

## Sonderausgabe

Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz

**bws**  
& **Trewitax**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft



**Excellence in Audit · Tax · Consulting**  
**30 Jahre Expertise zu Steuerthemen Deutschland–Schweiz**

Trewitax-Standorte: Freiburg · Singen · Dresden · Zürich · St. Gallen · Kreuzlingen · Bregenz

**Dr. Christian Rode**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht,  
Partner Gillmeister Rode Trüg  
kanzlei@ghr-strafrecht.de

**Günter Maier**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Geschäftsführer BWS GmbH  
g.maier@bwsconsulting.de

**Winfried Ruh**  
Steuerberater, Fachberater für Inter-  
nationales Steuerrecht, Geschäftsführer  
Graf Kanitz Steuerberatungsges. mbH  
ruh@grafkanitz.de

# Selbstanzeige: Aktuelle Entwicklungen und Praxishinweise



**Dr. Christian Rode**



**Günter Maier**



**Winfried Ruh**

Die Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-Revision) um eine sogenannte «grosse Auskunfts-klausel» wurde zwischen Deutschland und der Schweiz vereinbart; es steht noch die Ratifizierung durch die Parlamente aus. Sie soll zum 1. Januar 2011 rückwirkend in Kraft treten. Parallel und unabhängig von der DBA-Revision sollen die gebildeten deutsch-schweizerischen Verhandlungskommissionen im Verlaufe des Jahres 2011 versuchen, einen Konsens für ein besonderes Abkommen zu einer anonymisierten Abgeltungsteuer für die Vergangenheit zu erreichen; ob dies gelingt, kann zum heutigen Zeitpunkt kaum seriös beurteilt werden. Angesichts dieser fragilen Situation hat die Attraktivität der Selbstanzeige als einzige Möglichkeit zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit nicht abgenommen. Hierfür ist – neben der Angst vor der Tatentdeckung – in erster Linie eine geordnete Vermögensnachfolge ausschlaggebend, schliesslich will man den

Erben geordnete Verhältnisse hinterlassen. Dies gilt umso mehr, als das Bundesverfassungsgericht in einer ersten Entscheidung keine Bedenken gegen die Verwertung der Daten aus der Liechtensteiner Steuer-CD geäussert hat.

Die Selbstanzeige, die einen historischen Vorläufer bereits seit 1919 in der Reichsabgabenordnung (RAO) hatte, ist in § 371 Abgabenordnung (AO) geregelt und war seit jeher rechtspolitisch umstritten. Die Befürworter verweisen mit unterschiedlichen Argumenten und Gewichtungen sowohl auf fiskalische als auch kriminalpolitische Begründungen. Die fiskalischen Argumentationsstränge stellen auf die Chance zur Erschliessung unbekannter Steuerquellen ab und gehen davon aus, dass eine vollständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auch vor dem Hintergrund von Prüfungs- und Kontrollmöglichkeiten nicht zu erlangen sei. Die kriminalpolitischen Erwägungen stellen Überlegungen,

dem Steuerpflichtigen eine «goldene Brücke zurück in die Steuerehrlichkeit» zu bauen, in den Mittelpunkt ihrer Argumentation. Dabei ist die Möglichkeit der Erlangung vollständiger Straffreiheit für bereits vollendetes und strafrechtlich sanktioniertes Unrecht immer Ausgangspunkt für verfassungsrechtliche Kritik gewesen. Die Reparabilität und die vollständige Wiedergutmachung der Rechtsgutverletzung führe bei anderen Vermögensdelikten auch nicht zur Erlangung vollständiger Straffreiheit. Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch die Selbstanzeige stets für verfassungskonform gehalten. Durch den Ankauf von massenhaften Steuerdaten aus Liechtenstein und der Schweiz ist Bewegung in die Diskussion um die Selbstanzeige gekommen. Der Bundesgerichtshof hat in einer Entscheidung vom Mai 2010 eine sehr viel restriktivere Auslegung der Vorschriften zur Erlangung vollständiger Straffreiheit vorgenommen. Der Gesetzgeber bereitet eine Gesetzes-

änderung vor, die – entgegen zunächst anders lautenden Ankündigungen – zu keiner grundsätzlichen Abschaffung der Selbstanzeige führen soll. Der folgende Beitrag stellt zunächst die gegenwärtig geltende Rechtslage unter Berücksichtigung des aktuellen Stands der Reformüberlegungen dar. Daran anschliessend werden häufig auftretende Praxisfragen bei der Ermittlung der nachzuerklärenden Einkünfte behandelt und mit Beispielen illustriert.

## 1. Die Selbstanzeige nach der geltenden Rechtslage in § 371 AO

Die Absätze 1 bis 3 des § 371 AO lauten:

- (1) Wer in den Fällen des § 370 AO unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.
- (2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn
  1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
    - a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
    - b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bussgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist oder
  2. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.
- (3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für einen an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, soweit er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

Die Selbstanzeige hat damit als positive Wirksamkeitsvoraussetzungen die Nachholung unterlassener oder die Korrektur unrichtiger Angaben gegenüber den Finanzbehörden und die vollständige Begleichung der verkürzten Steuern. Die sogenannten negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen sind die Sperrwirkungstatbestände des Absatzes 2. Nach den dort niedergelegten Zeitpunkten soll eine Selbstanzeige nicht mehr möglich sein, weil die Erreichung des fiskalpolitischen Zwecks der Erschliessung neuer Steuerquellen bei derart unfreiwilligen Selbstanzeigen nicht mehr erreichbar scheint.

### 1.1 Notwendiger Inhalt einer Selbstanzeige

Die notwendige Berichtigungserklärung im Sinne von § 371 Abs. 1 AO verlangt wahrheitsgemässe Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen. Der Steuerpflichtige muss unrichtige, unvollständige oder fehlende Angaben durch richtige oder vollständige ersetzen. Die Berichtigung muss sich auf steuerlich erhebliche Tatsachen erstrecken. Der Steuerpflichtige muss die von ihm verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang darlegen. Dabei bedarf es keiner besonderen Form. Der Steuerpflichtige ist insbesondere nicht verpflichtet, amtliche Vordrucke zu verwenden. Es genügt ein einfaches Schreiben, in dem die korrekten Besteuerungsgrundlagen dem Finanzamt mitgeteilt werden.

Dabei muss das Finanzamt aufgrund der wahrheitsgemässen Angaben des Anzeigenerstatters in der Lage sein, die Steuern ohne langwierige eigene Nachforschungen richtig festzusetzen. Das Finanzamt darf nicht auf die weitere Mithilfe des Anzeigenerstatters angewiesen sein oder die Notwendigkeit bestehen, weitere umfangreiche Ermittlungen durchzuführen. Die blossе Übersendung von Unterlagen, aus denen sich die Besteuerungsgrundlagen ermitteln lassen, beispielsweise Buchführungsunterlagen, reicht daher für die Erstattung einer wirksamen Selbstanzeige nicht aus. Es reicht auch nicht, wenn der Steuerpflichtige lediglich die Unrichtigkeit seiner bisherigen Erklärungen einräumt und ankündigt, die korrekten Besteuerungsgrundlagen mitteilen zu wollen. Ist eine exakte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dem Steuerpflichtigen zunächst nicht möglich, ist ihm anzuraten, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (genauer dazu unten).

Unschädlich für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige ist es, wenn das Finanzamt Ermittlungen anstellt, um die Richtigkeit und Vollständigkeit einer Selbstanzeige zu überprüfen, soweit diese Ermittlungen keine abweichenden Besteuerungsgrundlagen zu Tage fördern.

Der Steuerpflichtige ist nicht gehalten, für seine Berichtigungserklärung ausdrücklich den Terminus Selbstanzeige zu verwenden. Er muss auch kein Geständnis der zuvor begangenen Steuerhinterziehung abgeben, er darf die Strafbarkeit seines bisherigen Verhaltens sogar explizit bestreiten. Er darf seine Berichtigungserklärung ausdrücklich als blossе Nachklärung im Sinne von § 153 AO bezeichnen. § 153 AO normiert eine Pflicht des Steuerpflichtigen,

eine nachträglich erkannte Unrichtigkeit seiner früheren Erklärung zu korrigieren.

### 1.2 Die persönliche Reichweite der Selbstanzeige

Straffreiheit erlangt nach § 371 AO nur, wer unterlassene Angaben nachholt oder unrichtige Angaben korrigiert. Die Selbstanzeige ist ein *persönlicher Strafaufhebungsgrund*, der nur für denjenigen Täter oder Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe) gilt, der die Selbstanzeige erstattet. Sofern also mehrere Täter oder Teilnehmer eine Steuerhinterziehung begangen haben, beispielsweise Eheleute im Rahmen ihrer gemeinsamen Erklärung oder ein Steuerpflichtiger zusammen mit seinem Berater oder ein Steuerpflichtiger mit Hilfe eines Bankmitarbeiters als Gehilfen, erlangt Straffreiheit nur, wer eine Selbstanzeige erstattet. Will der Mittäter oder Gehilfe Straffreiheit erlangen, muss er also eine eigene Selbstanzeige abgeben oder sich der Selbstanzeige des Täters bei der Abgabe anschliessen. Die Koordinierung von Selbstanzeigen und die vollständige Berücksichtigung aller Beteiligten ist eine besondere Herausforderung für den Berater. Die Abgabe durch einen bevollmächtigten Vertreter ist möglich. Sie setzt eine entsprechende Vollmacht, die jedoch nicht schriftlich vorliegen muss, voraus.

### 1.3 Nacherklärungszeiträume

Die steuerliche Selbstanzeige muss jedenfalls diejenigen Veranlagungszeiträume umfassen, die strafrechtlich noch nicht verjährt sind. Die reguläre strafrechtliche Verjährung (Verfolgungsverjährung) beträgt fünf Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. § 370 Abs. 1 AO). Dabei beginnt die Verjährung gemäss § 78a StGB an dem Tage, an dem die Tat beendet wurde. Bei Steuerdelikten ist dies regelmässig der Erlass des ersten auf die unvollständige Steuererklärung folgenden unrichtigen Steuerbescheides. Bei Unterlassen der Abgabe einer Steuererklärung bei Veranlagungssteuern liegt Tatbeendigung dann vor, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den massgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat.

Die Berechnung der noch nicht strafverfolgungsverjährten Taten kann im Einzelfall schwierig sein. Es ist insoweit unbedingt auf die Hilfe eines versierten Beraters zurückzugreifen. Das Unterlassen einer Selbstanzeige für noch nicht strafverfolgungsverjährte Taten bei gleichzeitiger Abgabe für andere Besteuerungszeiträume führt regelmässig zu einer Tatentdeckung für die Zeiträume, für die eine Selbstanzeige nicht

abgegeben wurde, so dass auch eine nachträgliche Korrektur einer zunächst nicht auf alle Besteuerungszeiträume erstreckten Selbstanzeige regelmässig ausgeschlossen sein dürfte.

In den *besonders schweren Fällen* der Steuerhinterziehung gemäss § 370 Abs. 3 Nr. 1–5 AO beträgt die Verfolgungsverjährung gemäss § 376 Abs. 1 AO zehn Jahre. Ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung liegt namentlich dann vor, wenn der Täter

1. in grossem Ausmass Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt
2. seine Befugnis oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht,
3. die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht,
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt oder
5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten der Steuerhinterziehung verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt.

Praktische Relevanz entfaltet dabei das Regelbeispiel der Verkürzung von Steuern in grossem Ausmass. Starre oder gar gesetzlich normierte Wertgrenzen existieren insoweit nicht. Festzustehen scheint insoweit, dass jedenfalls bei EUR 500.000,00 Steuerverkürzung von einer Steuerverkürzung groben Ausmasses auszugehen ist, zum Teil wird in Literatur und Rechtsprechung eine Grenze von sogar nur EUR 50.000,00 vertreten. Der Bundesgerichtshof scheint eine Grenze von ca. EUR 100.000,00 zu favorisieren. Weitestgehend ungeklärt ist auch, ob diese Wertgrenzen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum oder in der Addition verschiedener Veranlagungszeiträume vorliegen müssen. Aus dem Umstand, dass aus einer nicht hinreichend bestimmten Norm erhebliche Auswirkungen im Hinblick auf die Strafverfolgungsverjährung erwachsen können, resultieren verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre.

Für die Praxis bedeutet dies, im Zweifelsfall eine Selbstanzeige die den 10-jährigen Verjährungszeitraum umfasst, abzugeben. Dies ist steuerlich unschädlich, weil die steuerliche Verjährung, die sogenannte Festsetzungsfrist, in Fällen der Steuerhinterziehung ohnehin verlängert ist und gem. § 171 AO zehn Jahre beträgt (Einzelheiten dazu unten).

#### 1.4 Adressat der Selbstanzeige

Nach dem Wortlaut des § 371 AO ist die Selbstanzeige nur bei «der Finanzbehörde» zu erstatten. In § 6 AO sind die verschiedenen Finanzbehörden der Bundes- und Landesfinanzverwaltung genannt. Nach herrschender Meinung muss die Berichtigungserklärung bei der im Einzelfall *örtlich und sachlich zuständigen Finanzbehörde* eingehen. Regelmässig ist dies das Veranlagungsfinanzamt.

#### 1.5 Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen (Sperrwirkungstatbestände)

§ 371 Abs. 2 AO bestimmt die sogenannten Sperrwirkungstatbestände, bei deren Vorliegen eine Selbstanzeige verspätet und damit unwirksam ist.

Diese Ausschlussgründe spiegeln als Ausdruck des Prinzips der Freiwilligkeit den fiskalpolitischen Zweck der Selbstanzeige, nämlich die Erschliessung bislang unbekannter Steuerquellen, wieder. Die Wohltat der Straffreiheit soll dem Steuerhinterzieher dann nicht mehr zugute kommen, wenn ein Festhalten an der ursprünglich geplanten Steuerhinterziehung ohnehin nicht mehr möglich wäre.

§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO beschreibt eine *sachbezogene Sperrwirkung*. Danach ist eine Selbstanzeige nicht mehr möglich, wenn ein Amtsträger zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat erschienen ist. Steuerliche Prüfung ist jede rechtmässige Massnahme der Finanzbehörde, die der Ermittlung und Erfassung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen dient und das Ziel richtiger und vollständiger Steuerfestsetzung verfolgt. In der Praxis relevant ist der Fall der Aussenprüfung im Sinne von § 193 AO. Die gegenwärtig geltende Fassung gibt dem Steuerpflichtigen also im Zeitraum zwischen *Prüfungsanordnung* und *Beginn der Prüfung* die Gelegenheit zur Selbstanzeige (vgl. im Gegensatz dazu die beabsichtigte gesetzliche Neufassung, genauer dazu unter 3.). Die Anordnung einer Aussenprüfung ist daher für den steuerlichen Berater Anlass, die Notwendigkeit einer Selbstanzeige mit dem Steuerpflichtigen zu erörtern.

§ 371 Abs. 2 Nr. 1b AO beschreibt eine *tatbezogene Sperrwirkung*. Sobald dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bussgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist, ist eine Selbstanzeige ausgeschlossen. Dabei

ist es gleichgültig, aus welchen Umständen die Einleitung eines Strafverfahrens resultiert. Für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ist der sogenannte prozessuale Anfangsverdacht ausreichend. Dieser ist dann gegeben, wenn die blosse Möglichkeit einer Steuerhinterziehung besteht.

§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO beschreibt eine *personenbezogene Sperrwirkung*. Die Selbstanzeige ist dann verfristet, wenn die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Das Vorliegen dieses Ausschlussgrundes ist in der Praxis am schwierigsten zu bestimmen. Der Ausschlussgrund besteht aus objektiven und subjektiven Elementen. Während das objektive Element in der Praxis unproblematisch ist, weil die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens in den Akten der Finanzverwaltung zu dokumentieren ist, stellt das Wissen des Täters um diese Einleitung oder die Annahme, der Täter habe bei verständiger Würdigung damit rechnen müssen, in der Praxis erhebliche Probleme dar. Nach richtiger Auffassung sind die Sperrwirkungstatbestände, weil sie faktisch strafbegründend wirken und damit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot unterliegen, restriktiv auszulegen. Umstritten und noch nicht abschliessend geklärt ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen bei Massenverfahren wie dem Ankauf von Daten-CDs die in der Presse kolportierten Inhalte über den mutmasslichen Inhalt der Daten-CDs und die Herkunft der Daten zu dem Ausschlussgrund führen können.

#### 1.6 Die Vollständige Begleichung der hinterzogenen Steuer als Wirksamkeitsvoraussetzung

Nach § 371 Abs. 3 AO hängt die Wirksamkeit der Selbstanzeige davon ab, dass der Beteiligte, Täter oder Teilnehmer, die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

Dabei ist die in § 371 Abs. 3 AO genannte Frist nicht identisch mit der Fälligkeit der Steuerforderungen. Die Strafverfolgungsbehörden, also die Straf- und Bussgeldsachenstelle beim Finanzamt oder die Staatsanwaltschaft haben eine eigene strafprozessuale Frist für die Entrichtung der verkürzten Steuern zu benennen. Diese muss angemessen sein. Sie kann im Einzelfall kürzer aber auch länger sein als die Frist, innerhalb der die Steuerforderung fällig ist.

Neben der Wiedergutmachung des *Handlungsunrechtes* durch Korrektur der unrichtigen oder vollständigen Angaben in der Steuererklärung setzt eine wirksame Selbstanzeige, also auch die vollständige Wiedergutmachung des *Erfolgsunrechtes*, voraus. Die Unmöglichkeit, also beispielsweise das Fehlen finanzieller Mittel, um die Steuer vollständig begleichen zu können, entlastet den Täter nicht.

### 1.7 Rechtsfolgen

Eine wirksame Selbstanzeige führt zur *Straffreiheit*. Die Selbstanzeige ist ein Strafaufhebungsgrund. Derjenige Beteiligte, der eine wirksame Selbstanzeige abgegeben hat, erlangt für bereits verwirklichtes Kriminalunrecht Straffreiheit.

Die Selbstanzeige wirkt lediglich im strafrechtlichen Bereich. Ausserstrafrechtliche Folgen der Tat, beispielsweise Disziplinarmassnahmen gegen einen Beamten, bleiben zulässig. Die Selbstanzeige stellt insoweit lediglich einen *Strafmilderungsgrund* dar.

Die «verunglückte», also unwirksame Selbstanzeige, beispielsweise wegen Verspätung gemäss § 371 Abs. 2 AO oder wegen der Unmöglichkeit der vollständigen Begleichung der Steuern, stellt einen strafrechtlichen *Strafmilderungsgrund* dar. Von daher kann es auch bei absehbarem Unvermögen, die Steuern entrichten zu können, angeraten sein, eine Selbstanzeige abzugeben.

## 2. Der Beschluss des Bundesgerichtshofes vom 20. Mai 2010 (1 StR 577/09)

Mit Beschluss vom 20. Mai 2010 hat der Bundesgerichtshof das System der Selbstanzeige in zwei entscheidenden Bereichen neu justiert. Er hat einerseits die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige, die zur Straffreiheit für den selbstangezeigten Teil führt, für unzulässig erklärt und andererseits die Sperrwirkungstatbestände weiter, für den Täter und Steuerpflichtigen nachteiliger ausgelegt. Die Abschaffung der Teilselbstanzeige ist eine massive Rechtsprechungsände-

rung, die nach Auffassung gewichtiger Stimmen in der steuerstrafrechtlichen Literatur dem Wortlaut des § 371 AO entgegenläuft.

### 2.1 Abschaffung der Teilselbstanzeige

Der Bundesgerichtshof hat ausgeführt, dass es für die Wirksamkeit der Selbstanzeige erforderlich sei, dass der Täter vollständig zur Steuerehrlichkeit zurückkehre und mit nunmehr vollständigen und richtigen Angaben «reinen Tische mache». Er argumentiert mit dem kriminalpolitischen Zweck der Selbstanzeige, dem Steuerhinterzieher einen Anreiz, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren, zu geben. Nur wer diesem Anreiz vollständig folgt, kann Straffreiheit erlangen.

Während bisher aus der Formulierung in § 371 AO, der Täter erlange insoweit Straffreiheit, wie er unrichtige und unvollständige Angaben berichtigt, geschlossen wurde, der Täter könne auch einzelne Fehler bei der Steuererklärung korrigieren und für diesen Teil Straffreiheit erlangen, führt nach der Auffassung

CH-D Dienstleistungen

## Inkassodienst

Die Handelskammer Deutschland–Schweiz führt seit Jahren Einziehungsverfahren für

■ **deutsche Gläubiger mit Schweizer Schuldern**

sowie für

■ **schweizerische Gläubiger mit deutschen Schuldern**

durch.

Sofern Sie sich für diesen Inkassodienst interessieren, melden Sie sich bitte per Email an: [auskunft@handelskammer-d-ch.ch](mailto:auskunft@handelskammer-d-ch.ch) oder bei unserem Inkassodienst Telefon +41 (0)44 283 6167.

Bitte teilen Sie uns mit, ob es sich um einen Forderungseinzug in der Schweiz oder in Deutschland handelt.

Handelskammer Deutschland–Schweiz  
Tödistrasse 60, CH-8002 Zürich  
[www.handelskammer-d-ch.ch](http://www.handelskammer-d-ch.ch)



Handelskammer  
Deutschland Schweiz

des BGHs eine Teilselbstanzeige nicht zur partiellen Straffreiheit. Der Täter ist auch für den selbstangezeigten Teil zu bestrafen.

## 2.2 Korrekturen bei der Auslegung der Sperrwirkungstatbestände

Der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO zweite Alternative bestraf nach bisheriger Auslegung nur solche Taten, die vom Ermittlungswillen des erscheinenden Amtsträgers erfasst waren. Nach neuer Auffassung des BGHs sollen jedoch alle Taten, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in sachlichem Zusammenhang stehen, gesperrt sein. Das sind jedenfalls die Fälle, in denen die neuen Tatvorwürfe lediglich andere Besteuerungszeiträume hinsichtlich der selben Steuerart bei identischer Einkunftsquelle betreffen. Der bislang verfolgten Praxis, bei klarer Umgrenzung des Prüfungsauftrages noch für andere Besteuerungszeiträume eine Selbstanzeige abzugeben, ist damit der Boden entzogen.

Auch den Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO der Tatentdeckung hat der BGH weiter gefasst. Es reicht der bloss prozessuale Anfangsverdacht. Es ist nicht erforderlich, dass die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bereits soweit bekannt sind, dass der Schuldumfang verlässlich beurteilt werden kann. Auch die Person des Steuerhinterziehers muss noch nicht bekannt sein. Auch das subjektive Element des Kennenmüssens drängt der BGH zurück. Insoweit seien keine hohen Anforderungen zu stellen. Massgeblich sei auf die objektive Voraussetzung der Tatentdeckung abzustellen. Die stärkere Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit und die verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten drängen das subjektive Element weiter zurück.

## 3. Gesetzgeberische Initiativen

Der Gesetzgeber beabsichtigte Ursprünglich bereits durch das Jahressteuergesetz 2010 eine Änderung des § 371 AO. Die geplante Neuregelung soll nunmehr durch ein Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) umgesetzt werden. Das Gesetz soll voraussichtlich bereits zum 1. April 2011 in Kraft treten. Dabei soll die Selbstanzeige insgesamt nicht abgeschafft werden. Doch dieser Vorschlag stand lange in der rechtspolitischen Diskussion. Der neue Tatbestand des § 371 Abs. 1 AO soll folgenden Wortlaut haben:

*Wegen Steuerhinterziehung nach § 370 wird nicht bestraft, wer gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzend oder unterlassene Angaben nachholt.*

Der Gesetzgeber streicht damit das Wort «insoweit». Er vollzieht die bereits durch den Beschluss des BGHs vorgenommene Rechtsprechungsänderung gesetzgeberisch nach. Dass der Gesetzgeber meint, insoweit eine Klarstellung vornehmen zu müssen, zeigt wie zweifelhaft die Auslegung des BGH gewesen ist.

Daneben soll ein neuer Sperrgrund eingefügt werden. Bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung soll die Selbstanzeige sperren. Die Neuregelung soll verhindern, dass der Zeitraum zwischen der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und dem Prüfungsbeginn noch zur Korrektur unrichtiger Angaben genutzt werden kann.

Nach einem neuen § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO soll künftig keine Straffreiheit gewährt werden, wenn die Selbstanzeige Ihrerseits unvollständige oder unrichtige Angaben im Sinne des § 371 Abs. 1 Nr. 1 AO enthält und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Auch hiermit stellt der Gesetzgeber klar, dass eine Teilselbstanzeige unzulässig sein soll.

Eine Übergangsregelung stellt klar, dass in der Vergangenheit im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage abgegebene Teilselbstanzeigen in dem erklärten Umfang wirksam bleiben sollen.

Von der auch diskutierten Einführung eines Zuschlages von 5% auf den Hinterziehungsbetrag hat der Gesetzgeber Abstand genommen. Auch zukünftig wird der Steuerhinterzieher steuerlich so gestellt, als wenn er von Beginn an die nachzuerklärenden Einkünfte zutreffend versteuert hätte.

## 4. Ausgewählte Praxisfragen

Hat sich der Steuerpflichtige für die Rückkehr in die «Steuerehrlichkeit» im Wege einer Selbstanzeige entschieden, so sind zunächst vorrangig folgende Fragen zu klären:

- Wie hoch ist das Tatentdeckungsrisiko und wie schnell können Bankunterlagen beschafft werden?
- Für welche Zeiträume sind welche Art von Einkünften nachzuerklären?
- Ist ausreichend Liquidität zur Begleichung der hinterzogenen Steuern zugänglich Zinsen vorhanden?

– Welche erbschaftsteuerlichen Risiken bestehen im Hinblick auf Nachfragen des Finanzamts zur Datenherkunft?

## 4.1 Bestimmung des Nacherklärungszeitraums

In der Selbstanzeigepraxis ist für strafrechtliche Zwecke oftmals nur die fünfjährige Verjährungsfrist massgeblich, weil die Verlängerung auf zehn Jahre einerseits erst für «Hinterziehungsbescheide» gilt, die nach dem 24. Dezember 2008 erlassen wurden und andererseits die Verlängerung nur für besonders schwere Hinterziehungsfälle gilt.<sup>1</sup> Für rein steuerliche Zwecke beträgt die Festsetzungsfrist in Hinterziehungsfällen gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ohnehin zehn Jahre. Da diese Verjährungsfrist aber erst mit dem Ende des Jahres der Abgabe der Steuererklärung beginnt, beträgt der steuerliche Nacherklärungszeitraum für einkommensteuerliche Zwecke regelmässig 12 Jahre. Im Ergebnis spielt die kürzere strafrechtliche Verjährungsfrist in der Praxis nur bei Schätzungsfällen infolge eines hohen Tatentdeckungsrisikos eine Rolle (vgl. nachfolgend Abschnitt 4.3).

Für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke beträgt die strafrechtliche Verjährungsfrist ebenfalls fünf Jahre beginnend mit dem Zeitpunkt des ersten falschen Bescheids. Im Regelfall der Nichtabgabe einer Erbschaft- und Schenkungsteuererklärung beginnt die Verjährung zu laufen, wenn das Finanzamt bei normalen Veranlagungsarbeiten einen entsprechenden Steuerbescheid erlassen hätte. Die steuerliche Festsetzungsfrist von zehn Jahren beginnt demgegenüber bei einer Schenkung nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist oder die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat. Dies hat zur Folge, dass auch Schenkungen, die vor 20 Jahren erfolgten und bei denen der Schenker noch nicht gestorben ist, immer noch nicht verjährt sind.

Beispiel: S hat 1990 eine Schenkung von seinem noch lebenden Vater erhalten. Weder die Schenkung, noch die aus diesem Vermögen resultierenden Erträge in Höhe von EUR 1 Mio. p.a. wurden gegenüber dem Finanzamt erklärt. Die Einkommensteuererklärungen wurden jeweils im übernächsten Jahr abgegeben. Der Einkommensteuerbescheid für 2001 wurde am 19. November 2003 (*Abwandlung: 24. Januar 2004*) erlassen.

Lösung: Einkommensteuer: Strafrechtlich wären die Jahre ab 2002 noch nicht verjährt, falls es sich um eine besonders schwere Steuerhinterziehung

handeln würde. Für das Jahr 2001 war die fünfjährige Strafverfolgungsverjährungsfrist am 24. Dezember 2008 bereits abgelaufen, so dass eine Schätzung infolge eines hohen Tatentdeckungsrisikos die Jahre ab 2002 beinhalten müsste. *Im Abwandlungsfall ist auch das Jahr 2001 strafrechtlich noch nicht verjährt, weil die Fünfjahresfrist am 24. Dezember 2008 noch nicht abgelaufen war.* Unabhängig von der strafrechtlichen Verjährung sind für steuerliche Zwecke Nacherklärungen ab dem Jahr 1999 abzugeben, weil die Festsetzungsfrist für dieses Jahr erst am 31. Dezember 2011 endet.

Schenkungsteuer: Strafrechtlich ist die Hinterziehung bereits verjährt, weil bei normalen Veranlagungsarbeiten der Schenkungsteuerbescheid vor dem 24. Dezember 2003 ergangen und die 5-Jahresfrist am 24. Dezember 2008 somit abgelaufen wäre. Hingegen ist die steuerliche Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen, weil die Festsetzungsfrist mangels Kenntnis des Finanzamts von der Schenkung noch nicht begonnen hat.

#### 4.2 Nachfragen des Finanzamts zur Kapitalherkunft

Die Nacherklärung der Einkünfte im Rahmen einer Selbstanzeige führt im Regelfall zu Nachforschungen des Finanzamts zur Herkunft des Kapitals. Dabei wird sich sowohl hinsichtlich des am Beginn des Nacherklärungszeitraums vorhandenen als auch des im Nacherklärungszeitraum zugegangenen Vermögens die Frage stellen, ob es aus Schenkungen/Erbschaften oder auch aus Schwarzumsätzen (die zusätzlich der Umsatzsteuerpflicht unterliegen können) stammt. Auch betragsmässig ins Gewicht fallende Abgänge können auf mögliche Schenkungsteuertatbestände oder Transfers auf andere nicht deklarierte Konten hin geprüft werden. Im Rahmen der Erstellung der Selbstanzeige sollten die aus möglichen Nachfragen des Finanzamts ggf. resultierenden steuerlichen Risiken geprüft und frühzeitig entsprechende Dokumente wie z.B. Kontoeröffnungsunterlagen vorgehalten werden.<sup>2</sup>

#### 4.3 Schätzung bei hohem Tatentdeckungsrisiko

Für den Fall eines hohen Tatentdeckungsrisikos (vgl. hierzu Abschnitt 1.5) muss u.a. aufgrund der teilweise langen Beschaffungszeit für Ertragnisaufstellungen der Banken zur Wahrung der Straffreiheit eine kurzfristige Schätzung der Einkünfte für den strafrechtlich noch nicht verjährten Nacherklärungszeitraum erfolgen. Dabei sollte die Schätzung grosszügig zu Lasten des Steuerpflichtigen mit einem Sicherheitszuschlag von mindestens 10% erfolgen.<sup>3</sup> Ggf. zu hoch geschätzte Einkünfte können im Festsetzungsverfahren mittels Einspruch nachträglich wieder herabgesetzt werden. Zur Schätzung der Einkünfte muss auf vorhandene bzw. kurzfristig bei den Banken beschaffbare Unterlagen wie Vermögensaufstellungen, vorhandene Kontoauszüge oder Belege zurückgegriffen werden. Je nach Anlagestrategie sind private Veräusserungsgeschäfte einschliesslich von Währungsgewin-

## Seminar

# «Das Steuerabkommen Deutschland–Schweiz in der Praxis»

1. März 2011

9.00–17.00 Uhr

Hotel Sedatis, Thalwil

- Aktuelles zum Steuerabkommen Deutschland-Schweiz
- Selbstanzeige in Deutschland
- Neue Schweizer Amts- und Rechtshilfe
- Veränderungen im Umfeld Deutschland/Schweiz – Konsequenzen für eine Schweizer Privatbank

Deutschland und die Schweiz haben am 27.10.2010 das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nach OECD-Standard unterschrieben. Übernommen wird Artikel 26 des OECD-Musterabkommens in das DBA D-CH. Damit leistet die Schweiz neu auch für Zwecke der Steuerveranlagung in Deutschland und bei Steuerhinterziehung internationale Amtshilfe.

Interessiert? Eine Einladung finden Sie unter:

[www.handelskammer-d-ch.ch/veranstaltungen](http://www.handelskammer-d-ch.ch/veranstaltungen)

 **Handelskammer  
Deutschland Schweiz**

nen in die Schätzung miteinzubeziehen. Nach Auswertung der Ertragnisaufstellungen werden dem Finanzamt in einem zweiten Schritt die tatsächlichen Einkünfte mitgeteilt. Diese «stufenweise Selbstanzeige» wird von der Finanzverwaltung ausdrücklich anerkannt, wobei aber regelmässig nach der Einreichung der Schätzung zunächst ein Strafverfahren eingeleitet wird, das aber nach vollständiger Ermittlung der Einkünfte wieder folgenlos gestellt wird, falls die tatsächlichen Einkünfte die Schätzung nicht überschritten haben.<sup>4</sup>

#### 4.4 Besonderheiten bei der Ermittlung der Kapitalerträge

Im Regelfall besitzt der Steuerpflichtige keine Bankunterlagen, so dass diese erst beschafft werden müssen. Bei den Schweizer Grossbanken sind Ertragnisaufstellungen, Steuerbescheinigungen und Übersichten zu den privaten Veräusserungsgeschäften nach deutschem Recht grundsätzlich für die letzten zehn Jahre verfügbar. Bei regionalen Instituten ist dies häufig nicht der Fall, was wiederum eine aufwändige Ermittlung der Einkünfte zur Folge hat, insbesondere wenn der Steuerpflichtige umfangreiche Veräusserungs- und Währungsgeschäfte getätigt hat.

Bei der Ermittlung der *Zinsen* und *Dividenden* ist darauf zu achten, dass nicht die Netto- sondern die Bruttoerträge vor Abzug der Quellensteuern (vgl. hierzu nachfolgend Abschnitt 4.7) zu erfassen sind. Bei festverzinslichen Wertpapieren sind zudem Stückzinsen, bei Dividenden die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren mit Wirkung ab 2001 bzw. 2002 zu berücksichtigen.

Deutlich mehr Aufwand verursacht die Ermittlung der Erträge bei thesaurierenden *Investmentfonds*, weil neben den «ausschüttungsgleichen Erträgen» auch «Zwischengewinne» zu ermitteln sind. Sofern es sich um einen transparenten Fonds handelt, der die Nachweis- und Bekanntmachungspflichten des § 5 Investmentsteuergesetz (ab 2004) bzw. des § 18 Abs. 3 Auslandsinvestmentgesetz (bis 2003) erfüllt, können – soweit die Fondserträge nicht in den Ertragnisaufstellungen ausgewiesen sind – die steuerpflichtigen Fondserträge je Anteil entweder im elektronischen Bundesanzeiger oder unter [www.wmaccess.com](http://www.wmaccess.com) abgerufen werden. Schwieriger gestaltet sich die Ertragsermittlung bei nicht publizierenden intransparenten Fonds, bei denen grundsätzlich die sog. «Pauschalbesteuerung» mit einer Mindestbesteuerung von 6 % (ab 2004) bzw. 10 % (bis 2003) des Rücknahmepreises greift,

die zu einer Substanzbesteuerung führen kann. Allerdings hat der Bundesfinanzhof (BFH)<sup>5</sup> die bis 2003 geltende Pauschalbesteuerung für sog. «schwarze Fonds» auch bei Domizilierung des betreffenden Fonds in einem Drittstaat als EU-rechtswidrig eingestuft, was für die Pauschalbesteuerung ab 2004 entsprechend gelten dürfte. Im Ergebnis sind die Erträge bei intransparenten Fonds entsprechend den Besteuerungsgrundsätzen für transparente Fonds zu schätzen, was aber mit einem erheblichen Aufwand verbunden ist. Aus Vereinfachungsgründen kann für diese Schätzung auf die Rentabilität vergleichbarer transparenter Fonds zurückgegriffen werden.

Erträge aus *Finanzinnovationen* (z.B. Aktienanleihen oder Garantiezertifikate) sind in den Ertragnisaufstellungen oftmals nicht korrekt ausgewiesen und bedürfen einer gesonderten Ermittlung der steuerpflichtigen Erträge.

#### 4.5 Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräusserungsgeschäften

Bei aktiv verwalteten Depots mit zahlreichen An- und Verkäufen von Wertpapieren (insbesondere Aktien) ist eine genaue Ermittlung der innerhalb der Jahresfrist (bis 1998: sechs Monate) angefallenen Veräusserungsgewinne und -verluste notwendig, wobei bis einschliesslich 2003 das Durchschnittsverfahren und anschliessend das «first in first out»-Prinzip zu beachten ist. Mit Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 sind Veräusserungsgewinne grundsätzlich steuerpflichtig, wobei aber ein grosszügiger Bestandsschutz für vor 2009 erworbene Wertpapiere gilt. Bei den häufig im Depot befindlichen Zertifikaten ist die BFH-Rechtsprechung zu beachten, wonach bei sog. «Teilgarantiezertifikaten» Veräusserungsgewinne anteilig als Erträge aus Kapitalvermögen zu besteuern sind. Zudem ist hier hinsichtlich der Abgeltungsteuer der eingeschränkte Bestandsschutz für Zertifikate, die nach dem 14. März 2007 erworben wurden, zu beachten.

Ebenfalls der Besteuerung als private Veräusserungsgeschäfte unterliegen *Währungsgewinne*, deren Ermittlung im Regelfall sehr aufwändig ist, weil nicht nur der Kauf von Fremdwährungen, sondern auch der ggf. nachfolgende Erwerb von Wertpapieren in der Fremdwährung jeweils als Anschaffung eines Wirtschaftsguts einzustufen ist, mit der Folge, dass mehrere aufeinanderfolgende Veräusserungsgeschäfte vorliegen können. Diese Grundsätze gelten allerdings nicht für die Anlage der Fremdwährung in Festgeldguthaben.<sup>6</sup>

*Beispiel:* S erwirbt am 2. Januar 2007 ein Fremdwährungsguthaben, das zunächst als Festgeld angelegt wird. Am 1. Juli 2007 wird das Fremdwährungsguthaben für den Erwerb von US\$-Aktien verwendet, die am 1. März 2008 wieder verkauft werden. Das aus dem Verkauf vereinnahmte US\$-Fremdwährungsguthaben wird abermals als Festgeldguthaben angelegt. Am 1. August 2008 wird das Fremdwährungsguthaben in EUR zurückgetauscht.

*Lösung:* Es werden insgesamt drei private Veräusserungsgeschäfte getätigt: Veräusserung des Fremdwährungsguthabens am 1. Juli 2007, Veräusserung der Aktien am 1. März 2008 sowie der Rücktausch in EUR am 1. August 2008.<sup>7</sup>

#### 4.6 Werbungskosten

Die Ermittlung der als Werbungskosten abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten bis einschliesslich 2008 erfordert nach Verwaltungsauffassung<sup>8</sup> eine – ebenfalls aufwändige – Aufteilung nach folgenden Kriterien:

- vollabzugsfähige Werbungskosten, die i.Zshg.m. voll steuerpflichtigen Erträgen stehen,
- hälftig abzugsfähige Werbungskosten, die i.Zshg.m. Dividenden stehen,
- nicht abzugsfähige Werbungskosten die i.Zshg.m. ertraglosem Vermögen stehen sowie
- als Veräusserungskosten bei privaten Veräusserungsgeschäften abzugsfähige Werbungskosten.

Die Aufteilung soll dabei zunächst pauschal auf die Einnahmen aus Kapitalvermögen einerseits und private Veräusserungsgeschäfte andererseits und innerhalb der Einkunftsart Kapitalvermögen auf Basis der Depotwerte erfolgen. Diese Vorgehensweise steht allerdings im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH, wonach eine vollumfängliche Zuordnung der Werbungskosten zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen zulässig ist.<sup>9</sup>

#### 4.7 Anrechenbare Quellensteuer

Für die korrekte Behandlung der Quellensteuern bedarf es einer Unterscheidung in deutsche und ausländische Quellensteuern. Während die deutschen Quellensteuern vollumfänglich anrechenbar sind, sofern Steuerbescheinigungen vorliegen, besteht bei ausländischen Quellensteuern bis einschliesslich 2008 die Besonderheit, dass eine Anrechnung nur insoweit möglich ist, als deutsche Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt (§ 34c Abs. 1 EStG) und das jeweilige Doppelbesteuerungsab-



kommen (DBA) ein Quellensteuereinbehaltungsrecht vorsieht.<sup>10</sup> Liegt der Quellensteuereinbehalt über dem nach dem DBA zulässigen Quellensteuersatz, ist eine Erstattung bei der zuständigen ausländischen Finanzbehörde möglich, wobei aber Ausschlussfristen zu beachten sind. So ist z.B. die Schweizer Verrechnungsteuer nur für die drei vorangegangenen Kalenderjahre erstattungsfähig. Sofern die anrechenbaren Quellensteuern nicht nach Ländern differenziert aus den Bankunterlagen<sup>11</sup> ersichtlich sind, entsteht auch hier ein beträchtlicher Aufwand zur korrekten Durchführung der Quellensteueranrechnung.

#### 4.8 Einreichung der Selbstanzeige und Nachzahlungspflicht

Eine wirksame Selbstanzeige setzt eine Begleichung der hinterzogenen Steuern innerhalb einer dem Steuerpflichtigen bestimmten angemessenen Frist voraus (vgl. Abschnitt 1.6). In der Finanzamtspraxis erfolgt aber keine gesonderte Fristsetzung durch die dafür zuständige Straf- und Bussgeldsachenstelle sondern lediglich eine Zahlungsaufforderung im Rahmen der nach Eingang der Selbstanzeige erlassenen Änderungsbescheide. Die Nichtbeachtung dieser Zahlungsfrist führt nicht zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige,

weil keine eigene Nachzahlungsfrist gem. § 371 Abs. 3 AO gesetzt wurde. Umgekehrt führt aber die Begleichung der hinterzogenen Steuern innerhalb der im Bescheid ausgewiesenen Monatsfrist zur Wirksamkeit der Selbstanzeige. In der Praxis wird insbesondere bei betragsmässig hohen Steuernachzahlungen zur Vermeidung zusätzlicher Hinterziehungszinsen dem Finanzamt ohnehin eine Zahlung der hinterzogenen Steuern bereits vor Bescheiderteilung angeboten, so dass ein Streit über die Nachzahlungspflicht eher die Ausnahme darstellen dürfte.<sup>12</sup>

#### 5. Schlussbemerkung

Die Selbstanzeige bleibt ungeachtet der einschränkenden BGH-Rechtsprechung und der geplanten Gesetzesverschärfung weiterhin der einzig mögliche Weg zur straffreien Legalisierung von «Schwarzgeldern». Die Ermittlung der nachzuerklärenden Einkünfte ist allerdings mit einem hohen Zeit- und Kostenaufwand verbunden, insbesondere für den Fall, dass keine aussagekräftigen Ertragnisaufstellungen verfügbar sind und der Steuerpflichtige eine «aktive» Anlagepolitik mit zahlreichen Veräusserungs- und Währungsgeschäften verfolgt hat. Bei einem hohen Tatentde-

ckungsrisiko ist zudem eine kurzfristige Schätzung unter Berücksichtigung eines grosszügigen Sicherheitszuschlags notwendig. Aus Beratersicht ist vor dem Hintergrund eines zunehmenden Tatentdeckungsrisikos und der zu erwartenden Verzögerung bis zum Inkrafttreten des – wohl mit einer Abgeltungswirkung für die Vergangenheit verbundenen – Steuerabkommens mit der Schweiz<sup>13</sup> eine Selbstanzeige dringend anzuraten.

1 Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 1.3.

2 Vgl. Stahl/Rau, KÖSDI 2010, S. 16958, 16959f.

3 Vgl. Müller/Korthals, ErbStB 2010, S. 282, 285.

4 Vgl. Pressemeldung der OFD Koblenz vom 25.2.2010, abrufbar unter [www.fin-rlp.de](http://www.fin-rlp.de); vgl. auch Streck, NJW 2010, S. 1326, 1330f.

5 BFH-Urteil vom 25.8.2009, I R 88, 89/07; vgl. Schraufli, PISr 2010, S. 34.

6 Vgl. ausführlich Geurts, DStZ 2008, S.46.

7 Vgl. BMF-Schreiben vom 25.10.2004, BStBl. I 2004, S. 1034, Tz. 13.2.

8 Verfügung OFD Düsseldorf vom 28.10.2004, DB 2004, S. 2450.

9 Vgl. BFH-Urteile vom 24.11.2009, VIII R 11/07 und VIII R 30/07.

10 Im Regelfall beträgt die maximal anrechenbare Quellensteuer bei Dividenden 15 % während bei Zinsen in den meisten deutschen DBA kein Quellensteuerabzugsrecht vorgesehen ist (vgl. z.B. DBA Schweiz, Österreich oder USA).

11 In den Ertragnisaufstellungen sind diese Informationen im Regelfall enthalten.

12 Vgl. hierzu ausführlich Mack, Stbg 2010, S. 258.

13 Bei einem Referendum in der Schweiz kann sich das Inkrafttreten des Steuerabkommens bis 2014 verzögern.

**Unsere Kanzleien in Freiburg, Singen und Dresden werden sich in 2011 zu einer überregionalen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zusammenschliessen. Wir firmieren unter dem Namen**



Wir sind erfahrene Partner für Audit, Tax und Consulting. 7 Wirtschaftsprüfer, 18 Steuerberater und insgesamt über 70 Mitarbeiter betreuen anspruchsvolle mittelständische Unternehmen und Privatpersonen. Zu unseren Spezialgebieten gehören u. a. Unternehmenskäufe und -verkäufe, Umstrukturierungen, internationale Rechnungslegung, Verrechnungspreise wie auch die steuerrechtliche Begleitung bei Selbstanzeigen. Im benachbarten Ausland arbeiten wir mit den Trewitax-Vertretungen in St. Gallen, Kreuzlingen und Zürich (CH) sowie in Bregenz (A) und Colmar (F) zusammen. BWS Trewitax ist Mitglied der internationalen Beratungs- und Prüfungallianz Geneva Group International (GGI).

**Für ein Informationsgespräch stehen Ihnen zur Verfügung:**



**GRAF KANITZ**  
STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

**Günter Maier, WP/StB**  
Freiburg, Telefon +49 (0)171/4536057

**Winfried Ruh, StB/Fachberater für Internationales Steuerrecht**  
Freiburg, Telefon +49 (0)761/383621

**Frank Riedel, WP/StB/Fachberater für Internationales Steuerrecht**  
Singen, Telefon +49 (0)7731/1431-0

