



Universität Greifswald, Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
D – 17487 Greifswald

Herrn
Dr. Volker Wissing, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Rechts- und Staats-
wissenschaftliche Fakultät

Lehrstuhl für Strafrecht - insbeson-
dere Wirtschafts- und Steuerstraf-
recht

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks

Telefon: +49 3834 86-2120
Telefax: +49 3834 86-2113
joecks@uni-greifswald.de

Az.

Bearb.:

18.02.2011

Stellungnahme zur Anhörung des Finanzausschusses am 21. Februar 2011

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

ich bedanke mich für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung zum Gesetzentwurf des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes auf Drucksache 17/4182 und nehme gerne die Gelegenheit zu einer schriftlichen Stellungnahme wahr.

Bei Erstellung dieses Schreibens lagen mir neben dem Gesetzentwurf, der Stellungnahme des Bundesrates und der Gegenäußerung der Bundesregierung die (klugen) Schreiben u.a. der Herren Herrmann, Schröder und Seer vor, denen ich mich überwiegend anschließen kann.

Meine thesenartige Zusammenfassung der folgenden Ausführungen:

1. Gegen die Änderung des § 261 Absatz 1 StGB bestehen, wenn die Monita meines Kollegen Schröder berücksichtigt werden, keine grundsätzlichen Bedenken.
2. Der für § 371 Abs. 1 AO bislang vorgesehene Wortlaut ist verwirrend und gibt nicht das wieder, was nach der amtlichen Begründung erreicht werden soll. Steuerhinterziehungen sind steuerart- und jahres- oder fallbezogen, es gibt keine mehrere Jahre und mehrere Steuerarten umfassende „Steuerhinterziehung“, die man berichtigen könnte.
3. Die vorgesehene Änderung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a geht in der Fassung des Entwurfs an der Wirklichkeit vorbei. Der Vorschlag des Bundesrats wird dieser eher gerecht.
4. Für „dolose“ Teilselbstanzeigen empfiehlt sich, wenn man denn jeweils nur einen Versuch der Selbstanzeige erhalten will, eine Kombination aus den Vorschlägen des Entwurfs und des Bundesrates (S. 6).
5. Die erwogene erhöhte „Verzinsung“ verkürzter Steuern nach Selbstanzeige begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken.

Im Einzelnen:

Artikel 1 – Änderung des Strafgesetzbuches

Gegen die von der FATF mittelbar eingeforderte Erweiterung des § 261 StGB ist grundsätzlich nichts auszusetzen. Im Hinblick auf die geplante Erweiterung der Straftatbestände darf ich auf die Stellungnahme von Herrn Kollegen Schröder verweisen. Insbesondere das Merkmal des „Herrührens“, also der Fall der Teilkontamination, ist auch knapp 20 Jahre nach Inkrafttreten der Vorschrift weithin ungeklärt. Da das Merkmal der Gewerbsmäßigkeit nicht wirklich eine Grenze darstellt, spricht viel dafür, auf die Kombination von Gewerbsmäßigkeit und Bandentat abzustellen.

Artikel 2 – Änderung der Abgabenordnung

1. Änderung der Vorschrift über die strafbefreiende Selbstanzeige

Der Entwurf sieht zum einen eine Erweiterung der Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 AO), zum anderen eine Änderung des Absatzes 1, den Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige, vor. Nach der Begründung zu der Änderung des Absatzes 1 soll die Neufassung verdeutlichen, dass bei einer Selbstanzeige nur dann Straffreiheit eintritt, wenn die Besteuerungsgrundlagen aller in Frage kommenden Steuerarten nunmehr zutreffend nacherklärt werden. Es müssten sämtliche, strafrechtlich noch nicht verjährte Besteuerungszeiträume vollumfänglich berichtet bzw. nachgeholt werden. Offenbar liegt dem Entwurf das Modell einer „Lebensbeichte“ zugrunde: Eine strafbefreiende Selbstanzeige soll es nur für denjenigen geben, der sämtliche strafrechtlich noch „offene“ Taten korrigiert. Im Übrigen meint man wohl, auf das Institut verzichten zu können.

Zu Absatz 1:

a) Dass es keine empirischen Belege für geplante (dolose) Teil-Selbstanzeigen gibt, hat Herr Herrmann hoffentlich hinreichend deutlich gemacht. Dass die Selbstanzeige sich bewährt hat und der Entwurf problematisch ist, hat auch Herr Seer aufgezeigt.

b) Nach der Rede von Frau Dr. Barbara Höll im Bundestag am 16. Dezember 2010 hat sich die Zahl der Selbstanzeigen im Jahr 2010 um das 14fache erhöht. Sie spricht von etwa 28.000 Selbstanzeigen, davon allein in Baden-Württemberg 7.342. In diesem Kontext wird auch der Umstand bemüht, dass es nicht genug Betriebsprüfer und Steuerfahnder gäbe. Es kann aber nicht so viele Beamte geben, dass man gänzlich auf die Aufdeckung von Sachverhalten durch Selbstanzeigen verzichten könnte. Dies machte auch die Anhörung vor diesem Finanzausschuss im vergangenen Jahr deutlich, als einerseits die Auffassung geäußert wurde, bei einer Verstärkung der Fahnder um etwa 2.000 Beamte hätte man „die Sache im Griff“, aber andererseits auf Nachfrage deutlich wurde, dass dies bei Auslandssachverhalten nicht wirklich hilft. Man mag sich mit der Erkenntnis begnügen, dass ja mittlerweile auch mit bisher eher zurückhaltenden Staaten wie Liechtenstein und der Schweiz umfassende Abkommen über Auskunftsaustausch und Informationen geschlossen wurden. Damit kann man aber nur dann glücklich werden, wenn sich die Vermögen tatsächlich noch in diesen Staaten befinden. Nicht nur ich glaube, dass bereits vor Jahren Schritte unternommen wurden, um entsprechende Modelle zu schaffen, die entweder nicht der Auskunftspflicht unterliegen (Versicherungsmodell), oder aber Tochtergesellschaften in fernen Staaten zu bemühen. Insofern verbleibt es bei der Geschichte vom „Hase und Igel“. Insbesondere bei Auslandssachverhalten geht es ohne Selbstanzeige kaum.

c) Mit der Änderung des Wortlauts und der Verzicht auf das Wort „insoweit“ wird klargestellt, dass Teilselbstanzeigen unwirksam sind. Von Seiten des Bundesrates wurde zu Recht ange-mahnt, das Verhältnis zu § 371 Absatz 2 Nr. 3 des Entwurfs zu bedenken. Wenn nach Absatz 1 eine unvollständige Selbstanzeige keinerlei Wirksamkeit entfaltet, gleichgültig, ob vorsätz-lich oder auch nur leichtfertig unrichtig nachgeholt wurde, braucht man den Absatz 2 Nr. 3 nicht. Da wohl nicht geplant ist, einer Selbstanzeige mit einer Nacherklärung von 1 Mio. Euro die Wirksamkeit abzusprechen, weil jemand leicht fahrlässig 500 Euro Provision nicht auch noch erklärt hat, spricht vieles dafür, deren Nummer 3 so zu verstehen, dass Absatz 1 auch Teilselbstanzeigen erfasst und erst Absatz 2 Nr. 3 die Unwirksamkeit anordnet. Insofern kann man es auch bei dem bisherigen Gesetzestext des § 371 Absatz 1 AO belassen bzw. das Wort „insoweit“ streichen.

d) Das in der Begründung angesprochene Erfordernis einer Quasi-„Lebensbeichte“ ergibt sich nicht aus dem Gesetzestext. Nach bisherigem Verständnis der Rechtsprechung handelt es sich bei einer Steuerhinterziehung jeweils um eine Tat, die sich auf eine Steuerart und einen Veran-lagungszeitraum bezieht (soweit es um Veranlagungssteuern geht, die periodisch anfallen). Im Übrigen würde man an den einzelnen „Steuerfall“ anknüpfen müssen. Die jetzt vorgesehene Loslösung von diesen Kriterien schafft eine Unsicherheit, die dazu führen wird, dass Selbstan-zeigen letztlich nicht mehr stattfinden.

Die Sinnhaftigkeit einer solchen „umfassenden“ Selbstanzeige für alle Jahre, Steuerarten und Verfehlungen der Vergangenheit drängt sich auch nicht auf. Soll wirklich in voller Höhe straf-bar bleiben, wer für sechs Jahre die unrichtigen Erklärungen bei Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer korrigiert, aber Angaben zu einem schenkungssteuerpflichtigen Vorgang nicht nachholt?

Dem Entwurf liegt offenbar zu sehr das Szenario zugrunde, dass jemand mehrere unbekannte Einkunftsquellen, namentlich im Ausland, hat, und diese nur teilweise preisgibt, weil sich et-wa durch die Beschaffung von Daten-DVD's das Entdeckungsrisiko signifikant erhöht hat. Was hier erreicht werden soll, schafft aber schon § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E: Wer für die Jahre 2005 bis 2009 nur die Schweizer Schwarzeinkünfte nacherklärt, bleibt strafbar, wenn ihm be-wusst ist (oder er leichtfertig übersehen hat), dass er auch noch Einkünfte aus anderen Staaten hatte oder bei den gewerblichen Einkünften deutliche Defizite bestehen.

e) Nicht bedacht worden ist angesichts der Fixierung auf „scheibchenweise“ nacherklärte Aus-landseinkünfte offenbar, dass Selbstanzeigen auch im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung durch Unterlassen erstattet werden. Wer – dem Finanzamt unbekannt – nach Ablauf der regu-lären Erklärungsfrist noch eine Steuererklärung einreicht, mag vom Versuch der Steuerhinter-ziehung zurücktreten (§ 24 Abs. 1 StGB). Wer erst nach Abschluss der Ermittlungsarbeiten in diesem Finanzamt für diese Steuerart eine Erklärung einreicht, erstattet damit eine strafbefrei-ende Selbstanzeige. Nach dem Verständnis des Regierungsentwurfs verbleibt es bei seiner vollständigen Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen, wenn die Erklärung auch nur leichtfertig (oder gar fahrlässig) Unrichtigkeiten zum Nachteil des Fiskus enthält oder der Täter es unterlässt, eine Hinterziehung von Schenkungsteuer in einem ganz anderen Jahr (auch) noch zu berichtigen.

Ergebnis: Der für § 371 Absatz 1 AO vorgesehene Wortlaut ist verwirrend und gibt nicht das wieder, was nach der amtlichen Begründung erreicht werden sollte.

Zu Absatz 2:

Nr. 1a)

Die in Nr. 1 a) vorgesehene Regelung soll verhindern, dass Selbstanzeigen unmittelbar vor Beginn einer Außenprüfung erstattet werden. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass der

Steuerpflichtige erst wegen des sich erhöhenden Entdeckungsrisikos die Flucht nach vorne antritt. Die jetzt vorgesehene Regelung verhindert dieses, wenn bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ausreicht. Dies mag kriminalpolitisch vernünftig sein, hat aber einige „Haken“:

- Der Entwurf verzichtet darauf, fiskalische Konsequenzen zu quantifizieren. Zu vermuten ist aber, dass es zu deutlich weniger Selbstanzeigen im Vorfeld der Außenprüfung kommen wird und abzuwarten bleibt, ob die bislang durch Selbstanzeige mitgeteilten Informationen nunmehr im Rahmen der Außenprüfung erlangt werden und zu einer Berichtigung von Steuerfestsetzungen führen. Nach meiner Erfahrung kann dies nur bezweifelt werden.
- Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Regelung trägt nicht dem Umstand Rechnung, dass in vielen Fällen der Außenprüfung vor der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eine Terminabstimmung zwischen dem Finanzamt und dem steuerlichen Berater des zu prüfenden Steuerpflichtigen stattfindet. Diese Terminabstimmung erfolgt insbesondere deshalb, um Verlegungen des geplanten Termins zu verhindern und sicherzustellen, dass der steuerliche Berater zu Beginn der Prüfung auch anwesend ist, um dem Prüfer entsprechende Informationen zu geben. Ist es künftig eine versuchte Strafvereitelung, wenn ein Außenprüfer eine Terminabstimmung mit dem steuerlichen Berater sucht?
- Diese Problematik vermeidet der Vorschlag des Bundesrates. Es mögen sich Beweisprobleme ergeben, wenn der Prüfer ein Telefonat behauptet, der Steuerberater es bestreitet. Diese Probleme sind aber lösbar, da es dem Finanzamt freisteht, unmittelbar nach der Terminabstimmung eine Prüfungsanordnung bekannt zu geben. Die Fälle, in denen dann zwischen dem „Nicht-Telefonat“ und der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung noch umfangreiche Selbstanzeigen erstattet werden können, dürften nicht zahlreich sein, da regelmäßig viel Ermittlungsaufwand auf Seiten des Beraters besteht. Im Übrigen mag dann der Strafrichter würdigen, wieso zwischen einem bestrittenen Telefonat und dem kurze Zeit später erfolgten Versenden der Prüfungsanordnung zur Überraschung aller noch eine Selbstanzeige einging.

Zu Nr. 3:

a) Die Neuregelung ist nachvollziehbar, will sie doch (dolose) Teilselbstanzeigen ausschließen. Damit wird es künftig für die Straftäter nicht mehr interessant sein, nach Bekanntwerden etwa einer CD aus Liechtenstein oder der Schweiz nur solche Einkünfte nachzuerklären, die aus diesen Staaten stammen, andere verschwiegene Einkünfte aber weiterhin dem Finanzamt vorzuenthalten. Allerdings führt diese Regelung zu einer großen Unsicherheit. Viele Berater meinen, dass man bei einer solchen Neuregelung nicht mehr guten Gewissens dem Mandanten zu einer strafbefreienden Selbstanzeige raten kann, weil nie auszuschließen ist, dass der Mandant irgendetwas übersehen hat und „damit rechnen musste“. Besonders gravierend wird dieses Problem, wenn sich in Absatz 1 tatsächlich das Erfordernis einer „Lebensbeichte“ wiederfinden sollte. Wer für die Jahre 2005 bis 2009 nacherklärt und dabei vergisst, dass er im Jahre 2007 eine private Bewirtungsaufwendung am Sonntag erfolgswirksam auf den Montag gebucht hat, bleibt dann für sämtliche Taten strafbar?

aa) Unklar ist insbesondere, was mit der Formulierung „bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste“ gemeint ist. Aus der Begründung scheint sich zu ergeben, dass nur bewusste Unrichtigkeiten oder Unvollständigkeiten zum Ausschluss der Straffreiheit führen sollen. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich aber eher ein Fahrlässigkeitsvorwurf, der auch Unbewusstes umfasst.

Der Begründung (BT-Drucks. 17/4182 S. 8) würde folgende Formulierung gerecht:

„... und der Täter dies wusste [oder wissen musste]“ bzw. „... und der Täter dies wusste [oder leichtfertig verkannt hat]“.

bb) § 371 Abs. 2 Nr. 3 im Wortlaut des Entwurfs schließt eine erneute Selbstanzeige nicht aus.

(1) Schon nach bisherigem Verständnis verblieb es für die nicht nacherklärten Einkünfte bei der (vollständigen) Strafbarkeit. Es blieb dem Strafrichter unbenommen, die Dreistigkeit des Vorgehens des Steuerpflichtigen als Strafschärfungsgrund anzusehen und dementsprechend die verbleibende Rest-Steuerhinterziehung entsprechend zu sanktionieren.

(2) Offenbar reicht dies der Regierungskoalition nicht. Das Ziel, solche dolosen Teilselbstanzeigen zu verhindern, wird mit dem Entwurf aber letztlich nicht erreicht: Wer (nach Inkrafttreten der Neuregelung) für das Jahr 01 im Jahr 03 bewusst nur seine Schweizer Konten angibt, weil zum Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige eine entsprechende DVD in der Welt zu sein scheint, erstattet zwar wegen § 371 Absatz 2 Nr. 3 keine wirksame Selbstanzeige. Entdeckt man aber nicht die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit seiner Angaben, bleibt dies (zunächst) folgenlos. Wenn dann im Jahr 05 weitere unrichtige Angaben des Jahres 01 zu Konten aus Südostasien berichtet werden, ist dies Selbstanzeige zum einen für die Ursprungserklärung, zum anderen für die mit der unvollständigen Selbstanzeige verbundene neuerliche Steuerhinterziehung.

Solange nicht die Möglichkeit besteht, auch diese Einkünfte zu ermitteln, weiß niemand um die entsprechende Unwirksamkeit der Selbstanzeige. Wenn der Steuerpflichtige dann später auch die Konten aus Südostasien nacherklärt, bleibt dies eine wirksame Selbstanzeige.

Es ließe sich allerdings argumentieren, dann würde immerhin die Unwirksamkeit der die Schweizer Konten betreffenden Selbstanzeige bekannt und die entsprechende Tat könnte nunmehr jedenfalls bezogen auf die Angaben zu den Schweizer Konten verfolgt werden.

Der Steuerpflichtige wird aber gut daran tun, mit den Angaben zu den Konten aus Südostasien nochmals Angaben zu den Schweizer Konten zu machen bzw. auf die vorliegenden Unterlagen zu verweisen. Die Sperrwirkung der Tatentdeckung greift nicht, da diese nach bisherigem Verständnis voraussetzt, dass eine „verfolgbare“ Tat entdeckt wurde. Die unerkannt unwirksame dolose Teilselbstanzeige wird aber zunächst für wirksam gehalten, also liegt nicht die Entdeckung einer verfolgbaren Tat vor. Versteht man § 371 Absatz 2 Nr. 3 AO dahingehend, dass ein Nachbessern der Teilselbstanzeigen nicht mehr möglich sein soll, wird der Steuerpflichtige keine zweite Selbstanzeige erstatten, weil er sich damit selbst ausliefert. Erstattet er Selbstanzeigen im Kontext mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten (erstmals werden die Konten aus Südostasien in einer Steuererklärung für das Jahr 2010 aufgenommen), steht ein Verwendungsverbot (dazu sogleich) einer Nutzung dieser Angaben im Strafverfahren entgegen.

b) Der Vorschlag des Bundesrates zu § 371 Absatz 2 Nr. 3 AO will eine wiederholte Selbstanzeige verhindern, ist aber nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Die Selbstanzeige soll unwirksam sein, wenn

„bereits vorher Angaben nach Absatz 1 oder § 378 Absatz 3 Satz 1 berichtet, ergänzt oder nachgeholt worden sind oder die Angaben unvollständig sind.“

aa) Die Formulierung ist nicht glücklich: Wenn die Angaben seinerzeit nicht unvollständig gewesen wären, wäre eine neuerliche Selbstanzeige nicht nötig. Offenbar ist damit gemeint, dass eine Selbstanzeige unwirksam ist, wenn sie sich auf eine Steuerhinterziehung

(Veranlagungszeitraum, Steuerart) bezieht, für die bereits eine strafbefreiende Selbstanzeige erstatten worden war. Dass dann „während einer Prüfung unbewusst nicht aufgedeckte Sachverhalte“ (Seite 5 der Stellungnahme) nicht zum Ausschluss der Straffreiheit führen sollen, ergibt sich aus der vorgeschlagenen Formulierung nicht. Wer guten Glaubens eine Selbstanzeige für den Veranlagungszeitraum 2008 einreichte und danach feststellt, dass er weitere Einkünfte für den Veranlagungszeitraum „verdrängt“ hatte, soll keine wirksame Selbstanzeige mehr erstatten können, obwohl von einer dolosen Teilselbstanzeige nun wirklich nicht die Rede sein kann?

bb) Natürlich ist es eine politische Entscheidung, ob man die Selbstanzeige pro Tat nur einmal konzedieren will. Man muss sich aber der Konsequenzen bewusst sein:

Es entspricht deutschem Verfassungsrecht, dass niemand bei Strafe gezwungen werden darf, sich selbst zu belasten (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Seit dem Gemeinschuldner-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13. Januar 1981 besteht Einvernehmen, dass der damit gegebene Konflikt auf zwei Weisen aufgelöst werden kann: Entweder suspendiert man strafbewehrte Pflichten, um die Selbstbelastung zu vermeiden, oder es bleibt bei dieser Pflicht, die Angaben sind aber nicht verwendbar. Folgerichtig sieht § 97 Abs. 1 Satz 3 InsO vor, dass Angaben des Gemeinschuldners zum Verbleib der Masse nicht in einem Strafverfahren gegen ihn verwendet werden dürfen.

Auf der gleichen Linie liegt die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs. Wer mit einer wahrheitsgemäßen Erklärung für das Jahr 2010 Straftaten der Vergangenheit offenbaren müsste, bleibt zwar zur wahrheitsgemäßen Erklärung verpflichtet; die entsprechenden Angaben dürfen aber nicht in einem Strafverfahren gegen ihn verwendet werden.¹

Beispiel: Erstmals im Jahr 2011 erklärt der Steuerpflichtige für das Jahr 2010 Einkünfte aus einer Einkunftsquelle in Fernost. Die entsprechenden Angaben dürften im Strafverfahren nicht gegen ihn verwendet werden, wenn es um die Jahre vor 2010 geht.

Wer im Fall der wiederholten Selbstanzeige deren Wirksamkeit verneinen möchte, muss immerhin zur Kenntnis nehmen, dass belastende Angaben „in Erfüllung steuerlicher Pflichten“ einem Verwendungsverbot unterliegen. Zwar mag auch vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die erneute Selbstbeziehung Ermittlungsanlass sein. In zahlreichen Fällen, in denen es um Auslandsvermögen geht, wird es aber weder Unterlagen in der Bundesrepublik Deutschland geben, noch eine Möglichkeit bestehen, im Wege der Amts- und Rechtshilfe Informationen aus dem entsprechenden Staat zu erlangen. Überdies ist der Steuerpflichtige schon nicht verpflichtet, „Ross und Reiter“, also den entsprechenden Staat und das betreffende Kreditinstitut nebst Kontonummer zu benennen.

cc) Will man trotz dieses verfassungsrechtlichen Rahmens eine „zweite“ Selbstanzeige für die nämliche Steuerhinterziehung verhindern, dann müssten die Formulierungen der Regierungskoalition und des Bundesrates wie folgt verbunden werden:

„Straffreiheit tritt nicht ein, wenn ...

3. a) die Berichtigung, Nachholung oder Ergänzung ihrerseits unrichtige oder unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Absatz 1 Nummer 1 AO enthält, und der Täter dies wusste [oder leichtfertig verkannt hat];

¹ BGH wistra 2005, 148.

b) bereits vorher für diese Tat Angaben nach Absatz 1 oder § 378 Absatz 3 berichtet, ergänzt oder nachgeholt worden sind, und der Täter wusste [oder leichtfertig verkannt hat], dass diese Angaben unrichtig oder unvollständig sind.“

Die Regelung zu a) stellt sicher, dass dolose oder leichtfertige Teilselbstanzeigen unwirksam sind. Dass auch die Regelung zu b) ein Verwendungsverbot nicht überspielen kann, dürfte oben deutlich geworden sein.

Will man (ernsthaft?) eine „Lebensbeichte“ für strafrechtlich noch nicht verjährte Zeiträume, dann könnte eine Regelung in Absatz 2 theoretisch helfen: Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

„der Täter mit seinen Angaben im Sinne des Absatzes 1 nicht sämtliche Taten im Sinne des § 370 Absatz 1 und des § 378 Absatz 1, die zum Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht im Sinne des § 78 des Strafgesetzbuches verjährt waren, offenbart und dies wusste [oder leichtfertig verkannt hat].“

Pferdefuß: Was sind sämtliche Taten? Auch die, an denen er nur als Gehilfe beteiligt war? Muss also der Täter einer Hinterziehung von Umsatzsteuer auch mitteilen, dass er mit der bislang nicht erfassten Rechnung einem anderen das Erschleichen von Vorsteuer ermöglicht hat? Muss er auch noch eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung an seine Lebensgefährtin nacherklären?

Letztlich ist eine solche Regelung überflüssig: Wenn die falsche Selbstanzeige unwirksam ist und es nur einen „Schuss“ gibt, wird letztlich erreicht, dass der Steuerpflichtige sämtliche Sachverhalte mit Dauerwirkung, etwa Einkunftsquellen im Ausland, vollständig offenbart.

Zu § 378 Absatz 3 AO

Aus dogmatischer Sicht ist gegen die Änderung des § 378 Abs. 3 AO nichts auszusetzen. Die Grenzen zwischen Leichtfertigkeit und Vorsatz sind fließend. Allerdings wird es in der Praxis nicht mehr die Möglichkeit geben, sich nach einer entsprechenden Kooperation in der Außenprüfung darauf „zu einigen“, dass der Täter nur leichtfertig verkürzt und seine Zuarbeit zur Bußgeldfreiheit führt; in beiden Konstellationen verbleibt es bei der Unwirksamkeit der Selbstanzeige „durch Kooperation“.

Zu Artikel 3 – Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Die vorgesehene Regelung in § 24 EGAO regelt nicht nur den zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschrift, sondern will offenbar einen Ansturm auf die Selbstanzeige nach noch geltendem Recht bewirken. Eine zeitliche Geltung ergibt sich letztlich schon aus § 2 StGB; die Verschärfung eines Strafaufhebungsgrundes kann nicht zurückwirken, also kann der geänderte § 371 AO nur für Selbstanzeigen gelten, die nach seinem Inkrafttreten erstattet werden.

Zu begrüßen ist, dass der Entwurf klarstellt, dass „im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholt Angaben Straffreiheit eintritt“. Damit wird klargestellt, dass das bisherige Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO Teilselbstanzeigen umfasst.

Sollte man zum Ausschluss einer zweiten Selbstanzeige für dieselbe Tat (oben Seite 6) kommen, müsste noch klargestellt werden, dass Nummer 3b) nur für solche Selbstanzeigen gilt, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes erstattet werden.

Zur Stellungnahme des Bundesrates – Erhöhung von Hinterziehungszinsen in Fällen strafbefreiender Selbstanzeige

Die erwogene erhöhte Verzinsung verkürzter Steuern nach Selbstanzeige begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Dies betrifft nicht so sehr das Attribut des „Strafzuschlages“. Hinterziehungszinsen bzw. Zuschläge sind keine „Strafe“ im verfassungsrechtlichen Sinn, weil ihnen das personale Unwerturteil fehlt; nach bisherigem Verständnis müsste auch eine börsennotierte Kapitalgesellschaft Hinterziehungszinsen in der entsprechenden Höhe zahlen, wenn ihre Mitarbeiter zugunsten der Gesellschaft Steuerhinterziehungen begangen haben.

Andere Aspekte sind problematischer. Kriminal- und fiskalpolitisch wird gerade bei Dauersachverhalten die damit verbundene enorme finanzielle Belastung für viele ein Argument sein, in Verbindung mit den Unsicherheiten der Neuregelung (s. oben) die Selbstanzeige zu unterlassen. Zweifelhaft ist auch, ob die dem aktuellen Kapitalmarkt eher fremden Zinssätze in Verbindung mit dem steuerlichen Abzugsverbot einem näheren verfassungsrechtlichen Hinschauen standhalten.

Der vom Bundesrat vorgesehene Zuschlag in Höhe von 5 %, von dessen Zahlung auch die Wirksamkeit der Selbstanzeige abhängen soll, führt zu einer Ungleichbelastung zwischen dem Steuerhinterzieher, der eine Selbstanzeige erstattet – er wird mit 11 % „Zins“ belastet – und dem Steuerhinterzieher, dessen Tat von Amts wegen oder aber durch Dritte aufgedeckt wird. Die Frage ist, ob eine solche Differenzierung zwischen dem „reuigen“ Steuerhinterzieher, der überdies eine „Lebensbeichte“ abgibt, und dem ertappten Steuerhinterzieher von Verfassungs wegen der Überprüfung standhält. Dabei geht es nicht so sehr um den „Straf“-Charakter eines solchen Zuschlages, sondern um den Gleichheitssatz nach Art. 3 GG. Art. 3 Abs. 1 GG führt je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen zu einem bloßen Willkürverbot bis hin zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse.² Der Gesetzgeber kann neben der Einnahmeerzielung auch andere Zwecke verfolgen. Von einer lenkenden Steuer kann man aber hier nicht wirklich sprechen. Welche Rechtfertigung außer einer „Sanktionierung“ einer solchen „Sondersteuer“ zugrunde liegt, wird nicht so recht deutlich. Offenbar soll die Zuschlagsteuer als steuerliche Nebenleistung eingeordnet werden, es dürfte sich aber eher um eine nichtsteuerliche Abgabe handeln.³ Sollte es sich hier um eine Abschöpfungsabgabe handeln,⁴ müsste es wirklich um Sondervorteile gehen.

Im Übrigen ist dem Unterzeichner nicht so recht klar, wie eine solche „Abgabe“ in das System der Steuergesetzgebungskompetenzen und Ertragshoheiten einzuordnen ist. Auch insofern bestehen gegen eine solche Regelung verfassungsrechtliche Bedenken.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr

Prof. Dr. Wolfgang Joecks

² Hömig/Bergmann, Art. 3 GG Rn. 5.

³ Siehe auch Jarass/Pierothe Art. 105 GG Rn. 8.

⁴ Jarass/Pierothe Art. 105 GG Rn. 17.