

Mit dem Thema „Steueramnestie“ haben sich Prof. Volker Lipp und RA Dirk Sauer beschäftigt – und zwar aus einem aktuellen Grund: denn die Amnestie gilt nur noch in diesem Jahr. Schon im nächsten Jahr werden die Bedingungen dafür wesentlich schlechter. Die Berufsbetreuerin Angelika Roder hat sich mit professioneller Betreuungsplanung auseinandergesetzt. In dem Beitrag von Dr. Ursula Nienhaber geht es um die Vorteile von Gruppensupervisionen. Grundlage ist eine empirische Fallstudie über solche Supervisionen mit Betreuern, die von der Autorin über drei Jahre hinweg geleitet wurden. Neithard Kuhrke berichtet über die Wirksamkeit des Case-works und Prof. Bienwald hat sich mit dem Thema „Rücksicht auf Betreute“ beschäftigt.

Prof. Dr. Volker Lipp

Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Zivilprozessrecht und Rechtsvergleichung,
Georg-August-Universität Göttingen

Dr. Dirk Sauer

Rechtsanwalt, Heidelberg

Steueramnestiegesetz und Betreuung

Praktische Hinweise bei Steuerhinterziehung durch den Betreuten

Kurz vor Weihnachten 2003 wurde das so genannte Steueramnestiegesetz¹ verabschiedet, das bereits am 1.1.2004 in Kraft getreten ist. Das Steueramnestiegesetz kann für den Betreuer problematische Fragen aufwerfen. Der nachfolgende Beitrag soll hier Entscheidungshilfe leisten. Dazu werden zunächst der typische Sachverhalt und die damit verbundenen steuer- wie strafrechtlichen Risiken skizziert (dazu I.), sodann die steuerrechtliche und die betreuungsrechtliche Problematik näher konkretisiert (dazu II.). Aus deren Lösung (dazu III.) lassen sich Handlungsempfehlungen für den Betreuer ableiten (dazu IV.).

INHALT

- I. Schwarzgeld als Problem des Betreuers
- II. Steueramnestie und Selbstanzeige
- III. Handlungsmöglichkeiten des Betreuers
- IV. Handlungsempfehlungen
- V. Ein praktisches Beispiel

I. Schwarzgeld als Problem des Betreuers

Stellt der Betreuer fest, dass der Betreute in der Vergangenheit keine oder sachlich unzutreffende Steuererklärungen abgegeben und infolgedessen unzutreffende Steuerbescheide erhalten hat, stellt sich die Frage, wie er sich nun zu verhalten hat. Im Zentrum der folgenden Überlegungen steht die häufig vorkommende Situation, dass der Betreute Gelder in einem der bekannten „Steuerparadiese“ wie etwa der Schweiz, Luxemburg oder Liechtenstein angelegt und die Kapitalerträge in seiner Einkommenssteuererklärung verschwiegen hat. Dies ist besonders häufig ab 1993 zur Vermeidung der damals in Kraft getretenen Abzugssteuer geschehen.

Die Lage des Betreuers ist nur auf den ersten Blick einfach: Der Aufgabenkreis der Vermögenssorge schließt die Wahrnehmung der damit verbundenen steuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Betreuten einschließlich der Abgabe der entsprechenden Steuererklärungen mit ein². Der Betreuer hat deshalb die Aufgabe, dafür zu sorgen, dass die steuerrechtlichen Pflichten des Betreuten erfüllt und dessen aktuellen Einkünfte zutreffend³ erklärt werden. Gleiches gilt selbstverständlich, falls der Betreuer gerade für diesen Aufgabenkreis bestellt worden ist⁴.

Damit steht der Betreuer allerdings vor dem Problem, dass er das Finanzamt unweigerlich auf die Spur des bislang unbekanntem Auslandsvermögens bringt. Beschränkt sich der Betreuer auf die Erklärung der aktuellen Einnahmen, wird der Betreute dadurch der vollen Nachversteuerung aller in den Vorjahren nicht erklärten Einkünfte einschließlich der Hinterziehungszinsen ausgesetzt. Das Finanzamt wird nämlich annehmen, dass die nun offen gelegten Kapitalanlagen, etwa Wertpapierdepots oder Festgeldkonten, schon in den Vorjahren bestanden haben. Wird hierüber nichts erklärt, wird das Finanzamt auf der Basis der aktuellen Angaben des Be-

treuers eine Schätzung der früheren Einkünfte, § 162 AO, vornehmen. Damit aber nicht genug: Regelmäßig wird die Finanzbehörde Erklärungsbedarf auch hinsichtlich der Herkunft der angelegten Gelder, also des Kapitalstocks sehen. Aus ihrer Sicht liegt es erfahrungsgemäß nahe, dass es sich auch hierbei um nicht versteuertes Schwarzgeld handelt. Schlimmstenfalls droht auch hier die Schätzung. Wird aber neben den Erträgen auch der Kapitalstock nachversteuert (was wegen der verlängerten Verjährungsfrist, § 169 Abs 2 S. 2 AO, für einen Zeitraum von 10 Jahren möglich ist), können erhebliche Nachzahlungen fällig werden.

Darüber hinaus droht dem Betreuten die Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung. Hierfür gilt zwar im Regelfall die strafrechtliche Verjährung von 5 Jahren, § 78 Abs 3 Nr 4 StGB iVm § 370 AO. Diese beginnt jedoch mit dem Erlass des jeweiligen Steuerbescheides, so dass etwa bei Entdeckung durch die Erklärung des Betreuers und darauf folgender Einleitung eines Ermittlungsverfahrens im Jahre 2004 im Normalfall der gesamte Zeitraum seit 1997 oder spätestens 1998 strafrechtlich relevant ist. Vor Bestrafung schützt den Betreuten die Bestellung eines Betreuers nicht⁵.

Der Betreute wird meist nicht geneigt sein, diese Risiken einzugehen, und deshalb der Angabe seiner bislang verheimlichten Einkünfte widersprechen. Ist er nicht mehr fähig, sich zu äußern, wird man dies jedenfalls aus dem Umstand zu schließen haben, dass er selbst die Einkünfte bislang nicht angegeben hat. Das wirft die Frage auf, ob der Betreuer im Hinblick auf die Wunschbefolgungspflicht des § 1901 Abs 3 BGB überhaupt berechtigt ist, die bislang verborgenen Einkünfte anzugeben und damit den Betreuten den genannten Risiken auszusetzen. Angesichts dieser Konfliktlage könnte es für den Betreuer ratsam erscheinen, sich einer Tätigkeit im Zusammenhang mit der Steuererklärung ganz zu enthalten oder sich jedenfalls darauf zu beschränken, sie zu organisieren.

1 Gesetz über die straffbefreiende Erklärung (Strafbefreiungserklärungsgesetz – StraBEG). Es ist als Art 1 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit v. 23.12.2003 (BGBl. I S. 2928) verabschiedet worden.

2 Vgl. Schwab, in: Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl 2003 § 1896 BGB Rn 101, 103; Bienwald, Betreuungsrecht, 3. Aufl 1999, § 1896 BGB Rn 214 „Steuern“.

3 § 150 Abs 2 S. 1 Abgabenordnung (AO).

4 Vgl. BayObLG FamRZ 1965, 341 ff.

5 Der Betreute dürfte früher durchaus schuld-fähig gewesen sein und kann sich daher strafbar gemacht haben. Auch wird er jetzt nicht stets handlungsunfähig sein und sich daher einem Strafverfahren stellen müssen.

Ein derartiges Vorgehen bietet allerdings keinen Ausweg. § 34 Abs 1 Abgabenordnung (AO) erhebt nämlich die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Betreuten zur eigenen steuerrechtlichen Verpflichtung des Betreuers, bei deren Verletzung er nach § 69 AO persönlich haftet und sogar nach § 370 AO wegen Steuerhinterziehung strafbar sein kann⁶. Der Betreuer haftet steuer- und steuerstrafrechtlich daher selbst dann für unzutreffende Angaben in der Steuererklärung, wenn der Betreute die Steuererklärung selbst unterschreibt oder wenn der Betreuer einem entsprechenden Wunsch des Betreuten folgt. In der Vorbereitung der Steuererklärung liegt nämlich zumindest eine Beihilfehandlung zu der Tatbegehung durch den Betreuten, und das im Übrigen auch dann, wenn dieser schuldunfähig sein sollte⁷. Angesichts der Haftung des Betreuers ist es ihm daher nicht zuzumuten, einen solchen Wunsch zu befolgen, § 1901 Abs 3 S. 1 BGB. Der Betreuer in Vermögensangelegenheiten ist also nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, ungeachtet eines Widerspruchs des Betreuten für eine zutreffende Erklärung seiner aktuellen Einkünfte zu sorgen.

Gleiches gilt für die bereits früher erzielten, aber vom Betreuten nicht versteuerten Einkünfte, sofern der Betreuer von ihnen weiß. Nach § 153 Abs 1 S. 2 iVm S. 1 AO ist der Betreuer zur (unverzüglichen!) Anzeige und zur Korrektur der früheren Steuererklärung verpflichtet, wenn er erfährt, dass der Betreute früher Einkünfte verschwiegen hat und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist⁸.

Es ist deshalb unvermeidlich, dass das Finanzamt vom Schwarzgeld des Betreuten erfährt. Die Frage kann nur sein, ob und wie der Betreuer die Folgen für den Betreuten abmildern kann.

II. Steueramnestie und Selbstanzeige

Gerade auf die eingangs geschilderten Konstellationen zielen die Bestimmungen des Steueramnestiegesetzes⁹. Es sieht vor, dass für den Fall einer Nacherklärung der hinterzogenen Beträge Straffreiheit eintritt, sofern – im Falle der Einkommenssteuer, die hier im Vordergrund der Betrachtung steht – ein pauschaler Steuersatz von 25 Prozent nachentrichtet wird. Als Bemessungsgrundlage gelten 60 Prozent der nicht angegebenen Einkünfte. Ab dem 1.1.2005 wird der Steuersatz auf 35 Prozent steigen. Das Gesetz ist insgesamt bis zum 31.12.2005 befristet und gilt nur für Steuererklärungen, die bis zum 16.12.2003 abgegeben worden sind¹⁰. Damit wird verhindert, dass für 2002 zunächst eine falsche Erklärung und dann, um in den Genuss des niedri-

gen Steuersatzes zu kommen, eine Nacherklärung abgegeben wird.

Daneben existiert weiterhin die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO. Sie unterscheidet sich von der Steueramnestie im Wesentlichen dadurch, dass nicht der pauschale Steuersatz, sondern der „normale“, im Falle der Einkommensteuer also der persönliche Steuersatz des Betreuten zur Anwendung kommt. Darüber hinaus sind bei einer Selbstanzeige zusätzlich 6% Hinterziehungszinsen jährlich rückwirkend zu entrichten. Andererseits verlangt das Steueramnestiegesetz eine einmalige, umfassende Erklärung und eine eigene Berechnung der verkürzten Steuern, während nach der Rechtsprechung des BGH die Selbstanzeige nach § 371 AO in mehreren Etappen („gestuft“) erfolgen kann und das Finanzamt die Berechnung selbst vornehmen muss. Welche dieser beiden Möglichkeiten für den Betreuten am günstigsten ist, lässt sich nur im jeweiligen Einzelfall und nach sachkundiger Beratung beurteilen.

Vor der Gefahr der Strafverfolgung kann der Betreuer den Betreuten also bewahren, wenn er an dessen Stelle entweder eine strafbefreiende Erklärung nach dem Steueramnestiegesetz oder eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO abgibt. Zunächst ist also zu klären, ob der Betreuer diese Erklärungen überhaupt für den Betreuten abgeben kann (dazu III.1.).

Ist dies möglich, ist des Weiteren zu klären, ob sich die Erklärung auf die aktuellen und früheren Einkünfte beschränken kann oder auch den Kapitalstock mit einbeziehen muss. Die Amnestie nach dem Steueramnestiegesetz reicht selbstverständlich nur so weit wie die Nacherklärung selbst: Strafbefreiung tritt nur hinsichtlich der bislang verheimlichten, nun aber nacherklärten steuerpflichtigen Einkünfte ein, und das auch nur unter der Voraussetzung, dass zugleich binnen 10 Tagen die Pauschalsteuer auf die nacherklärten Einnahmen bezahlt wird¹¹. Entsprechendes gilt für die Strafbefreiung aufgrund einer Selbstanzeige nach § 371 AO: Auch hier muss die Nacherklärung zutreffend sein¹² und die daraufhin festgesetzte Steuer fristgemäß bezahlt werden. Hier ist zwar, wie oben erwähnt, auch das „Nachreichen“ weiterer Angaben grundsätzlich möglich. Das bedeutet aber nicht, dass der Betreuer sozusagen als ersten Schritt die aktuellen und früheren Kapitaleinkünfte nacherklären und dann in Ruhe abwarten könnte, wie die Finanzverwaltung reagiert. Wer so handelt, riskiert vielmehr die Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen den Betreuten, wenn das Finanzamt auch den Kapitalstock als

Schwarzgeld ansieht. Dadurch kann irreparabler Schaden entstehen:

– Strafrechtlich tritt durch die Einleitung des Ermittlungsverfahrens eine Sperrwirkung für weitere Selbstanzeigen bzw strafbefreiende Erklärungen nach dem Steueramnestiegesetz ein (§§ 371 Abs 2 AO, 7 Abs 1 Ziff 2 StraBEG).

– Steuerrechtlich droht, sofern die Herkunft des Auslandsvermögens nicht lückenlos dargetan und belegt werden kann, die Schätzung, und zwar für einen Zeitraum von 10 Jahren und dann im Übrigen auch, je nach konkreter Fallgestaltung, hinsichtlich anderer Steuerarten, wie insbesondere Umsatz- und Gewerbesteuern.

Für die Strafbefreiung wie auch für die Wahl zwischen Nacherklärung mit pauschaler Besteuerung und Selbstanzeige mit Besteuerung nach dem individuellen Steuersatz kommt es daher entscheidend darauf an, ob das gesamte ausländische Vermögen oder nur die daraus gewonnenen Erträge als noch nicht versteuerte Einkünfte anzusehen sind (dazu III.2.).

III. Handlungsmöglichkeiten des Betreuers

1. Selbstanzeige/strafbefreiende Erklärung durch den Betreuer?

Inwieweit die Selbstanzeige nach § 371 AO den Betreuten straffrei stellt, wenn sie nicht von ihm selbst, sondern vom Betreuer als seinem gesetzlichen Vertreter abgegeben wird, ist im Gesetz nur teilweise geregelt. Erfährt der Betreuer, dass der Betreute Einkünfte aus dem Auslandsvermögen oder den Erwerb des Kapitalstocks selbst bisher nicht versteuert hat, muss er dies, wie schon erwähnt, nach § 153 Abs 1 AO dem Finanzamt anzeigen. Durch diese Anzeige wird nach § 371 Abs 4 AO auch „ein Dritter“, der die Berichtigung zu einem früheren Zeitpunkt unterlassen hat (nämlich der Betreute), von der Bestrafung befreit. Danach wirkt also die An-

6 Kühn/Hofmann, Abgabenordnung, 17. Aufl 1995, § 34 AO Anm 5

7 Dann kann sogar – mittelbare – Täterschaft, § 25 Abs 1 S. 2 StGB, in Betracht kommen. Die Frage muss hier nicht vertieft werden.

8 Auf die Streitfrage, ob diese Pflicht auch denjenigen trifft, der selbst früher leichtfertig oder bedingt vorsätzlich Steuern hinterzogen hat (vgl Klein/Brockmeyer, Abgabenordnung, 8. Aufl 2003, § 153 Rn 4), kommt es vorliegend nicht an, da es um die eigene Berichtungspflicht des Betreuers geht.

9 § 1 Abs 1 und 2 StrBEG. Eine Amnestie kann darüber hinaus nach § 1 Abs 2 bis 5 StraBEG auch für hinterzogene Erbschafts- und Schenkungssteuer, sowie für Körperschafts-, Gewerbe-, Umsatzsteuer erlangt werden.

10 § 1 Abs 6 und 7 StraBEG.

11 §§ 1 Abs 1, 3 Abs 1, 4 Abs 1 und 3 StraBEG.

12 Klein/Gast-de Haan, Abgabenordnung, 8. Aufl 2003, § 371 AO Rn 8.

zeige des Betreuers für den Betreuten strafbefreiend. Ob das allerdings auch gilt, wenn der Vertretene Steuern vorsätzlich hinterzogen hat, ist streitig.

Das OLG Stuttgart hat in einer Entscheidung aus dem Jahre 1996¹³ den Standpunkt vertreten, die Strafbefreiung trete im Falle des § 317 Abs 4 AO nicht bei Personen ein, die in der Vergangenheit vorsätzlich falsche Steuererklärungen abgegeben hätten. Für diese Auffassung spricht, dass § 371 Abs 4 AO ausdrücklich nur von der Verletzung der Berichtungspflicht nach § 153 AO, nicht aber von der Pflicht zur Abgabe zutreffender Steuererklärungen allgemein spricht. Vor allem aber könnte, erstreckte man mit einer in der Literatur verbreiteten Ansicht¹⁴ die Strafbefreiung nach § 371 Abs 4 AO auch auf die Abgabe von vornherein falscher Steuererklärungen, bei Juristischen Personen schlicht durch Austausch des Geschäftsführers und anschließende Nacherklärung durch den neuen Verantwortlichen, Strafbefreiung für alle seine Vorgänger unbegrenzt und unabhängig von den Sperrwirkungen des § 371 Abs 2 AO erreicht werden¹⁵. Dennoch spricht alles dafür, jedenfalls für den Sonderfall der Erfüllung der Berichtungspflicht durch den Betreuer für den Betreuten auch Letzterem die Strafbefreiung zugute kommen zu lassen. Zum einen kann man mit guten Gründen bezweifeln, ob der sehr weitgehende Anwendungsbereich, der § 371 Abs 4 AO bei weiter Auslegung zukommt, nicht doch mit Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang zu bringen ist¹⁶. Zum andern passt das Argument, dem früher Verantwortlichen könne auf diese Weise durch schlichten Willkürakt Straffreiheit verschafft werden, zwar auf die Konstellation, in der § 371 Abs 4 AO üblicherweise eine Rolle spielt, nämlich auf die Strafbarkeit von Verantwortlichen in Wirtschaftsunternehmen. Vorliegend liefe der Einwand aber darauf hinaus, der Betreute könne sich durch Einschaltung eines Betreuers die Selbstanzeigemöglichkeit erhalten – diese Gefahr dürfte in der Praxis keine Rolle spielen. Folglich sollte der Weg über § 371 Abs 4 AO in den hier behandelten Sachverhaltskonstellationen gangbar sein.

Die §§ 153 Abs 1, 371 Abs 4 AO betreffen jedoch nur den Fall, dass der Betreuer die Unrichtigkeit der früheren Steuererklärungen kennt und damit steuerrechtlich selbst zur Anzeige und Korrektur verpflichtet ist. In allen anderen Fällen schweigt das Gesetz zur Möglichkeit der Stellvertretung bei der Selbstanzeige.

Auch das StraBEG enthält keine Regelung, wonach der Betreuer an Stelle des steuerpflichtigen Betreuten eine strafbefreiende Erklärung abgeben und diesen damit straffrei stellen kann. In § 2 Abs 2 und 3 StraBEG ist lediglich vorgesehen, dass die Nacherklärung durch den Steu-

erschuldner oder seinen Betreuer auch die Steuerhinterziehung durch den (früheren) Betreuer zugunsten des Betreuten erfasst und diesen damit in den Genuss der Amnestie kommen lässt.

Allerdings gilt auch im Steuerrecht und im Steuerverfahren der allgemeine Grundsatz, dass vom gesetzlichen Vertreter des Steuerpflichtigen grundsätzlich jede Rechtshandlung vorgenommen werden kann, falls sie nicht ausnahmsweise gesetzlich als höchstpersönliche Erklärung ausgestaltet und damit der Stellvertretung entzogen ist¹⁷. Die Abgabenordnung enthält in § 79 AO nur eine besondere Regelung der Handlungsfähigkeit, aber keine Vorschrift über die Befugnisse des gesetzlichen Vertreters. Insoweit bleibt es bei der allgemeinen Regelung des § 1902 BGB.

Bei § 371 AO hält man Stellvertretung allgemein für zulässig. Der Betreuer kann demnach den Betreuten hierbei nach § 1902 BGB vertreten und die Steuerschulden des Betreuten begleichen. Die Strafbefreiung für den Betreuten tritt allerdings nur ein, wenn er mit der Selbstanzeige einverstanden ist, weil es insofern allein um seine persönliche Strafbarkeit geht¹⁸. Gleiches muss für die strafbefreiende Erklärung nach dem Steueramnestiegesetz gelten. Auch sie kann deshalb der Betreuer mit Wirkung für den Betreuten abgeben. Von § 1902 BGB nicht erfasst sind dagegen die Fälle, in denen ein früherer Betreuer zugunsten des Betreuten Steuern hinterzogen hat. Dem Ziel der Selbstanzeige und der Steueramnestie entsprechend muss in diesen Fällen mit der Nacherklärung und der Steuerzahlung nicht nur die Steuerschuld erlöschen, sondern auch die Strafbarkeit aller Tatbeteiligten entfallen. Dies stellen § 371 Abs 4 AO und § 2 StraBEG sicher. Die Vorschriften sind daher keine Einschränkung der Vertretungsmacht des Betreuers nach § 1902 BGB, sondern erweitern den Kreis der von der Nacherklärung Begünstigten.

Die gesetzliche Vertretungsmacht des Betreuers besteht nach § 1902 BGB nur innerhalb seines Aufgabenkreises. Weder die Vertretung des Betreuten im Steuerverfahren noch die im Strafverfahren stellen jedoch typischerweise einen eigenen Aufgabenkreis dar. Sie sind vielmehr nur ein Teilbereich der das in Frage stehende Auslandsvermögen erfassenden Vermögenssorge. Hat der Betreuer diesen Aufgabenkreis, umfasst er sowohl das damit zusammenhängende Steuerverfahren als auch ein etwaiges Strafverfahren gegen den Betreuten¹⁹. Dieser Aufgabenkreis ermächtigt den Betreuer demnach, als gesetzlicher Vertreter des Betreuten zu dessen Gunsten die Nacherklärung im Sinne des Steueramnestiegesetzes oder die Selbstanzeige nach § 371 AO abzugeben.

2. Inhalt der Nacherklärung/Selbstanzeige

Für die Selbstanzeige verlangt § 371 Abs 1 AO, dass die falschen oder unterbliebenen Angaben berichtigt oder nachgeholt werden. Das bedeutet in den hier erörterten Fällen regelmäßig die vollständige und zutreffende Mitteilung der erzielten und bislang verheimlichten Einkünfte. Vergleichbares verlangt § 3 Abs 1 StraBEG für die Nacherklärung. Für sie ist darüber hinaus die Benutzung des amtlichen Vordrucks verbindlich vorgeschrieben.

Damit stellt sich die bereits angesprochene Frage, ob das gesamte ausländische Vermögen oder nur die daraus gewonnenen Erträge als Einkünfte anzugeben sind. Ist der Erwerb des Kapitals selbst ordnungsgemäß versteuert worden, weil die im Ausland angelegten Gelder zB aus bereits versteuertem Einkommen stammen, sind nur die Erträge zu versteuern und daher anzugeben. Ist jedoch bereits der Kapitalerwerb nicht versteuert worden, weil das ausländische Vermögen zB insgesamt aus nicht versteuerten Einnahmen stammt oder es der Betreute geerbt, aber in seiner Erbschaftssteuererklärung nicht angegeben hat, muss auch dieser Vorgang nacherklärt werden, um dafür Strafbefreiung zu erlangen²⁰.

Will der Betreuer also nicht die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens mit ungewissem Ausgang gegen den Betreuten riskieren, muss er sich um Klärung der Herkunft des Kapitals bemühen. Unterlässt er dies oder gelingt es ihm nicht, ist uU die Behandlung des gesamten Auslandsvermögens als Schwarzgeld im Wege der Schätzung nach § 16 AO möglich²¹.

13 OLG Stuttgart wistra 1996, 190 m. krit Anm Füllsack = NSiZ 1996, 559 m. Anm Bilsdorf.

14 Klein/Gast-de Haan aaO Rn 62, Samson, wistra 1990, 246, LG Bremen, wistra 1998, 317, Franzen/Gast/Joeks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl 2000, § 371 Rn 228, jew. mwN.

15 Zutr Kohlmann, Steuerstrafrecht, 31. Lfg 2002, § 371 Rn 238.3.

16 So insbesondere Samson aaO (o. Fn 14).

17 Lipp, Freiheit und Fürsorge: Der Mensch als Rechtsperson, 2000, S. 196 f. mwN.

18 HM, vgl nur Kohlmann aaO (o. Fn 15) Rn 41 mwN.

19 MünchKomm/Schwab (Fn 2), § 1896 BGB Rn 93; Erman/Holzhauser, BGB, 10. Aufl 2000, § 1896 BGB Rn 68; Elzer, BtPrax 2000, 139 f.

20 Eine Amnestie kann nach § 1 StraBEG nicht für hinterzogene Einkommenssteuer, sondern auch für Erbschafts- und Schenkungssteuer, sowie für Körperschafts-, Gewerbe-, Umsatzsteuer erlangt werden.

21 Was im Einzelfall zu einer Besteuerung in Höhe von bis zu 60% führen kann. Hinzu kommen die Hinterziehungszinsen von 6% pro Jahr. Im Besteuerungsverfahren ist es dabei möglich, alle Steuerbescheide der zurückliegenden 10 Jahre zu Lasten des Betreuten zu ändern.

Dies setzt allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht, § 90 AO, verletzt. Hier gilt grundsätzlich dasselbe wie für alle anderen steuerlichen Pflichten des Betreuten: Der Betreuer hat diese Pflichten, also auch die Mitwirkungspflicht, nach § 1902 BGB als dessen gesetzlicher Vertreter wahrzunehmen. Darüber hinaus macht § 34 Abs 1 AO sie zu einer eigenen steuerrechtlichen Pflicht des Betreuers. Eine abgeschwächte Mitwirkungspflicht des gesetzlichen Vertreters kennt das Steuerrecht nicht. Der Betreuer muss also tun, wozu auch der Betreute verpflichtet wäre: Er muss sämtliche in der Vergangenheit liegenden Erwerbsvorgänge im Bezug auf das Auslandsvermögen nachvollziehbar darlegen und seinen Vortrag mit geeigneten Beweismitteln belegen. Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich dabei auf alle Umstände, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können, und auf alle Beweismittel, die der Pflichtige beschaffen kann (§§ 90 ff. AO)²². Für die hier behandelten Sachverhaltskonstellationen ist in diesem Zusammenhang der Hinweis von Bedeutung, dass steuerpflichtig nicht nur der Betreuer, sondern nach wie vor auch der Betreute ist. Der Betreuer wird also im Interesse des Betreuten sich nach Kräften bemühen müssen, von diesem alle erforderlichen Informationen zu erhalten.

Kann der Betreuer die Herkunft des Kapitals aus bereits versteuerten Einnahmen vollständig und nachvollziehbar belegen, ist die Mitwirkungspflicht jedenfalls erfüllt und eine Schätzung ausgeschlossen. Kann der Betreuer das jedoch nicht, weil er zB erst kürzlich bestellt worden ist und keine aussagekräftigen Unterlagen findet, fragt sich, wie er in dieser Situation die Interessen des Betreuten wahren kann. Hier können erhebliche praktische und auch rechtliche Schwierigkeiten auftreten, so dass es zumindest in Fällen einer gewissen Größenordnung und/oder Komplexität sinnvoll sein wird, einen Steuerberater oder einen mit dem Steuerrecht vertrauten Rechtsanwalt einzuschalten.

IV. Handlungsempfehlungen

Aus diesen Überlegungen ergeben sich nachfolgende Leitlinien für den Betreuer:

1. Hat der Betreuer den Aufgabenkreis der Vermögenssorge, umfasst dies auch das im Ausland befindliche Vermögen und die damit zusammenhängenden Steuer- und Strafverfahren.

2. Der Betreuer ist verpflichtet, selbst bei Widerspruch des Betreuten für die zutreffende und vollständige Angabe aller Einkünfte des Betreuten in der Steuererklärung zu sorgen. Das betrifft auch die aktuellen ausländischen Einkünfte

aus Quellen, die bislang vom Betreuten verheimlicht worden sind („Schwarzgeld“).

3. Der Betreuer kann die steuerrechtlichen und strafrechtlichen Folgen dieser Erklärung für den Betreuten im Hinblick auf früher verheimlichte Einkünfte und den Kapitalstock abwenden, indem er eine strafbefreiende Nacherklärung im Sinne des Steueramnestiegesetzes oder eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO für den Betreuten abgibt.

4. Der Umfang der Nacherklärung bzw Selbstanzeige richtet sich nach dem Ergebnis der Recherchen des Betreuers. Grundsätzlich ist die verlängerte Festsetzungsfrist von 10 Jahren zu beachten und es ist nicht nur im Hinblick auf die Kapitalerträge, sondern auch bezüglich der Herkunft des Kapitalstocks Aufklärungsarbeit zu leisten.

5. Die Entscheidung für eine dieser beiden Möglichkeiten (Nacherklärung nach StraBEG oder Selbstanzeige nach § 371 AO) und für das konkrete Vorgehen kann nur im Einzelfall nach sachkundiger Beratung getroffen werden. Solche wird darüber hinaus regelmäßig spätestens dann erforderlich sein, wenn nicht lediglich bestimmte, klar bezifferbare und eingrenzbare Kapitalerträge nachzuerklären sind, sondern die Herkunft des Auslandsvermögens in Frage steht.

V. Ein praktisches Beispiel

Problemlage und Vorgehen des Betreuers sollen abschließend an folgendem Fallbeispiel verdeutlicht werden:

Angenommen, der Betreuer B stellt bei der Erstellung der Steuererklärung für 2003 fest, dass der Betreute X über ein Wertpapierdepot in Luxemburg verfügt. Der Depotwert betrug zum 31.12.2002 € 250.000,—. Für die Erklärung benötigt B nun zunächst einmal die Ertragnisaufstellung der Bank. Diese ist dort anzufordern, für ihre Erstellung werden üblicherweise Gebühren erhoben.

Auf diese Weise ist B nun in die Lage versetzt, die Kapitalerträge für das Jahr 2003 für X korrekt zu erklären. Damit ist es allerdings, wie dargestellt, bei weitem nicht getan. Das Finanzamt wird sich für die Kapitalerträge der früheren Jahre und für die Herkunft des Kapitals interessieren. Hier benötigt B weitere Ertragnisaufstellungen, vor allem aber muss er mit X klären, in welcher Form die Beträge nach Luxemburg verbracht wurden und woher sie stammten. Hier können sich nun „harmlose“ Erklärungen wie etwa Hausverkäufe, Lebensversicherungen oder versteuerte Schenkungen oder Erbschaften herausstellen. Erklärt X, er habe das Kapital aus seinem versteuerten Einkommen gebildet, müsste geprüft werden, ob das angesichts seiner früher erklärten Einkünfte denkbar ist: Wenn die Kapitalstände zum Ende der jeweiligen Jahre nach Abzug des Vorjahres und des Kapitalertrages erheblich angewachsen sind, muss überprüft werden, ob X auf dieser Basis überhaupt noch über genügend Mittel verfügt hätte, um seinen Lebensunterhalt zu bestreiten.

Erst wenn B auf diese Weise ein vollständiges und zutreffendes Bild von der Entwicklung der Geldanlage des X gewonnen hat, kann entschieden werden, ob und in welchem Umfang die Steueramnestieregelung oder die Möglichkeit einer Selbstanzeige nach § 371 AO genutzt werden soll. Falls tatsächlich nur die Kapitalerträge nacherklärt werden müssen (etwa, weil das Kapital aus einer versteuerten Erbschaft o.ä. stammt und das auch belegt werden kann), kann B uU selbst handeln. Ansonsten ist dringend die Hinzuziehung eines in Strafverfahren erfahrenen Beistandes zu empfehlen. ◀

²² Vgl zu Inhalt und Umfang der Mitwirkungspflicht im Einzelnen §§ 90 ff. AO, *Tipke/Kruse*, AO, 102. Lfg 2003, § 90 Rn 2 ff., 6.

Kostenloser Service für Abonnenten!*

BtPrax Einbanddecken 2002/2003

Die aktuellen Einbanddecken für Ihr BtPrax-Archiv.

BtPrax Jahrgangs-CD-ROM

Der Inhalt aller BtPrax-Ausgaben kompakt und übersichtlich auf einer CD-ROM.

*bei Jahresabonnement, kein Verkauf



Bestellung bei Caren Nordmann > Tel. (02 21) 9 76 68-229 > Fax -278