

Stellungnahme zu den geplanten Änderungen des Rechts der Selbstanzeige

mit dem Stand des Regierungsentwurfs vom 26.09.2014¹

1. Vorüberlegungen

Die Selbstanzeige bleibt erhalten. Das ist aus fiskalischer Sicht schon mal gut, denn das Instrument der Selbstanzeige bringt dem Staat viele Millionen Steuermehreinnahmen, die anders – trotz verbesserter Möglichkeiten der Finanzverwaltung – nicht kommen würden. Daher sind die meisten Finanzbeamten froh um jede Selbstanzeige.

Die Selbstanzeige wird verschärft. Das ist weniger gut, wenn die Verschärfung für die Finanzverwaltung Mehrarbeit und Mehraufwand bedeutet. Es ist weniger gut, wenn in Anbetracht aller Umstände manche Berater von einer faktischen Abschaffung der Selbstanzeige sprechen, weil die Folgen einer Selbstanzeige schwerer kalkulierbar werden bis hin zu nicht mehr akzeptabel. Es könnten Millionen an Steuereinnahmen verloren gehen, wenn das tatsächlich so wäre.

Die Verschärfung der Selbstanzeigeregeln ist nicht durchgängig. Während es auf der einen Seite unbestreitbar schärfere Regeln geben soll, wird auf der anderen Seite (abmildernd) der frühere Rechtszustand vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wieder hergestellt. Für Lohnsteuer- und Umsatzsteueranmeldungen werden wesentliche Regelungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wie z.B. das Vollständigkeitsgebot in § 371 Abs. 1 AO wieder zurückgenommen und das ist gut so. Das Vollständigkeitsgebot führt bei den Unternehmen, die das Gebot angesichts der Komplexität ihrer Strukturen nicht ausreichend beachten konnten ebenso zu Kritik wie auch in der Verwaltung, die bei konsequenter Anwendung des Gesetzes ihre Bußgeld- und Strafsachenstellen lahm gelegt hätte.

¹ Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, Bundesrats Drucksache 431/14 vom 26.09.2014, nachfolgend mit Regierungsentwurf bezeichnet

Die missliche Situation bei den Anmeldesteuern, die im vorliegenden Entwurf (teilweise) behoben werden soll (und muss), hatte offensichtlich ihre Ursache in dem Umstand, dass der Gesetzgeber des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes nur einen Teilbereich der Selbstanzeige-problematik vor Augen hatte. Auch im vorliegenden Entwurf gibt es Anhaltspunkte dafür, dass dieser Fehler wieder gemacht wird.

2. Erweiterung des Berichtigungszeitraums, § 371 Abs. 1

Eine Selbstanzeige soll nach dem Regierungsentwurf nur wirksam werden können, wenn die erforderlichen Berichtigungen und Nachholungen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

Sprachlich wird man diese Formulierung so auslegen müssen, dass damit die vergangenen zehn Kalenderjahre gemeint sind, denn es gibt derzeit nur für ausgeprägte Pessimisten Anhaltspunkte dafür, dass dies die letzten Kalenderjahre sein werden.

Ziel dieser Regelung soll die Entlastung der Finanzverwaltung sein, die künftig vom Steuerpflichtigen auch Angaben zu strafrechtlich verjährten Jahren erhalten soll, die sie bisher schätzen musste. Dadurch dass der Steuerpflichtige künftig mehr Material für mehr Jahre liefern muss, wenn seine Selbstanzeige wirksam werden soll, würde die Finanzverwaltung tatsächlich entlastet.

Das ist aber nur bei den derzeit verbreitet auftretenden Selbstanzeige-fällen wegen Kapitaleinkünften der Fall. In diesen Fällen ist es kaum zweifelhaft, dass das im letzten strafrechtlich noch nicht verjährten Jahr vorhandene Kapital auch in den davor liegenden Jahren zu versteuernde Erträge produziert hat, deren Nichtdeklaration zu einer (mittlerweile verjährten) Steuerhinterziehung geführt hat.

Zweifellos setzt die Nachzahlungsverpflichtung des Steuerpflichtigen nach § 371 Abs. 1 AO auch in den strafrechtlichen verjährten Jahren eine tatsächlich begangene Steuerhinterziehung voraus. Bei der „klassischen Kundschaft“ der Steuerfahndung wie z.B. Gewerbebetriebe, Betrieben mit Barumsätzen etc. gibt es keinen Rechtssatz dergestalt, dass Hinterziehung in strafrechtlichen nicht verjährten Jahren auch eine Hinterziehung in den (strafrechtlichen verjährten) Vorjahren indiziert. Will die Verwaltung Rechtsfolgen an eine begangene Steuerhinterziehung anknüpfen, muss sie die Hinterziehung dem Grunde nach nachweisen. Wegen der eingetretenen strafrechtlichen Verjährung stehen der Verwaltung dazu keine strafprozessualen Mittel mehr zur Verfügung. Wenn der Steuerpflichtige bestreitet, auch in den Altjahren Steuern hinterzogen zu haben, wird aus der beabsichtigten Entlastung der Finanzverwaltung schnell eine zusätzliche Belastung. Solche Fälle wird es geben – und zwar nicht wenige. Die Neuregelung kann daher bestenfalls für die Sonderfälle der Hinterziehung von Kapitalerträgen eine Entlastung bieten.

Fragen löst auch die Formulierung von „mindestens ... zehn Jahren“ aus. Nach der Gesetzesbegründung wird eine „feste fiktive Frist von zehn Jahren aus Gründen der Rechtsklarheit im Strafrecht für erforderlich“ gehalten². Wieso ist eine Mindestfrist eine feste Frist? Sprach-

² S. 8 des Regierungsentwurfs

lich bedeutet „mindestens“, dass es auch längere Fristen geben kann. Und welche Fiktion steckt hinter der Zehnjahres-Frist? Doch wohl kaum die Fiktion, dass auch für diesen Zeitraum Steuern hinterzogenen worden sind.

Da § 371 Abs. 1 AO ungeachtet eines neu einzuführenden Sperrgrundes³ zunächst auch für die Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung gilt, für die § 376 AO eine zehnjährige strafrechtliche Verjährung bestimmt, die sich zudem durch verjährungsunterbrechende Maßnahmen bis zu einer maximal möglichen absoluten Verjährung von 20 Jahren verlängern kann, wird die nachzuzahlende Steuer für die strafrechtlich nicht verjährten Zeiträume aus den vergangenen maximal 20 Jahren zu ermitteln sein.

Selbst unter Einbeziehung des neuen Sperrgrundes für die Fälle einer besonders schweren Steuerhinterziehung wird jedenfalls der Betrag der nachzuzahlen Steuer aus dieser Berechnung nach § 371 Abs. 1 AO zu entnehmen sein. Auf die Auswirkungen für den Zuschlag nach § 398a AO soll weiter unten eingegangen werden.

Ob eine solche Selbstanzeige noch kalkulierbar ist und ob die Befürchtungen von Beraterseite zutreffen, die Selbstanzeige werden durch die Verschärfungen faktisch abgeschafft, kann nur im konkreten Einzelfall beantwortet werden.

3. Veränderungen der Sperrgründe, § 371 Abs. 2

Umfangreich sind die geplanten Veränderungen der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO. Deren Bewertung fällt nicht leicht.

3.1. Nach **Nr. 1 a** erfasst der Sperrgrund „**Bekanntgabe der Prüfungsanordnung**“ klarstellend (oder erweiternd, je nach Rechtsauffassung) die an der Tat Beteiligten (Täter und Teilnehmer) sowie die Begünstigten im Sinne des § 370 Abs. 1 AO. Begünstigter müsste der Nachzahlungsverpflichtete in § 371 Abs. 3 AO sein.

Gleichzeitig wird der Sperrgrund eingeschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung. Das stellt gegenüber der jetzigen Rechtslage eine Abmilderung dar, weil auch während einer laufenden Prüfung eine Selbstanzeige eingereicht werden kann, die sich aber auf nicht geprüfte Steuerarten und nicht geprüfte Zeiträume beziehen muss. De facto ist das die Wiederherstellung des Rechtszustandes vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, durch die zumindest für diesen Bereich die teilweise Rückkehr in die Steuerehrlichkeit begünstigt werden kann. Damit kann ein Steuerhinterzieher durch eine rechtzeitige Selbstanzeige einer Erweiterung des Prüfungszeitraumes zuvorkommen und zumindest für einen Teil seiner Steuerhinterziehungen straffrei werden. Er muss nur schnell genug sein.

Fraglich ist der Umfang einer Berichtigungserklärung in diesen Fällen? Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO setzt eine wirksame Selbstanzeige unter Berücksichtigung des Vollständigkeitsgebotes nämlich die Berichtigung oder Nachholung für alle nicht rechtsverjährten Zeiträume voraus, also auch für diejenigen Zeiträume, für die eine Selbstanzeige wegen der Sperrwirkung der Prüfungsanordnung nicht wirksam werden kann. Das wird den Prüfern der Finanzverwaltung ihr Geschäft erleichtern, denn sie bekommen

³ § 371 Abs. 2 Nr. 4 in der Fassung des Regierungsentwurfs

damit alle erforderlichen Angaben über Steuerhinterziehungen für ihre Prüfungsjahre frei Haus geliefert. Allerdings bedeutet das gleichzeitig auch eine Selbstbelastung des Steuerpflichtigen, der wegen des Sperrgrundes keine Strafbefreiung gegenüber stehen kann. Die Rechtsprechung wird daher künftig ausloten müssen, wieweit der „*nemo teneatur – Grundsatz*“ in diesen Fällen aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu einem strafrechtlichen Verwertungs- oder Verwendungsverbot außerhalb des § 371 AO führen muss.

- 3.2. Der Sperrgrund **Nr. 1b** der „**Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung**“ sperrte bisher den Täter oder seinen Vertreter, wenn Ihnen die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben wurde, so dass man bisher davon ausgehen musste, dass es sich um einen **täterbezogenen Sperrgrund** gehandelt hat. Das drückt sich auch in dem Artikel „dem Täter“ aus. Allerdings wurde in der Formulierung der geplanten Neufassung der Artikel nicht geändert, es heißt dort immer noch „dem an der Tat Beteiligten ...“.

Die Intention der Gesetzesänderung geht aber nach der Begründung dahin, alle an der Tat Beteiligten wie Täter, Anstifter, Gehilfen und deren Vertreter durch eine Verfahrenseinleitung zu sperren, wenn gegen einen von ihnen ein steuerliches Bußgeld- oder Strafverfahren eingeleitet wurde. Damit ist der Sperrgrund der Verfahrenseinleitung nicht mehr täterbezogen, sondern **tatbezogen** zu verstehen. Deutlicher wäre daher die Formulierung: „**einem** an der Tat Beteiligten ... wird die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben.“

Mit der tatbezogenen Betrachtungsweise ist der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO für die Beteiligten mit einer erheblichen Unsicherheit verbunden. Je weiter entfernt sie von der Person stehen, der möglicherweise zuerst eine Verfahrenseinleitung bekannt gegeben werden kann, desto weniger können sie davon wissen und mit desto größeren Unsicherheiten ist eine eigene Selbstanzeige verbunden. Dass für die Beratung in dieser Situation keine eindeutigen Ratschläge mehr möglich sind, ist deren Problem. Aus Verwaltungssicht besteht aber die Gefahr, dass Selbstanzeigen nicht mehr kommen, die bisher noch eingereicht worden wären. Der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit wird ein kleines Stückchen der Weg verbaut.

- 3.3. Der bisherige Sperrgrund Nr. 1c des „**Erscheinens des Amtsträgers** ...“ wird in zwei neue Sperrgründe **Nr. 1c** und **Nr. 1d** aufgeteilt. Das ist durch den Gleichklang der Regelungen in Nr. 1a und Nr. 1c bedingt, weil in beiden Tatbeständen die Sperrwirkung auf die Jahre und Steuerarten beschränkt sein sollen, die in der Prüfungsanordnung angeordnet sind und für die der Amtsträger der Finanzverwaltung zur Prüfung erschienen ist. Wie unter 3.1. ausgeführt ist damit eine Selbstanzeige für andere Steuerarten und andere als die Prüfungsjahre noch möglich. Auch das entspricht der Rechtslage vor der Gesetzesänderung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz.

Für die Steuerhinterzieher schafft die Änderung Rechtssicherheit, denn nach dem BGH – Urteil vom 20.05.2010⁴ war die Reichweite des Sperrgrundes weiter zu sehen als die angeordneten Prüfungsjahre und –steuern. Danach sollten nämlich vom Sperrgrund

⁴ BGH vom 20.05.2010, Az. 1 StR 577/09, NJW 2010 S. 2146, BGHSt 55 S. 180

auch die Sachverhalte umfasst werden, auf die sich bei üblichem Ablauf der Prüfung das Augenmerk des Prüfers richten würde, ggfs. über eine Erweiterung der Prüfungsanordnung. Das muss ein Steuerhinterzieher künftig nach dem Regierungsentwurf nicht mehr befürchten. Die diesbezügliche BGH – Rechtsprechung wird durch die Gesetzesänderung gegenstandslos.

- 3.4. Unklar ist beim ersten Lesen die Bedeutung des nach dem Regierungsentwurf vorgesehenen Wortlautunterschied zwischen den Sperrgründen Nr. 1c und **Nr. 1d**: Während bei der steuerlichen Prüfung das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzverwaltung die Selbstanzeige sperrt, reicht bei **Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit** das Erscheinen eines Amtsträgers aus, der nach dem Wortlaut des Entwurfs aber nicht von der Finanzverwaltung kommen muss. Nach der Gesetzesbegründung⁵ soll es sich dabei lediglich um eine redaktionelle Änderung handeln.

Fraglich ist aber, ob damit nicht eine Erweiterung des bisherigen Sperrgrundes Nr. 1c verbunden ist. Denn nach dem geplanten Wortlaut würde auch das Erscheinen eines Staatsanwalts zur Ermittlung einer Steuerstraftat eine Selbstanzeige sperren. Dies müsste auch für andere Amtsträger gelten wie z.B. für Polizisten. Zwar gehört die Ermittlung von Steuerstraftaten nicht zu deren originären Aufgaben. Denkbar ist aber immerhin, dass die Staatsanwaltschaft im Rahmen ihrer Verfahrensherrschaft in bestimmten Steuerstrafverfahren, etwa gegen Angehörige der Finanzverwaltung selbst, nicht die Steuerfahndung, sondern die Polizei mit den Ermittlungen beauftragt⁶.

Daher könnte mit der Änderung eine (ungewollte) Erweiterung des Sperrgrundes verbunden sein, die wegen der dadurch geschaffenen Klarstellung zu begrüßen ist.

Deutlich wird aber auch eine gewisse Inkonsequenz des Entwurfs: während Nr. 1c nur im Umfang der angefangenen Außenprüfung sperrt, so dass weitere Sachverhalte noch selbst angezeigt werden können, sperrt Nr. 1d insgesamt, unabhängig von der strafrechtlichen Ermittlungsrichtung. Da sich aus dem Einleitungsvermerk bzw. einem strafprozessualen Beschluss die verfolgten Steuerarten und Jahre ergeben müssen, müsste eine Selbstanzeige für andere Steuern und andere Jahre noch möglich sein. Das scheint nach dem jetzt geplanten Wortlaut des Nr. 1d – anders als bei der steuerlichen Prüfung - aber ausgeschlossen zu sein.

- 3.5. Ebenfalls zu begrüßen ist die Aufnahme der **Lohnsteuer – Nachschau** (§ 42g EStG) und der **Umsatzsteuer – Nachschau** (§ 27b UStG) sowie **anderer steuerrechtlicher Nachschau** der neuen **Nr. 1e** in den Katalog der Sperrgründe, denn bisher war streitig, ob das Erscheinen zu einer Nachschau genauso sperrt wie das Erscheinen zu einer Prüfung, deren Umfang durch die Prüfungsanordnung bestimmt ist.

Der Hintergrund der Sperrgründe in der neuen Nr. 1c und der Nr. 1e ist insofern gleich, dass sowohl mit förmlicher Prüfung wie mit einer Nachschau ein erhöhtes Entdeckungsrisiko verbunden ist. Ein Teil der Literatur hatte auch bisher schon die Nachschau un-

⁵ S. 9 des Regierungsentwurfs

⁶ Eine gewisse rechtliche Grauzone ist hier zwar nicht zu verkennen. Ich kenne keinen Fall, in dem so etwas vorgekommen ist, aber ganz ausgeschlossen ist ein solches Vorgehen nicht.

ter die jetzige Nr. 1c subsumieren wollen. Mit der geplanten Gesetzesänderung wird diese Auffassung (klarstellend oder erweiternd⁷) unstreitig gestellt, was zu begrüßen ist.

Erweiternd wirkt sich jedenfalls die Aufnahme der Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften aus, weil es so etwas bisher nicht gibt. Vermutlich ist damit die Kassen – Nachschau gemeint, deren Einführung im Rahmen der Bekämpfung von Manipulationen digitaler Unterlagen zwischen Bund und Ländern diskutiert wird (Stichwort INSIKA).

- 3.6. Die Absenkung des Schwellenwertes der „**großen**“ **Selbstanzeige von 50.000 € auf 25.000 €** pro Tat in **Nr. 3** ist eine gesetzgeberische Entscheidung, deren Effekt sich hauptsächlich im Zusammenwirken mit dem Strafverfolgungshindernis nach § 398a AO ergibt. Die Absenkung führt dazu, dass sich die Bußgeld- und Strafsachenstelle der Landesfinanzverwaltungen in viel größerem Umfang als bisher mit den ungelösten Problemen des § 398a AO werden befassen müssen. Dazu soll unter Punkt 6. weiteres ausgeführt werden.
- 3.7. Der neue Sperrgrund in **Nr. 4** greift auf die Fälle der Regelbeispiele der **besonders schweren Steuerhinterziehung** nach § 370 Abs. 3 Nr. 2 bis 5 AO zurück, bei denen nach der Gesetzesbegründung eine besondere Strafwürdigkeit gegeben sein soll⁸. Das Regelbeispiel in § 370 Abs. 3 Nr. 1 der Steuerverkürzung in besonders großem Ausmaß ist hier herausgenommen, weil es schon in der neuen Nr. 3 enthalten ist. Allerdings geht der Entwurf über die von der Rechtsprechung des BGH entwickelten Grenzen⁹ hinaus, die im Regelfall erst ab 50.000 € bzw. ab 100.000 € eine besonders schwere Steuerhinterziehung annehmen will.

Das praktische Problem besteht darin, dass das Vorliegen einer besonders schweren Steuerhinterziehung stets nach einer Gesamtschau zu beurteilen ist. Nicht in jedem Fall, für den ein Regelbeispiel einschlägig ist, ist nach der Gesamtschau eine besonders schwere Steuerhinterziehung zu bejahen. Umgekehrt kann es besonders schwere Fälle aufgrund einer wertenden Gesamtschau geben, die kein Regelbeispiel erfüllen.

Das wird die Anwendung dieses Sperrgrundes in der Praxis schwierig machen. Während ich für die Seite der Finanzverwaltung die Prognose wage, dass dieser Sperrgrund wegen der beschriebenen Problematik und der damit verbundenen Unsicherheit keine große Bedeutung erlangen wird, sehe ich für die Beraterseite die damit verbundenen Risiken voraus, die sich auf die Einlegung von Selbstanzeigen eher depressiv auswirken werden. Eine weitere Hürde auf dem Weg in die Steuerehrlichkeit wird entstehen.

⁷ Der Regierungsentwurf geht nach der Begründung (S. 9) von einer Erweiterung aus.

⁸ S. 10 des Regierungsentwurfs

⁹ BGH vom 02.12.2008, Az. 1 StR 416/08, NJW 2009 S. 528, BGHSt 53 S. 71

4. Reparatur der Selbstanzeige – Regelungen für die Anmeldesteuern

Bei der Veränderung der Selbstanzeige – Regelungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz war übersehen worden, dass die neu geschaffenen Regelungen für den Bereich der Anmeldesteuern zu unerwünschten Effekten führen mussten. Diese sind mit Ursachen und Wirkungen mittlerweile hinreichend bekannt, so dass weitere Ausführungen dazu entbehrlich sind.

Die geplante Neuregelung in § 371 Abs. 2a AO beseitigt für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldung diese negativen Effekte, indem sie insoweit den Rechtszustand vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wieder herstellt. Damit wird für diesen Bereich die Teilselbstanzeige wieder eingeführt und das Vollständigkeitsgebot abgeschafft. Wegen der bekannt gewordenen Probleme gilt hier Gliederungspunkt C. der Drucksache 431/14 uneingeschränkt: **Alternativen – Keine -**.

Die bisherigen Regelungen haben angesichts der Massenhaftigkeit des Phänomens nur deshalb nicht zu einem Kollaps der Bußgeld- und Strafsachenstellen der Länderfinanzverwaltungen geführt, weil die Regelung der Nr. 132 Abs. 2 AStBV¹⁰ in extremer Auslegung angewandt wurde. Das war vom Verordnungsgeber wohl auch so beabsichtigt, weil auf andere Weise eine strafrechtliche Prüfung verspätet abgegebener Anmeldungen nicht zu leisten gewesen wäre.

Exakte Zahlen über massiv verspätete Umsatzsteuervoranmeldungen liegen nicht vor. Ausgehend von meinem Bundesland wird eine Hochrechnung sicherlich Fallzahlen von über einer Million Vorgänge jährlich ergeben, und zwar nur für die Voranmeldungen. Massiv verspätet bedeutet, dass bereits nach der ersten ausstehenden Voranmeldungen weitere Voranmeldungen rückständig sind und es zu Schätzungen der ersten ausstehenden Voranmeldung gekommen ist (Verspätung bei monatlicher Abgabe um knapp zwei Monate).

Dazu kommen die Bundeszahlen über ausstehende Jahreserklärungen (Anmeldungen), von denen auch bei Beachtung der Fristverlängerung für die beratenen Steuerpflichtigen am 31.12. die Folgejahres ca. 40 % aller abzugebenden Erklärungen noch ausstehen. Damit müssten zusätzliche Vorgänge im Umfang von über einer Million zumindest auf ihren strafrechtlichen Gehalt überprüft werden. Da säumige Steuerpflichtige von der Finanzverwaltung jede Menge Post mit entsprechenden Hinweisen bekommen, wird angesichts der Rechtsprechung des BGH zu den Voraussetzungen eines bedingten Vorsatzes diese Prüfung in der Mehrzahl der Fälle eine vollendete Steuerhinterziehung (auf Zeit) ergeben, die mit dem vorhandenen Personal nicht zu bearbeiten ist.

Die Reparatur der derzeitigen Regelungen soll nach § 371 Abs. 2a S. 3 AO-Entwurf nicht für die Umsatzsteuerjahreserklärung gelten. Für diese wird das Vollständigkeitsgebot lediglich hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen für folgende Jahre gelockert, nicht jedoch in Bezug auf die zu berichtigende oder nachzuziehende Jahreserklärung selbst. Hier bleibt es bei der jetzigen Rechtslage, dass weiterhin nur ein Schuss möglich ist. Ist eine

¹⁰ Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren, AStBV 2014 vom 01.11.2013, BStBl. 2013 Teil I, S. 1394 ff.

weitere Berichtigung einer Umsatzsteuerjahreserklärung notwendig, besteht die Gefahr, dass beide Berichtigungen nur noch als unwirksame Selbstanzeigen anzusehen sind. Ob Konzerne oder verschachtelte Unternehmensstrukturen, bei denen diese Probleme vorrangig auftreten, damit zufrieden sein können, soll an dieser Stelle nicht erörtert werden.

5. Erweiterung der Zahlungspflichten, § 371 Abs. 3

Neben der Zahlung der Steuerschuld, die sich mittelbar durch die Erweiterung des Berichtigungszeitraums in § 371 Abs. 1 AO erhöhen wird, soll künftig nach § 371 Abs. 3 AO (neu) Straffreiheit nur eintreten, wenn der Steuerhinterzieher auch die Hinterziehungs- und Nachforderungszinsen (§§ 235, 233a AO), soweit diese auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden (§ 235 Abs. 4 AO), begleicht.

Hier wird eine Gesetzesverschärfung suggeriert, die keine tatsächlich keine ist. Weder dem Verfasser noch einer Vielzahl von befragten Kollegen und Steuerstrafverteidigern ist in vieljähriger Praxis ein Fall bekannt geworden, in dem zwar die Steuerschuld, aber nicht die Zinsschuld bezahlt worden ist. Um in den Genuss der Straffreiheit nach einer Selbstanzeige zu kommen, muss der Steuerhinterzieher Geld haben. Ohne Nachzahlung der hinterzogenen Steuern gibt es keine Straffreiheit. Offensichtlich reichte in den bekannt gewordenen Fällen das Geld stets auch für die Zinsen.

Diese Gesetzesverschärfung ist daher unnötig und ohne einen Mehrwert.

Diese Gesetzesverschärfung ist umgekehrt sogar schädlich, denn sie führt dazu, dass eine eigentlich problemlose Selbstanzeige die Finanzverwaltung viel länger beschäftigen wird als bisher. Hinterziehungszinsen können nach § 235 Abs. 3 AO erst festgesetzt werden, wenn die hinterzogene Steuer bezahlt ist (= Ende des Zinslaufs). Nach der bisherigen Regelung konnte das Steuerstrafverfahren, in dem die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu überprüfen war, bereits mit Zahlungseingang der Steuerschuld eingestellt werden. Wird der Regierungsentwurf Gesetz, müssen künftig die V-Bezirke der Veranlagungsfinanzämter zunächst einmal den Zahlungseingang der hinterzogenen Steuern überwachen. Das muss die BuStra auch jetzt schon, um nach Zahlungseingang das Verfahren einstellen zu können oder – bei Nichtzahlung – eine Frist nach § 371 Abs. 3 AO zu setzen. Erst nach Zahlungseingang kann der V-Bezirk einen (manuellen) Hinterziehungszinsbescheid erlassen.

Neu ist, dass die BuStra – Stellen, die noch die offenen Selbstanzeigen haben, künftig die V-Bezirke überwachen müssen, ob diese den Hinterziehungsbescheid tatsächlich erstellt und bekannt gegeben haben. Soweit mir bekannt gibt es in den Landesfinanzverwaltungen kein maschinelles Verfahren zur Erstellung von Hinterziehungszinsbescheiden, die komplett manuell erstellt werden müssen, wozu eine Vielzahl von Daten und Beträgen ermittelt werden muss. Bisher wurden Hinterziehungszinsbescheide in den V-Bezirken nicht mit erster Priorität bearbeitet. Das sollte sich wegen der künftigen strafrechtlichen Auswirkung ändern, nicht zuletzt auf Anstoß durch die BuStra-Stellen, die dies mit einer Mehrbelastung (einer Vielzahl von Überwachungsfällen) erkaufen müssen.

Der bekannt gegebene Hinterziehungszinsbescheid ist mit einer Zahlungsfrist von regelmäßig vier Wochen zu versehen, die ebenfalls zu überwachen ist. Die Verfahrenseinstellung

kann frühestens nach Feststellung des Zahlungseingangs der Hinterziehungszinsen verfügt werden.

Bis die Finanzverwaltungen der Länder durch die Programmierung von zusätzlicher Software und Umstellung ihrer Abläufe reagieren werden (was erfahrungsgemäß nicht sehr schnell geht), werden unproblematische Selbstanzeigen bei optimistischer Schätzung ein Vierteljahr, bei pessimistischer Schätzung mindestens ein halbes Jahr länger als bisher nicht abgeschlossen werden können. Der in Überwachung befindliche Bestand vergrößert sich überproportional. Das kostet Personal, das im Gliederungspunkt E.3 des Regierungsentwurfs beim „Erfüllungsaufwand der Verwaltung“ berücksichtigt werden sollte.

Dieser Personalmehrbedarf könnte durch Verzicht auf die unnötige Regelung in § 371 Abs. 3 AO (neu) entfallen.

6. Zuschlag nach § 398a AO

Wer den Zuschlag nach § 398a AO (i.V.m. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO) für ein Erfolgsmodell hält, wird die Verschärfung der Regelungen des § 398a AO begrüßen. Es sind allerdings Zweifel am Erfolg dieser Regelung angebracht.

Angesichts der derzeitigen Welle von Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften, die den Ländern viele hundert Millionen zusätzliche Steuereinnahmen in die Kassen spült, müsste sich eine nennenswerte Anzahl von Fällen ergeben haben, in denen die Mehrsteuersteuern pro Jahr über 50.000 € liegen, so dass eine Strafbefreiung (über den Weg des Strafverfolgungshindernisses) die Anwendung des § 398a AO erforderlich gemacht haben müsste. Tatsächlich verzeichnet die Strafsachenstatistik 2013 bundesweit nur 278 Fälle mit einem Zuschlagsbetrag von insgesamt 3 Millionen Euro. Gründe für den geringen Einsatz des Zuschlags nach § 398a AO sind nicht bekannt.

Mir erscheint fraglich, ob sich durch die beabsichtigte Komplizierung des Instruments des Zuschlags nach § 398a AO dessen Verbreitung fördern lässt. Die Stufung des Zuschlags wird dazu führen, dass an den Schwellengrenzen zusätzlicher Streit entstehen wird. Wenige Euro Unterschied in der Höhe der strafbefangenen Steuer wirken sich überproportional auf die Höhe des Zuschlags aus, wenn eine höhere Zuschlagsstufe erreicht wird. Es wird zu den Pflichten der Beraterschaft gehören, darauf zu achten. Die Mehrbelastung der Bußgeld- und Strafsachenstellen ist vorprogrammiert. Bei unverändertem Personalstand in den BuStra-Stellen der Länder wird man nicht allzu optimistisch sein dürfen, was die Umsetzung der komplexen Regeln in § 398a (neu) angeht.

Ins Gesetz aufgenommen werden soll die Bestätigung der von der Verwaltung schon bisher vertretenen Rechtsansicht, dass für die Berechnung des Zuschlags das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO Anwendung finden muss. Die gesetzliche Klarstellung ist zu begrüßen. Damit wird die Problematik, dass der Zuschlag nach § 398a AO höher sein kann als die zahlende Umsatzsteuer (Zahllast) im Gesetz verankert.

Weiterhin offen ist die Frage der mehrfachen Zahlung des Zuschlags bei mehreren Tatbeteiligten. Die Verwaltung (soweit ersichtlich) geht davon aus, dass analog der Behandlung bei § 153a StPO jeder Tatbeteiligte den Zuschlag zahlen muss. Nach einem Beispiel von Joecks müssten sieben Zwerge, die in der Rechtsform einer GbR ein Unternehmen betreiben und

dabei gemeinsam Steuern hinterziehen, sieben Mal den Zuschlag zahlen, wenn die Grenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO überschritten ist, also 35 % des Hinterziehungsbetrags (7 x 5 %). Würde der Hinterziehungsbetrag eine Million Euro überschreiten, müssten nach der Neuregelung die sieben Zwerg 140 % des Hinterziehungsbetrages (7 x 20%) als Zuschlag entrichten, wenn sie alle straffrei werden wollen. Vor allem im wirtschaftlichen Bereich sind mehrere (bis viele) Tatbeteiligte nicht selten, wenn etwa eine GmbH mehrere gemeinsam handelnde Geschäftsführer hat.

Ob der Zuschlag auch dann zu zahlen ist, wenn der hinterzogenen Umsatzsteuer eine höhere Vorsteuer gegenüber steht (was zu einer negativen Zahllast = Umsatzsteuererstattung führt), ist bislang ebenfalls ungeklärt. Die Verhältnismäßigkeit der Regelung steht dann auf dem Prüfstand.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wird ebenfalls strapaziert, weil die Zuschlagsregelungen des § 398a AO nicht differenzieren zwischen der endgültig beabsichtigten Steuerhinterziehung und der Steuerhinterziehung auf Zeit. Die um wenige Wochen verspätet abgegebene Umsatzsteuer – Jahreserklärung löst bei gleichem Hinterziehungsbetrag den gleichen Zuschlag aus wie die Umsatzsteuerfestsetzung aufgrund einer umfangreichen Steuerfahndungsprüfung.

Ungeklärt ist weiterhin, wie die Zahlungen des Zuschlags durch Dritte zu würdigen ist. Das Gesetz spricht wie der Regierungsentwurf von der Zahlung durch den Täter bzw. den Tatbeteiligten. Es kommen aber die Fälle vor, in denen der durch die Steuerhinterziehung Begünstigte nicht der Täter oder ein Tatbeteiligter ist. Wird der Geschäftsführer, der für die GmbH Steuern hinterzogen hat, straffrei, wenn die GmbH den Zuschlag zahlt? Und liegt nicht vielmehr eine Untreue zu Lasten der GmbH vor, wenn diese für den Geschäftsführer den Zuschlag leistet? Oder ist der Vorgang lohnsteuerlich zu würdigen, weil die Zuschlagszahlung zusätzlichen Arbeitslohn des Geschäftsführers darstellt?

Misslich ist in diesem Zusammenhang der **Ausweg über § 153a StPO**, der sich in bestimmten Fällen anbietet und der offensichtlich auch genutzt wird. Anstelle der Zahlung eines hohen Zuschlags nach § 398a AO wird planmäßig das Strafverfahren fortgesetzt und ebenso verabredungsgemäß nach § 153a StPO eingestellt. Die Regelungen für den strafrechtlichen Deal gelten bei Verfahrenseinstellung nicht. Die dann festzusetzende Geldauflage wird in vielen Fällen nicht die Höhe des Zuschlags nach § 398a AO erreichen, weil für die Auflagenhöhe tat- und täterbezogene Umstände zu berücksichtigen sind. So wird eine Steuerhinterziehung auf Zeit regelmäßig nur eine deutlich geringere Auflagenhöhe auslösen als eine endgültig beabsichtigte Hinterziehung. Auch in der Person des Täters liegende Umstände müssen Berücksichtigung finden – im Gegensatz zu § 398a AO. Insbesondere ältere Steuerhinterzieher, die bei der Hinterziehung von Kapitalerträgen eher der Regelfall sind, können sich gute Chancen auf eine Einstellung im Strafverfahren ausrechnen, selbst bei hohen Hinterziehungsbeträgen.

Je teurer der Zuschlag nach § 398a AO werden wird, desto interessanter wird der Weg über das Strafverfahren werden.

Letztlich ist noch auf die Ungereimtheiten bei der Anrechnung des Zuschlags auf eine Geldstrafe hinzuweisen, § 398a Abs. 4. Eine solche kommt in Betracht, wenn der mit der Zuschlagszahlung verfolgte Zweck nicht erreicht wird, etwa weil sich der den Zuschlag Zahlen-

de in der Berechnung geirrt hat und einen zu niedrigen Zuschlag gezahlt hat oder weil die Zuschlagszahlung aus anderen Gründen keine Wirksamkeit entfalten kann. Im Einzelnen ist hier noch vieles ungeklärt. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des Regierungsentwurf scheint aber in diesen Fällen keine Erstattung des (vergeblich) gezahlten Zuschlagsbetrages gewollt zu sein.

Führt das dann geführte Strafverfahren nicht zu einer Sanktion mit einer Geldstrafe, geht die Neuregelung des § 398a Abs. 4 S. 2 AO ins Leere. Bei einer Freiheitsstrafe kann nichts angerechnet werden, ebenso wenig wie bei einer Geldauflage bei Einstellung nach § 153a StPO. Gerade bei fehlgeschlagenen Selbstanzeigen mit Zahlung des Zuschlags (ebenfalls fehlgeschlagen) dürfte die Einstellung mit Auflage das Mittel der Wahl sein. Die Praxis wird sich auch hier wieder kreativ selbst helfen.

7. Weitere beabsichtigte Änderungen

7.1. Anlaufhemmung für bestimmte ausländische Kapitalerträge, § 170 Abs. 6 AO

Offenbar hat der bekannt gewordene Fall Schwarzer den Gesetzgeber dazu motiviert, die steuerliche Festsetzungsverjährung für hinterzogene Kapitalerträge auszuweiten. Der rechtliche Spielraum dazu ist nicht sehr weit, denn das europarechtliche Grundrecht der Kapitalverkehrsfreiheit setzt einer steuerlichen Schlechterbehandlung von ausländischen Kapitalerträgen enge Grenzen.

Das führt im Regierungsentwurf dazu, dass die neue Anlaufhemmung nur für Kapitalerträge in Betracht kommt, die nicht aus EU – Staaten oder Mitgliedsstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) stammen. Zu letzteren gehören Norwegen, Schweiz, Island und Liechtenstein. Damit sind alle derzeit wichtigen Kapitalanlageländer der Deutschen von der neuen Anlaufhemmung der Festsetzungsverjährung ausgenommen. Auch Frau Schwarzer wäre nicht betroffen, wenn es das neue Gesetz für ihren Fall schon gegeben hätte.

Möglicherweise soll die Änderung aber vorausschauend für neue Anlageländer gelten, auf die die deutschen Steuerhinterzieher infolge der Weißgeldpolitik der Schweizer und Luxemburger Banken ausweichen müssen.

7.2. Übergangsregelungen

Die Übergangsregelung des neuen Abs. 13 in Art. 97 § 10 des AO Einführungsgesetzes betrifft nur die Anlaufhemmung in § 170 Abs. 6 (neu). Für alle anderen Neuregelungen gibt es keine ausdrückliche Übergangsregelung, so dass auf allgemeine Regelungen zurückzugreifen sein.

Die Neuregelungen führen einerseits zu Verschärfungen der bisherigen Rechtslage, andererseits aber auch zu Vergünstigungen, wie oben dargestellt. Versteht man die Regelungen des § 371 AO als materielles Strafrecht, dürfen Verschärfungen erst für Sachverhalte angewendet werden, die nach ihrem Inkrafttreten verwirklicht wurden.

Sieht man auch die Regelungen in § 398a AO als strafrechtliche Regelungen an, dürfte der künftig höhere Zuschlag frühestens für Selbstanzeigen zu zahlen sein, die ab Inkrafttreten der Neuregelung eingereicht werden. Für alle vorher eingelegten Selbstanzeigen mit einem Hinterziehungsbetrag größer als 50.000 € müsste es beim 5 % - Zuschlag bleiben. In Betracht kommt aber auch eine andere Betrachtungsweise, nach der der Zeitpunkt der Entscheidung maßgebend ist. Das würde bedeuten, dass für eine 2014 eingereichte Selbstanzeige mit einem Hinterziehungsbetrag von mehr als 50.000 € (aber weniger als 100.000 €) ein Zuschlag von 10 % zu entrichten wäre, um straffrei zu werden. In dieser unterschiedlichen Betrachtungsweise steckt erhebliches Konfliktpotential, so dass eine gesetzliche Übergangsregelung wünschenswert wäre.

Günstigere Regelungen müssen aber zu Gunsten des Angeklagten nach § 2 Abs. 3 StGB¹¹ berücksichtigt werden, so dass das zum Zeitpunkt der Verurteilung (Entscheidung) geltende Recht Anwendung finden muss. Wird zum jetzigen Zeitpunkt in einer laufenden Außenprüfung eine Selbstanzeige erstattet, so wäre diese wegen des Sperrgrundes Nr. 1c gänzlich unwirksam. Wird über diese Selbstanzeige nach Inkrafttreten der Neuregelungen entschieden, wäre die Selbstanzeige für die Zeiträume und die Steuerarten, die nicht geprüft werden, wirksam.

Fazit

Der große Wert des Regierungsentwurfs liegt darin, dass gesetzgeberische Fehler der jüngsten Vergangenheit (teilweise) wieder korrigiert werden.

Das große Risiko des Regierungsentwurfs liegt darin, dass das verfolgte Ziel einer Verschärfung der Selbstanzeige – Regeln neue Fehlerquellen in sich birgt, ohne dass dem ein nennenswerter Mehrwert gegenüber steht.

Für etliche Ansätze dieser Verschärfungsbemühungen (vermutete Hinterziehungstaktiken, Anreize für Steuerhinterziehung) gibt es nicht den geringsten empirischen Beleg, weil es auf dem Gebiet der Selbstanzeige bisher kaum Forschungsansätze gibt.

Wäre es nicht an der Zeit, die win-win-Situation zu erkennen, die in der Selbstanzeigemöglichkeit sowohl verfassungsrechtlich wie fiskalisch drinsteckt. Je mehr die Selbstanzeige abgeschafft wird, desto eher wird verfassungsrechtlich die Notwendigkeit eines Korrektivs zum Tragen kommen müssen, um Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ohne strafrechtliche Selbstbelastung und ohne Verstoß gegen Menschenrechte zu ermöglichen. Je mehr die Selbstanzeige abgeschafft wird, desto mehr Steuereinnahmen wird der Fiskus verlieren, wenn er nicht im Bereich der Steuerfahndung in bisher nicht vorstellbarer Weise aufrüsten will.

Gerade in Zeiten knapper öffentlicher Haushalte sollten solche Überlegungen nicht unberücksichtigt bleiben.

¹¹ Das StGB findet nach § 369 Abs.- 2 AO auch für das Strafverfahren Anwendung