  
steuerberaterkammer



S. 345 bis 440 · 19. Februar 2016 · 54. Jahrgang  
[www.dstr.de](http://www.dstr.de)

# 7/16



# Der deutsche Steuerfahnder auf Mallorca

## Aufkommende strafrechtliche Risiken bei unentgeltlich genutzter Ferienfinca

Michael Offen, Willi Plattes und Fabian Meinecke\*

Der Beitrag untersucht die strafrechtlichen Risiken der steuerlichen (Nach-)Gestaltung von auf Mallorca unentgeltlich genutzten Ferienimmobilien insbesondere unter Berücksichtigung des automatisierten Datenaustauschs zwischen europäischen Ländern. Die strafrechtlichen Risiken dürfen in der Diskussion über den erforderlichen steuerlichen Handlungsbedarf nicht vernachlässigt werden. Die Rechtsentwicklung steuert auf die Inkriminierung von verdeckten Gewinnausschüttungen hin und wird Selbstanzeigen unausweichlich machen.

### 1. Das gefährdete balearische Idyll

„Mallorca – Lieblingsinsel der Deutschen“ – so oder so ähnlich beginnt mindestens jeder zweite Bericht über die größte der Baleareninsel nicht zu Unrecht. Das MallorcaMagazin schätzte 2013 die Anzahl der drittgrößten auf der Insel ansässigen Bevölkerungsgruppe auf etwa 30.000 von insgesamt ca. 1,1 Mio. Einwohnern.<sup>1</sup> Vor allem ortsungebundene deutsche Unternehmer nutzen die Inselruhe zum Leben und Arbeiten abseits von Konferenzräumen und Business Lounges und verbringen hier ihre Urlaubstage, auch weil Mallorca mit nur gut zwei Flugstunden von Frankfurt am Main für in Deutschland ansässige Familien gut zu erreichen ist.<sup>2</sup>

\* Michael Offen, Fachanwalt für Straf- und Steuerrecht sowie zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA), ist Partner der auf Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht spezialisierten Kanzlei Oberwetter & Offen Rechtsanwälte mit Niederlassungen in Hamburg und Berlin, Fabian Meinecke, M.A., ist Associate im Berliner Büro. Dipl.-Kfm. Willi Plattes, Asesor Fiscal, Steuerberater, ist Inhaber der Steuerberatung European@ccounting Center of Competence mit Sitz in Palma de Mallorca.

1 <http://mallorcamagazin.com/aktuelles/nachrichten/2013/04/23/37883/erstmal-weniger-deutscher-auf-mallorca.html>.

2 Siemers IStR 2015, 598 spricht treffend von der „Internationalisierung der Unternehmerfamilie“.

Im internationalen Steuerrecht tätige Berater wissen um die Gestaltungsmöglichkeiten bei im Gesellschaftsvermögen vorhandenem mallorquinischem Immobilienbestand. Viele Jahre wurde wegen der vermögenssteuerlichen und erbschaftsteuerlichen Vorteile sowie zur Vermeidung einer *Plusvalía* genannten kommunalen Wertzuwachssteuer die Gestaltung beraten, bei der Gesellschafter Immobilien einer Kapitalgesellschaft (meist einer spanischen, der deutschen GmbH vergleichbaren *Sociedad de responsabilidad limitada* [S.L.]) mietfrei nutzen und lediglich für laufende Kosten aufkommen.<sup>3</sup>

Mit einem „Paukenschlag“ hat der BFH dieser weitverbreiteten Gestaltung in steuerlicher Hinsicht eine Absage erteilt, indem die Nutzungsüberlassung an den oder die Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung nach Art. 10 Abs. 3 iVm Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien 1966 („DBA“), jedenfalls aber nach dessen Art. 6 Abs. 3 iVm Abs. 1 zu behandeln sei.<sup>4</sup> Mit der Qualifizierung der verdeckten Gewinnausschüttung

3 Haase DStR 2014, 1481 („beliebte Gestaltung“); Piltz DStR 2014, 684 (685); Binnewies/Wollweber DStR 2014, 628; vgl. Bornheim/Schnüttgen Stbg 2010, 489; Feldner/Härke ErbStB 2012, 147 (148); Siemers IStR 2015, 599 allg. zu den Fällen, in denen das Zwischenschalten einer Personengesellschaft (vor allem aus Haftungsgründen) sinnvoll ist.

4 BFH v. 12.6.2013 – IR 109-111/10, DStR 2013, 2100 (2102); zur entgegenstehenden Rechtsauffassung der Vorinstanz, FG Düsseldorf v. 29.10.2010 – 3 K 1239/09 E, DStRE 2011, 1452; vgl. auch Niedersächsisches FG v. 21.8.2003 – 11 K 499/98, DStRE 2004, 18; Haase DStR 2014, 1481 zufolge ist es „als erstaunlich zu bezeichnen, dass ein solcher Fall überhaupt einer höchstrichterlichen Klärung bedarf...“; es handle sich um „eine lupenreine vGA“; aA Piltz DStR 2014, 684 (687) („Zur Satire ist der Schritt nicht weit. Warum noch arbeiten? Legen Sie Ihr privates Haus und Ihr privates Auto in eine GmbH ein und nutzen Sie beides unentgeltlich. Schon erzielen Sie Einkünfte aus Kapitalvermögen“; im Übrigen liege eine verfassungswidrige Besteuerung trotz fehlender Leistungsfähigkeit vor); zu den Gestaltungsmöglichkeiten auch nach BFH v. 12.6.2013 – IR 109-111/10, DStR 2013, 2100: Fauteck/Fitzner/Strunk/Plattes, Immobilienkauf bei einer *Sociedad Limitada*, 2013, Kap. 24.2.2. Zur Rechtslage nach aktuellem DBA 2011 s. Art. 6 Abs. 1, 4 BGBl. II 2012, 22 f.

als Dividende iSd DBA gilt deutsches Besteuerungsrecht, nach dem der in Höhe des Mietwerts bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung vorliegende Vermögensvorteil des Gesellschafters als Kapitaleinkunft zu besteuern sei. Zahlungen zur Unterhaltung der Immobilie sollen als Einlagen zu behandeln sein, so dass diese der verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegengestellt werden können.<sup>5</sup> Das Urteil hat weltweite Relevanz für die Gestaltung, bei der Immobilienvermögen über Kapitalgesellschaften gekauft und unentgeltlich genutzt wird.

Im Hinblick auf die Verbreitung dieser Gestaltung hat die Suche nach Steueroptimierung nicht lange auf sich warten lassen. Es ist im Hinblick auf das BFH-Urteil etwa vorgeschlagen worden, zwischen Gesellschafter und Gesellschaft einen Mietvertrag zu angemessenen marktüblichen Bedingungen abzuschließen, das Institut der Einlagenrückgewähr gemäß §§ 27 KStG, 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG „nutzbar zu machen“, die Rechtsform zu einer GmbH & Co. KG zu wechseln oder den Ort der Geschäftsleitertätigkeit durch Sammeln „entkräftender Belege ... ohne dabei aber in eine unglaublich künstliche Gestaltung abzurufen“ ausschließlich in Spanien zu bestimmen.<sup>6</sup> Diese Überlegungen sind im Grundsatz zutreffend, bergen jedoch nicht zu unterschätzende strafrechtliche Risiken in Ansehung des seit Jahren zunehmenden Verfolgungseifers der Finanzämter.

## 2. Automatisierter Datenaustausch

Die Finanzämter können zunehmend auf vereinfachte Erhebungsmethoden zugreifen. Kaum überschätzt werden kann die Bedeutung des mit Beginn des Jahres 2015 durchgeführten automatisierten Datenaustauschs, der bereits jetzt dazu führt, dass sämtliche für die korrekte Besteuerung Deutscher relevanten Informationen von den ausländischen Behörden der teilnehmenden Staaten (zu denen auch Spanien gehört), an die zuständigen Finanzämter übermittelt wer-

5 Binnewies/Wollweber DStR 2014, 628 (630: „Die Einlagen wirken sich steuerrechtlich erst im Fall der Liquidation der Gesellschaft oder der Veräußerung der Gesellschaftsanteile aus“); Milatz/Christopeit BB 2015, 1750 (1751) weisen auf BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704 = BeckRS 1977, 22004079 hin, nach dem der gewährte Vorteil nur im Teil der verminderten Vermögensvermehrung liege, der die Gegenleistung des Gesellschafters übersteigt: „Ob sich die Finanzverwaltung aber von diesem Verständnis im Sinn einer ‚Nettobetrachtung der verdeckten Gewinnausschüttung‘ überzeugen lässt, erscheint unsicher.“

6 Im Einzelnen Milatz/Christopeit BB 2015, 1750 (1752 f.); zur Gestaltung über marktübliche Miete Piltz DStR 2014, 684 (686).

7 Offen/Meinecke Vgl. zum seit dem 1.1.2015 auf Grundlage des § 7 EUA-HiG erfolgenden Datenaustauschs betreffend Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, Pensionen und Eigentum aus Grundvermögen und Einkünfte daraus Offen, Der gläserne Steuerbürger auf Mallorca, Teile I und II, abrufbar unter <http://www.europeanaccounting.net/der-glaeserne-steuerbuenger-auf-mallorca.html>. Vgl. die Meldung des Newsdienst ZD-Aktuell 2014, 03883, nach der ab 2017 die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, Informationen über weitere Einkünfte, ua von Dividenden, sonstige Finanzstränge und Kontoguthaben, zu sammeln und automatisch auszutauschen; zu den im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Spanien und Deutschland v. 3.2.2011 geregelten Informationsaustausch s. das Ratifizierungsgesetz BGBl. II 2012, 34; infolge besserer Ermittlungsmöglichkeiten wird auch durch die Rspr. der Zweck der Selbstanzeige nicht mehr hauptsächlich in der Entdeckung unerkannter Steuerstrafaten gesehen, BGH v. 20.5.2010 – I StR 577/09, DStR 2010, 1133.

den.<sup>7</sup> Zu den übermittelten Daten gehören ua die Bilanzen von (spanischen) Kapitalgesellschaften.

Auf einen Schlag werden die Finanzämter die nachträgliche Besteuerung von Kapitaleinkünften aus verdeckter Gewinnausschüttung vornehmen können, sofern diese nicht bereits erklärt sind. Diese Situation ist in etwa damit vergleichbar, dass der eigene Name auf einer Steuer-CD entdeckt wird – es gibt dann kaum einen Grund, nicht sofort das Instrument der Selbstanzeige zu nutzen.<sup>8</sup> Es wäre nicht das erste Mal, dass die Behörden dazu antreten, einen, wie es im Behördenjargon gelegentlich heißt, „Sumpf trocken zu legen“. Da die Rechtslage mit dem Urteil des BFH geklärt zu sein scheint, wird es bei fehlenden Nacherklärungen betroffener Steuerpflichtiger eine Frage der Zeit sein, bis die Finanzämter das Strafrecht als Verfolgungsinstrument einsetzen.

## 3. Strafrechtliche Relevanz

Bislang völlig ausgeblendet werden die konkreten strafrechtlichen Risiken die auf Grundlage des automatisierten Datenaustauschs drohen. Ohne Übertreibung kann von einem strafrechtlichen „Pulverfass“ gesprochen werden.

### 3.1 Rechtslage vor BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10

Unstreitig ist zwar, dass wer sich auf seinen Berater verlassen und unter Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre<sup>9</sup> einer spanischen S.L., die nur Verluste macht, eine überlassene Ferienfinca nutzt, bis zum Urteil des BFH v. 12.6.2013 keine Steuerhinterziehung beging.

Für diese Überlegung sind keine strafrechtsdogmatischen Klimmzüge erforderlich. Da die Steuerhinterziehung als Vorsatzdelikt (§ 369 Abs. 2 AO, § 15 StGB) vom Täter mindestens die billigende Inkaufnahme des objektiven Tatbestands einer Steuerverkürzung verlangt<sup>10</sup>, macht sich nicht strafbar, wer auf seinen Berater vertraut und von einer legalen steuerlichen Gestaltung ausgeht.

Sollte die Gestaltung sich nachträglich als rechtswidrige Umgehung<sup>11</sup> erweisen, fehlt dem Steuerpflichtigen daher

8 Bei vollständiger Berichtigung von alle unverjährten Jahre einer Steuerart betreffenden Angaben tritt vollumfassende strafbefreiende Wirkung ein, vgl. Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, AO § 371 Rn. 386; Kohler in MüKoStGB, 2. Aufl. 2015, AO § 371 Rn. 309; zur Natur der Selbstanzeige („Persönlicher Strafaufhebungsgrund“) BGH v. 20.5.2010 – I StR 577/09, DStR 2010, 1133; v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, wistra 2004, 309 = NJW 2005, 2720; BayObLG v. 3.11.1989 – RReg. 4 St 135/89, wistra 1990, 159(162) = BayObLGSt 1989, 145; Gehm NJW 2010, 2162.

9 Auf eine solche außerbetriebliche Sphäre (der Liebhaberei wegen Gewinnlosigkeit) einer ausländischen Kapitalgesellschaft, (die es bei deutschen Kapitalgesellschaften nicht gibt, vgl. nur BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540 = DStR 1998, 1749), in der nach Auffassung von Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, Anm. 200, keine Kapitaleinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG anzunehmen sind, hatte der Steuerpflichtige in dem entschiedenen Fall seine Rechtsauffassung gestützt; eine solche ist aber nach Auffassung des BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, DStR 2013, 2100 (2101) unbeachtlich, „wenn die Gewinnlosigkeit gerade darauf beruht, dass die Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichtet“.

10 Schmitz/Wulf in MüKoStGB, 2. Aufl. 2015, AO § 370 Rn. 356.

11 Eine Umgehung von Steuergesetzen ist zwar nicht strafbar (§ 42 AO); die Schwelle zur Strafbarkeit wird aber überschritten, wenn die zur Umgehung gestalteten Verhältnisse nicht offengelegt werden, vgl. Ratschow in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 42 Rn. 15.

der Vorsatz: Wer seine Einkünfte nicht kennt, kann eine Steuerhinterziehung ebenso wenig begehen wie derjenige, der seine Einkünfte kennt, aber seine Steuerpflicht nicht.<sup>12</sup> Die Anforderung der Rechtsprechung, nach der vom Täter verlangt ist, dass er „den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will“<sup>13</sup> (Steueranspruchstheorie), ist nicht erfüllt. Der Täter befindet sich in einem Tatbestandsirrtum gemäß § 16 Abs. 1 StGB.<sup>14</sup>

Selbst wenn sich die Prophezeiung<sup>15</sup> erfüllt, dass der BGH eine (bislang hat der 1. Strafsenat dies ausdrücklich offen gelassen)<sup>16</sup> Abkehr von der Steueranspruchstheorie vornimmt, kann sich auf einen Verbotsirrtum berufen, wer zwar seine Pflichten und Einkünfte kennt, aber meint, nicht rechtswidrig zu handeln und daher kein Unrechtsbewusstsein hat.<sup>17</sup> Die Schwelle für einen unvermeidbaren, schuld ausschließenden Verbotsirrtum, der zur Straffreiheit führt, sind zwar auch für Laien hoch.<sup>18</sup> Wer über nachvollziehbare Beraterunterlagen verfügt, wird sich aber exkulpieren können, wenn nicht der Beratung eine reine Gefälligkeitsleistung zugrunde liegt<sup>19</sup> oder der Steuerpflichtige anderweitig Grund hatte, die Rechtswidrigkeit seines Handelns zu erkennen.<sup>20</sup> An diesen Voraussetzungen dürfte es in aller Regel fehlen.

Selbst wenn die Rechtslage vor dem 12.6.2013 unklar gewesen sein sollte – was sich im Hinblick auf die durch Piltz geäußerte Kritik insbesondere unter Berücksichtigung der Perspektive der Normadressaten kaum bestreiten lassen dürfte<sup>21</sup> –, hätte die Konsultation der höchstrichterlichen Rechtsprechung in dieser Frage keine Klarheit gebracht<sup>22</sup>, so dass die Auskunft der fachlich versierten Rechtsberater die Schuld ausgeschlossen hätte.

12 Joecks/Jäger/Randt (Fn. 8), AO § 369 Rn. 105; es kann sich aber eine Strafbarkeit nach dem „Auffangtatbestand“ des § 378 AO ergeben, vgl. BGH v. 13.1.1988 – 3 StR 450/87, NStZ 1988, 276; v. 23.2.2000 – 5 StR 570/99, NStZ 2000, 320 (321); v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160.

13 BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160; die zu prüfende Kenntnis von der steuerlichen Rechtslage bereitet regelmäßig besondere Schwierigkeiten, vgl. Schmitz/Wulf (Fn. 10), § 370 Rn. 357.

14 StRSpr, vgl. nur BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, wistra 2011, 465 = NStZ 2012, 160.

15 Meyberg PStR 2011, 308 (310).

16 BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, wistra 2011, 465 = NStZ 2012, 160.

17 Vgl. den Überblick über die Inhalte des Unrechtsbewusstseins bei Sternberg-Lieben/Schuster in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 17 Rn. 4.

18 Es ist aber nach Joecks in MüKoStGB, 2. Aufl. 2011, § 17 Rn. 49, zu berücksichtigen, dass der „Laie bei komplexen Rechtsfragen schnell an Grenzen stoßen“ kann.

19 Vgl. BGH v. 4.4.2013 – 3 StR 521/12, NStZ 2013, 461.

20 Zur str. Frage, ob die Kenntnis der Strafbarkeit des eigenen Handelns vorausgesetzt ist, Joecks (Fn. 18), § 17 Rn. 15 (pro Strafbarkeitserkenntnis) unter Anknüpfung an die Feuerbach'sche psychologische Zwangstheorie; Zabel GA 2008, 45; zur Gegenansicht Sternberg-Lieben/Schuster (Fn. 17), § 17 Rn. 5.

21 Piltz DStR 2014, 684 (687) („kein Steuerpflichtiger hat eine Chance, die steuerliche Behandlung dieses Alltagssachverhaltes vorauszusehen“).

22 Haase DStR 2014, 1481 (1482) zu BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, DStR 2013, 2100: „Man könnte manches hiervon mit guter Begründung auch anders entscheiden.“

### 3.2 Heutige Rechtslage

Eine solche unklare Rechtslage besteht heute nicht mehr. Man kann die Entscheidung des BFH zwar für falsch halten.<sup>23</sup> Wer sich mit ihr auseinandersetzt, muss aber erkennen, dass eine Steuerpflicht besteht oder – je nach Fallgestaltung – aus Vorsicht jedenfalls die Einkünfte soweit offen gelegt werden müssen, dass das FA über das Bestehen eines Steueranspruchs befinden kann.<sup>24</sup> Zwar kann dem Steuerpflichtigen in Unkenntnis der Rechtsprechungsänderung nach wie vor der Vorsatz fehlen – ob der Tatrichter ihm glaubt, ist aber immer und insbesondere in der hier besprochenen Situation „eine andere Frage“.<sup>25</sup>

Der direkt von der Entscheidung Betroffene wird sich – folgt man der Steueranspruchstheorie nicht – nach wie vor auf einen Verbotsirrtum berufen können.<sup>26</sup> Mit der eindeutigen Entscheidung hat der BFH eine Exkulpation wegen *unvermeidbaren* Verbotsirrtums aber für alle nachfolgenden Sachverhalte versperrt. Ein Verbotsirrtum wegen nicht erkannter Rechtswidrigkeit eigenen Handelns kann daher für alle heute zu entscheidenden Sachverhalte nur noch strafmildernde Wirkung haben.<sup>27</sup>

### 4. Strafrechtliche Risiken für Immobilienbesitzer

Weitere strafrechtsdogmatische Vorsatzfragen werden durch die proaktive Tätigkeit der Finanzbehörden aufgeworfen, die in Aussicht auf erhebliche Steuermehreinnahmen<sup>28</sup> bei entsprechenden Informationen auf Grundlage des automatisierten Datenaustauschs deutsche Gesellschafter von spanischen Kapitalgesellschaften mit der Aufforderung ansprechen, eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 18 AStG abzugeben.<sup>29</sup> Der Empfang eines solchen Schreibens kann Auswirkungen auf den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung haben.

Für die steuerstrafrechtliche Bewertung der Rechtslage ist § 370 AO der Ausgangspunkt.

23 Piltz DStR 2014, 684 (687).

24 Vgl. BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, NStZ 2000, 203; v. 19.12.1990 – 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266 (284) = NJW 1991, 1306 (1314).

25 Joecks/Jäger/Randt (Fn. 8), AO § 369 Rn. 105 unter Hinweis auf BGH v. 23.2.2000 – 5 StR 570/99, wistra 2000, 217 = NStZ 2000, 320, in dem sich der Steuerpflichtige auf einen Zeitungsartikel berufen hatte, nach dem bestimmte Renditen nicht zu versteuern gewesen seien; dem voluntativen Element des Vorsatzes wird gerade im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht wenig Bedeutung beigemessen, vgl. Ransiek/Hüls NStZ 2011, 678 (679).

26 Zur teilweise widersprüchlichen Kasuistik Lackner/Kühl, StGB, 28. Aufl. 2014, § 17 Rn. 7.

27 Fischer, StGB, 62. Aufl. 2015, § 17 Rn. 12.

28 Dass die Steuereinnahmen aus der beschriebenen Gestaltung im Blick der Finanzverwaltung stehen, folgt nach Kenntnis der Verf. ua aus in einigen Bundesländern erlassenen internen Richtlinien, die die Bearbeitung entsprechender Fälle an die Landesfinanzministerien übertragen.

29 Das proaktive Vorgehen der Finanzverwaltung bei strafrelevanten Gestaltungen ist regelmäßig problematisch. So hat die Finanzverwaltung etwa die sog. „Berliner Liste“ (vgl. <http://rsw.beck.de/cms/?toc=NZWiSt.10&docid=366832>), die die Prüfung von Geschäftspartnern und damit mittelbar die Vorsteuerabzugsberechtigung betreffende Kriterien enthält, verteilt und sich den Empfang bestätigen lassen. Ob hierdurch Unternehmer „bösgläubig“ gemacht werden, indem sie sich nach Erhalt der Liste nicht auf die Unkenntnis von der Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell berufen können, kann hier nicht abschließend entschieden werden.

#### 4.1 Steuerhinterziehung durch aktives Tun

Eine Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) käme nur dann in Betracht, wenn Steuerpflichtige nach Veröffentlichung des BFH-Urteils über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben machen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist weder steuer- noch strafrechtlich verboten und daher für sich allein keine Hinterziehung.<sup>30</sup> Da die praktischen Schwierigkeiten in diesem Bereich vor allem in der Feststellung des Umfangs der verkürzten Steuern bestehen, ist aber stets eine sorgfältige Ermittlung, Bewertung und Darstellung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich.<sup>31</sup> Wer dabei falsche Angaben macht, macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar.

Dies wäre etwa der Fall, wenn in Kenntnis von Einkünften aus verdeckter Gewinnausschüttung Angaben hierüber zwar gemacht, aber falsch erklärt werden. Falsche Angaben können daraus resultieren, dass der Kauf einer Immobilie deutlich unter dem Verkehrswert erfolgte mit dem Ziel, die Einkünfte möglichst gering zu halten.<sup>32</sup> Der BFH hatte unter Berücksichtigung der Lage und der Ausstattung des konkreten Objektes eine Miete von 6 % p.a. zuzüglich eines Gewinnaufschlages von 10 % p.a. angesetzt.<sup>33</sup> Auf eine Unkenntnis der steuerlichen Relevanz von Einkünften durch die Nutzungsüberlassung einer im Vermögen der Gesellschaft stehenden Immobilie wird sich der Steuerpflichtige – wie dargestellt – nicht mehr berufen können.

War schon der vereinbarte Kaufpreis der Immobilie höher als der beurkundete Kaufpreis, der anlässlich der Ermittlung von verdeckten Gewinnausschüttungen zur Kenntnis der Finanzbehörden gelangt, können weitere Steuerhinterziehungstaten, etwa durch Hinterziehung des Veräußerungsgewinns durch den Verkäufer, sowie Beteiligung des Erwerbers und Geldwäsche (§ 261 StGB) im Raum stehen, wenn die verschleierte Differenz aus un versteuerten Beträgen entrichtet wird.<sup>34</sup>

#### 4.2 Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Auch durch bloße Untätigkeit kann es zu einer Hinterziehung der Einkünfte aus verdeckter Gewinnausschüttung kommen. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO macht sich wegen (echten)<sup>35</sup> Unterlassens strafbar, wer die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Ein pflichtwidriges Unterlassen iSv § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist dann gegeben, wenn die Abgabefrist für die Steuererklärung oder die sonstige Erklärungsfrist verstrichen ist.<sup>36</sup> Dies ist in der Regel der 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 S. 1 AO), wenn nicht eine Fristverlängerung

gemäß § 109 AO gewährt wurde oder das FA eine kürzere Frist gesetzt hat.

*Schmitz/Wulf*<sup>37</sup> weisen darauf hin, dass die Folge von § 149 Abs. 2 S. 1 AO für die Abgabe der Feststellungserklärungen nach dem Außensteuergesetz unklar ist. § 18 Abs. 3 AStG iVm § 149 Abs. 2 AO könnte demnach zur Abgabe der Feststellungserklärung fünf Monate nach Ablauf des Veranlagungsjahres in dem der Hinzurechnungsbetrag als zugeflossen gilt, verpflichtet. Wenn der Zufluss nach dem AStG einen „gesetzlich bestimmten Zeitpunkt“ darstellt, würde dieser allerdings unmittelbar die fünf-Monatsfrist auslösen. Strafrechtlich wird auf den späteren Zeitpunkt abzustellen sein, so dass eine Strafbarkeit mit Ablauf des Monats Mai im übernächsten des Jahres, in dem der Gewinn erzielt wurde, eintritt.<sup>38</sup>

Wer Post vom FA mit der Aufforderung einer Abgabe der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften gemäß § 18 AStG bekommen hat, macht sich bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen<sup>39</sup> wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar. Zwar wird in vielen Fällen ein Verbotsirrtum zugunsten des Steuerpflichtigen streiten. Da dieser nach der Entscheidung des BFH nur noch strafmildernd berücksichtigt werden kann, steht dieser einer schuldhaften Steuerhinterziehung dem Grunde nach nicht mehr entgegen.

#### 5. Steuerstrafrechtliche Remediation durch Selbstanzeigen?

Bislang sind noch keine beendeten oder eingeleiteten Strafverfahren wegen nicht erklärter verdeckter Gewinnausschüttung (fach-)öffentlich bekannt geworden. Die Zurückhaltung der Finanzbehörden jedenfalls bei der strafrechtlichen Verfolgung nicht erklärter Kapitaleinkünfte aus verdeckter Gewinnausschüttung dürfte einer „Stillhaltephase“ geschuldet sein, in der die betroffenen Steuerpflichtigen durch Anschreiben zur Nacherklärung entsprechender Einkünfte angehalten werden sollen. Wer durch das BFH-Urteil v. 12.6.2013 vor Ablauf der Festsetzungsfrist von der Fehlerhaftigkeit bereits gemachter Angaben erfährt, kann diese noch gemäß § 153 AO unverzüglich richtigstellen.<sup>40</sup> Darüber hinaus kann eine Berichtigung nur noch als strafbefreiende Selbstanzeige gewertet werden.

Gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ist eine strafbefreiende Selbstanzeige zwar ausgeschlossen, wenn die Tat, für die eine Selbstanzeige abzugeben ist, schon teilweise oder vollständig „entdeckt“ ist. Da die Tat nach ständiger Rechtsprechung des BGH erst dann entdeckt ist, „wenn bei vorläufiger Tat-

30 Jäger in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 370 Rn. 53; Wassermeyer BB 1989, 1382.

31 BGH v. 6.7.2004 – 5 StR 333/03, NStZ 2005, 106.

32 BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, DStR 2013, 2100.

33 BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, DStR 2013, 2100.

34 Schmitz/Wulf (Fn. 10), § 370 Rn. 492; Wulf wistra 2008, 321 (327), zu den „weitreichenden Problemen“ der (gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung) als Vortat der Geldwäsche.

35 BGH v. 1.2.2007 – 5 StR 372/06, NJW 2007, 1294; Jäger (Fn. 30), § 370 Rn. 60a.

36 Jäger (Fn. 30), § 370 Rn. 72 ff.

37 Schmitz/Wulf (Fn. 10), § 370 Rn. 291.

38 Schmitz/Wulf (Fn. 10), § 370 Rn. 291: „Der Gewinn des Jahres 01 wird als Hinzurechnungsbetrag im Jahr 02 erfasst, die Erklärungsfrist endet dann frühestens zum 31.5.2003.“

39 Für die Unterlassenvarianten gelten dieselben Erwägungen wie bei aktivem Handeln, Ransiek/Hüls NStZ 2011, 678 (681), so dass sich die Frage, ob der Täter neben der Pflicht zur Abgabe steuerlich erheblicher Erklärungen auch die steuerliche Erklärungs- oder Handlungspflicht als solche kennen muss, relativiert.

40 Im Einzelnen Rätke in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 153 Rn. 7, 20; die Anzeigepflicht gilt nicht für Eheleute untereinander, Jesse BB 2011, 1431.

## RECHTSPRECHUNG

bewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist<sup>41</sup>, dürften sogar die Anschreiben der Finanzbehörden die Möglichkeit einer Strafbefreiung ohne Weiteres noch nicht sperren. Die Kenntniserlangung von der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung einer gesellschaftseigenen Immobilie als „Steuerquelle“<sup>42</sup> stellt für sich allein ebenso wenig eine Tatentdeckung dar wie die Feststellung des FA, dass die Frist für die Einreichung einer Steuererklärung oder Voranmeldung verstrichen ist.<sup>43</sup> Bei Hinzutreten weiterer Umstände des Einzelfalls, wenn etwa falsche oder unvollständige Angaben aus Steuererklärungen des Pflichtigen hinzutreten, kann die Tat allerdings bereits entdeckt sein. Auf fehlenden Vorsatz kann sich der Steuerpflichtige in diesem Fall nicht berufen, weil ein Schluss auf

41 BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146; v. 5.4.2000 – 5 StR 226/99, NStZ 2000, 427; v. 10.2.1988 – 3 StR 502/87, BeckRS 1988, 31098756; v. 13.5.1983 – 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415.

42 Vgl. Jäger (Fn. 30), § 371 Rn. 60a.

43 OLG Hamburg v. 27.1.1970 – 2 Ss 191/69, NJW 1970, 1385.

vorsätzliches Handeln für eine „Entdeckung“ der Tat noch nicht erforderlich ist.<sup>44</sup>

## 6. Ausblick

Ob es zu einer „Mallorca-Welle“ von Selbstanzeigen kommt, bleibt abzuwarten. Aufgrund der Entwicklung der letzten Jahre hin zu höheren Strafen bei Steuerdelikten und einer aktiveren Ermittlungstätigkeit der Finanzämter, wird für Betroffene wegen des Novums eines automatisierten Datenaustauschs absehbar kein Weg an einer Selbstanzeige vorbeiführen. Solange diese Möglichkeit nicht versperrt ist, sollte von ihr Gebrauch gemacht werden. Denn da den Finanzbehörden die maßgeblichen Daten schon in erheblichem Umfang vorliegen, werden wegen der erwarteten Einnahmen bei ausbleibenden Nacherklärungen absehbar auch strafrechtliche Mittel ausgeschöpft werden.

44 BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146; aA Keller/Kelnhöfer wistra 2001, 369.