



Deutscher Steuerberaterverband e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Steuerberaterverband e.V.

An den Vorsitzenden des
Finanzausschusses des
Deutscher Bundestag
Herrn Dr. Volker Wissing
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Aktenzeichen
Ro 21-08-119/11 S-03/11

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
rothbart@dstv.de

Datum
18.02.2011

Regierungsentwurf für ein Gesetz zur verbesserten Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz)

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zu dem oben genannten Entwurf Stellung nehmen zu können. Wir nutzen diese Gelegenheit gerne und freuen uns darauf, Ihnen unsere Sichtweise im Rahmen der öffentlichen Anhörung am Montag, dem 21. Februar 2011, zu erläutern.

Die gleichmäßige Erhebung von Steuern ist ein verfassungsrechtliches Gebot. Steuerberater als selbständige Organe der Steuerrechtspflege leisten durch Ihre Mitwirkung bei der Erfüllung der Erklärungspflichten der Steuerpflichtigen hierzu einen unentbehrlichen Beitrag. Sie treten nachhaltig dafür ein, dass ihre Mandanten die gesetzlichen Pflichten erfüllen und lehnen jedwede Form von Steuerhinterziehung ab.

Das deutsche Steuerrecht mit seiner Vielzahl von Abgabenarten und einer kaum zu überschauenden Anzahl von Erklärungspflichten stellt jedoch alle Steuerpflichtigen vor das Problem, sich angesichts der weiten Formulierung des § 370 AO des latenten Vorwurfs einer Straftat ausgesetzt zu sehen. In dieser Situation stellt das seit über einhundert Jahren bewährte Institut der strafbefreienden Selbstanzeige einen notwendigen Ausgleich dar. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) begrüßt es daher ausdrücklich, dass die Regierungskoalition im Grundsatz an der Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige festhalten will.



Auf der anderen Seite muss jedoch die gesetzliche Ausgestaltung der strafbefreienden Selbstanzeige sicherstellen, dass reuigen Steuerpflichtigen der Weg zurück in die Steuerehrlichkeit nicht durch übermäßige Anforderungen praktisch unmöglich gemacht wird. Denn neben der - eben skizzierten und in unserer Eingabe S 07/10 vom 2.7.2010 (abrufbar unter www.dstv.de) ausführlich dargelegten - Bedeutung der Selbstanzeige für die Steuerpflichtigen ist diese auch gesellschaftspolitisch notwendig, da sie bisher unentdeckt gebliebene Steuerquellen zu erschließen hilft. Denn trotz aller begrüßenswerten Verbesserungen zur Erlangung von besteuierungsrelevanten Informationen auch auf internationaler Ebene werden die Finanzverwaltungen auch weiterhin auf die Bereitschaft von Steuerpflichtigen angewiesen bleiben, als Unrecht erkanntes Verhalten aus eigenem Antrieb zu korrigieren und dadurch in die Legalität zurückzukehren.

Die nun vorgestellten Reformpläne erfüllen diese Voraussetzungen aus Sicht des DStV zum Teil nicht. Wir bitten daher, aus den nachfolgend dargelegten Gründen die genannten Pläne zu überdenken. Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu den vorgeschlagenen Änderungen im Einzelnen wie folgt Stellung:

I. Geplante Kodifikation des Verbots der Teil-Selbstanzeige (§ 371 Abs.1 AO-E sowie § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E)

Die geplante Reform des § 371 Abs.1 AO ist ganz offensichtlich eine Reaktion auf den Beschluss des BGH vom 20.5.2010 (Az. 1 StR 577/09, NJW 2010, S. 2146) sowie den spektakulären Steuerhinterziehungsfällen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen vor allem in der Schweiz und Liechtenstein. Entgegen einer jahrelangen ständigen Rechtsprechung hat der BGH in seinem vorgenannten Beschluss am Rande in einem obiter dictum die Bemerkung gemacht, dass eine Teil-Selbstanzeige nicht ausreichend sei, um eine Strafbefreiung gemäß § 371 AO zu erlangen.

Dieser Beschluss hat in der Praxis eine Vielzahl von Fragen aufgeworfen; vgl. bspw. Kamps, Rechtsprechungsänderung des BGH zur Wirksamkeit einer ‚Teilselbstanzeige‘ i.S. des § 371 AO“, in: DB 2010, S. 1488.

Der jetzt vorgelegte Entwurf einer Änderung des gesetzlichen Tatbestandes räumt diese entstandenen Zweifelsfragen nicht aus. Wie der Bundesrat in seiner Stellungnahme (Drucks. 851/10) zutreffend ausführt, ist insbesondere eine Diskrepanz zwischen dem Wortlaut des Entwurfs und der Gesetzesbegründung zu verzeichnen. Denn wenn in der Begründung



ausgeführt wird, dass für den Eintritt der Straffreiheit alle Unrichtigkeiten aller Steuerarten sämtlicher strafrechtlich noch nicht verjährten Besteuerungszeiträume beseitigt werden müssen, spiegelt sich dieses Erfordernis nicht im Gesetzestext wider.

Denn § 371 AO bezieht sich auch in seiner geplanten Fassung auf eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Damit ist aber die Tat im materiellen Sinne gemeint, die sich durch die Steuerart **und** den Veranlagungszeitraum definiert. Danach ist eine wirksame Selbstanzeige bereits dann gegeben, wenn bei einer Steuerart eines Jahres alle bisher falschen Angaben korrigiert oder fehlende Angaben nachgeholt werden.

Diese Diskrepanz bedarf im weiteren Gesetzgebungsverfahren dringend einer Korrektur. Hierbei sollte folgendes berücksichtigt werden. Die immer wieder zitierte „Reue nach dem Stand der Ermittlungen“ kann aus der Praxis der Mitglieder des DStV nicht bestätigt werden. Vielmehr wollen reuige Steuerpflichtige regelmäßig „reinen Tisch“ machen. Entgegen den hauptsächlich in den Medien diskutierten Fällen des Kapitalanlegers in sog. Steueroasen sind in der Praxis aber die Fallgestaltungen nicht selten viel komplexer. So betreffen bereits einzelne Sachverhalte im unternehmerischen Bereich regelmäßig eine Vielzahl von Steuerarten (Einkommen- oder Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer) und mehrere Veranlagungszeiträume. Vom Steuerpflichtigen zu fordern, dass bei derartigen Fallgestaltungen sämtliche Berichtigungen in allen Jahren bei allen Steuerarten für eine wirksame Selbstanzeige vorliegen müssen, verkennt die Wirklichkeit und führt dazu, dass die Akzeptanz des Instruments der Selbstanzeige verloren geht. Denn ob bei einer nachträglichen Prüfung eventuell aufgedeckte Unrichtigkeiten beispielsweise in der Buchführung reine Flüchtigkeitsfehler waren, die jedem Steuerpflichtigen unterlaufen können, oder vorsätzlich herbei geführt wurden, ist nachträglich nur schwerlich überprüfbar. Um die Gefahr einer langwierigen Rechtsstreitigkeit aus dem Weg zu gehen, werden Steuerpflichtige daher nicht selten von einer Selbstanzeige gänzlich absehen.

Darüber hinaus hilft auch der neu formulierte § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E in derartigen Sachverhalten dem Steuerpflichtigen nicht, da in Fällen der nicht vorsätzlichen unvollständigen oder unrichtigen Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung nicht eintreten soll, wenn der Täter mit Fehlern „bei verständiger Würdigung der Sachlage (...) rechnen musste. Dieser Fahrlässigkeitsvorwurf ist einer Auslegung zugänglich, wobei aus heutiger Sicht offen ist, welcher Sorgfaltsmaßstab anzulegen ist. Jedenfalls steht zu befürchten, dass ein derartiger Sorgfaltsverstoß häufig behauptet wird und zu einer Vielzahl von Rechtsstreitigkeiten führen



wird. Die vom Bundesrat in diesem Zusammenhang vorgeschlagene Formulierung geht sogar noch darüber hinaus, da hier jedes subjektive Kriterium im Gesetzestext fehlen soll.

Dennoch ist die Forderung, dass die Selbstanzeige nicht als Instrument einer Hinterziehungsstrategie genutzt werden darf, nicht von der Hand zu weisen, wenn sie auch nach Beobachtungen der Berufsangehörigen der steuerberatenden Berufe hierzu in den seltensten Fällen genutzt wird. Aus diesem Grunde fordert der DStV, das Verbot der Teil-Selbstanzeige wenigstens auf die Tat im materiellen Sinne zu begrenzen. Hiernach muss zur Erlangung der Straffreiheit eine richtige und vollständige Erklärung zu einer Steuerart eines Veranlagungszeitraums vorliegen, um insoweit in den Genuss der Straffreiheit zu gelangen. Damit werden insbesondere die Fälle erfasst, in denen lediglich Einnahmen nacherklärt werden, deren Entdeckung der Steuerpflichtige fürchtet, während andere Einnahmen (beispielsweise aus Kapitalanlagen anderer Konten) mangels Entdeckungsangst verschwiegen werden. Auf der anderen Seite werden keine überspannten Forderungen an den reuigen Steuerpflichtigen gestellt, die ihn von der Nutzung des Instruments der Selbstanzeige von vornherein abhalten.

II. Änderungen der Ausschlussgründe in § 371 Abs. 2 AO-E

Die geplante Änderung sieht vor, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige bereits dann ausgeschlossen sein soll, wenn dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist.

Entgegen früheren Überlegungen ist dies insoweit zu begrüßen, da es sich hierbei um einen sicher festzustellenden Akt handelt, der auch für den Steuerpflichtigen erkennbar ist. Insoweit sollte keinesfalls dem Vorschlag des Bundesrats gefolgt sein, der auf die bloße Kenntniserlangung durch den Steuerpflichtigen abstellt; Beispiel der telefonischen Information über eine bestehende Außenprüfung. Dieser Zeitpunkt ist nicht immer zweifelsfrei festzustellen und wird in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen.

III. Einführung eines Zuschlages gem. § 371 Abs. 3 AO-E (Vorschlag BR)

Nach dem Vorschlag des Bundesrats soll eine wirksame Selbstanzeige künftig auch davon abhängig sein, dass der Betroffene neben den hinterzogenen Steuern sowie den Hinterziehungszinsen einen Zuschlag in Höhe von 5 % der hinterzogenen Steuern zahlt.



Nach der Begründung soll dieser Zuschlag keinen Strafcharakter haben, sondern generalpräventiv zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen anhalten.

Die Einführung eines derartigen Zuschlages lehnt der DStV aus den nachfolgenden Gründen ab.

Zunächst erscheint es trotz der Charakterisierung des Zuschlages in der Gesetzesbegründung nicht zweifelsfrei, ob dieser nicht doch eher Strafcharakter besitzt. Denn er steht im Zusammenhang mit einer strafbaren Handlung. Er „verteuert“ im Ergebnis die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit und kann somit u.E. ohne weiteres als Strafe für eine unrichtige oder unvollständige Erklärung von steuerlichen Sachverhalten verstanden werden.

Aus Sicht der Praxis ist es aber viel entscheidender, dass künftig bei jeder berichtigenden Erklärung eines Steuerpflichtigen geprüft werden muss, ob hierin eine bloße Berichtigung nach § 153 AO zu erblicken ist, oder ob vielmehr eine Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO vorliegt. Dies konnte bisher, bis auf die wenigen Fälle der Nichtzahlung des Steuerbetrages, unterbleiben. Im ersten Falle muss nämlich eine Festsetzung des geplanten Zuschlages unterbleiben, im zweiten Fall wäre sie zwingend vorzunehmen.

Ob die eine oder die andere Erklärung anzunehmen ist, bestimmt sich danach, wie die ursprüngliche Unrichtigkeit in der Steuererklärung entstanden ist. Lässt sich bei der ursprünglichen Erklärung hinsichtlich des Fehlers weder Vorsatz noch Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 AO nachweisen, so liegt ein Fall des § 153 AO vor. Nimmt man hingegen im Zusammenhang mit der ursprünglichen „Falsch-Erklärung“ jedenfalls Leichtfertigkeit an, so stellt die Berichtigung eine Selbstanzeige dar, ohne dass sie im Übrigen als solche zu benennen ist. Damit müsste künftig beispielsweise bei jeder korrigierten Umsatzsteuer-Voranmeldung, die zu einer Mehrsteuer führt, seitens der Finanzverwaltung geprüft werden, ob der Zuschlag von 5 % auf die nachzuentrichtende Steuer zu erheben ist.

Neben dem immensen Verwaltungsaufwand dürfte die geplante Einführung zu einer Vielzahl von Rechtsstreitigkeiten führen.

Diese zu befürchtenden Wirkungen stehen in keinerlei Verhältnis zu den Einnahmen. Ganz im Gegenteil: Sowohl auf Seiten der Verwaltung als auch bei den steuerlichen Beratern werden Ressourcen gebunden und immense Kosten verursacht. Dies kann auch nicht unter Hinweis auf die generalpräventive Wirkung eines derartigen Zuschlages gerechtfertigt werden.



IV. Antrag der Fraktion der SPD (Instrumente zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung nutzen und ausbauen), BT-Drucks. 17/4670

Der DStV stimmt dem Ziel des Antrages der SPD-Fraktion, Steuerhinterziehung wirksam zu bekämpfen, vollumfänglich zu. Hierbei dürfen jedoch weder rechtsstaatliche Prinzipien noch grundlegende Entscheidungen der Verfassung - wie die föderale Struktur - außer Acht gelassen werden. Ferner müssen alle Maßnahmen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, einem grundgesetzlich verankertem Gebot für jedwedes Verwaltungshandeln, genügen.

Darüber hinaus weist der DStV wiederholt darauf hin, dass international angelegte Steuerhinterziehungsfälle nur dann erfolgversprechend zu bekämpfen sind, wenn Maßnahmen auf internationaler Ebene getroffen werden. Nationale Alleingänge gefährden den Wirtschaftsstandort Deutschland und führen nicht zum gewünschten Ziel. Im Übrigen muss berücksichtigt werden, dass die Bundesrepublik eine exportorientierte Wirtschaft besitzt und daher insbesondere auf auch international konkurrenzfähige Unternehmen angewiesen ist.

Aus diesem Grund unterstützt der DStV insbesondere die Finanzverwaltung in ihrem Bestreben, im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen den OECD-Standard als Grundlage für eine Zusammenarbeit der Behörden zu vereinbaren.

Der - unter anderem - geforderte Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Deutschland zu Singapur ist freilich aus Sicht des DStV abzulehnen. Er benachteiligt einseitig deutsche Unternehmen am dortigen Wirtschaftsstandort. Denn durch die Anrechnungsmethode werden die Gewinne der ausländischen Betriebsstätte im Ergebnis mit dem Steuersatz der Bundesrepublik besteuert, da diese Methode die Steuerbelastung auf dieses Niveau „hochschleust“. Dies dürfte die Wettbewerbssituation deutscher Institute ohne Not nachhaltig verschlechtern.

Im Übrigen unterstützt der DStV die Forderung der SPD nach einer angemessenen Personalausstattung der Finanzverwaltung. Der Berufsstand der Steuerberater beklagt seit Jahren einen Mangel an geeignetem Personal auf Seiten der Verwaltung, der unter anderem zu langen Bearbeitungszeiten bei Anträgen und Erklärungen führt. Auch fordert der DStV seit langem die Umsetzung einer zeitnahen Betriebsprüfung, um so schnell Rechtsfrieden zu erlangen und Probleme, die der Sachverhaltsermittlung lang zurückliegender



Besteuerungszeiträume inne wohnen, zu beseitigen. Dies bedingt ebenfalls eine ausreichende personelle und sachliche Ausstattung der Verwaltung.

Für weitere Fragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Carsten Rothbart, Dipl.-Kfm. (FH)
(Rechtsanwalt, Referent Steuerrecht)