

RD Klaus Herrmann

in Oberfinanzdirektion Koblenz

Ferdinand-Sauerbruch-Straße 17
56073 Koblenz

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

11011 Berlin

Aktenzeichen: S 1610 - St 43
(Bei Antwortschreiben bitte angeben)

Zimmer: 1120
Telefon: (0261) 4932-36656

Datum: 14.02.2011

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP

„Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz)“, BT Drs. 17/4182

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. Soweit ich in meinen Ausführungen eigene Einschätzungen und persönliche Erfahrungen wiedergebe, beruhen diese auf meiner langjährigen Erfahrung im Steuerstrafrecht auf der Verwaltungsseite. Diese Stellungnahme gibt gleichwohl nur meine persönliche fachliche Auffassung wieder.

I. Bekämpfung der Geldwäsche

Die Stellung der Finanzverwaltung und insbesondere ihrer Prüfungsdienste bei der Bekämpfung von Geldwäsche darf nicht gering eingeschätzt werden, weil die steuerlichen Prüfungsdienste regelmäßig und umfassend relevante Betriebe prüfen und aus erster Hand Informationen für die Entdeckung von Geldwäschevorgängen beisteuern können. Die internen Bemühungen müssen aber meiner Ansicht nach noch verbessert werden.

Die aktuellen Änderungen des § 261 StGB haben für die Finanzverwaltungen eher geringere Relevanz.

Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO kann als Vergehen nur dann Vortat zur Geldwäsche sein, wenn sie gewerbs- oder bandenmäßig betrieben wird (§ 261 Abs. 1 Nr. 4 StGB).

Öffnungszeiten:

Mo. bis Do.: 8:30 - 16:00 Uhr
Fr.: 8:30 - 13:00 Uhr



Zentrale Kommunikation:

Telefon: (0261) 4932-0
Telefax: (0261) 4932-36740
E-Mail: Poststelle@ofd-ko.fin-rlp.de
www.oberfinanzdirektion-koblenz.de

§ 370 AO kennt jedoch keine gewerbsmäßige Steuerhinterziehung¹, sondern nur in Abs. 3 Nr. 5 AO die bandenmäßige Umsatzsteuerhinterziehung. Gleichwohl gehe ich nicht von einer Regelungslücke aus, weil in der Literatur die betreffende Qualifikation der Steuerhinterziehung für Zwecke der Vortatbestimmung zur Geldwäsche in § 261 StGB anerkannt wird². Damit kann Vortat zur Geldwäsche die (qualifizierte) gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung nach § 261 Abs. 1 Nr. 4 StGB sein, obwohl die Abgabenordnung eine solche Qualifikation nur für die Umsatzsteuer, nicht aber für andere Steuerarten kennt.

II. Einschränkungen der Selbstanzeige

Die im nunmehrigen Gesetzesentwurf enthaltenen Veränderungen und Einschränkungen des Instituts der Selbstanzeige sind gegenüber den im Vorjahr diskutierten Änderungen des § 371 AO (vgl. meine Stellungnahme zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses vom 07.07.2010) deutlich geringer ausgefallen.

Zur Begründung der Änderungen wird immer noch auf die Notwendigkeit verwiesen, dass „bloßes Taktieren“ und „Reue nach dem Stand der Ermittlungen“ nicht belohnt werden dürfen. Das wirft die Frage nach der Tragfähigkeit dieser beiden Begründungen auf.

Ein **Taktieren mit der Selbstanzeige** müsste beispielsweise anzunehmen sein, wenn derselbe Steuerhinterzieher bei unterschiedlichen Sachverhalten immer wieder mit neuen Selbstanzeigen in Erscheinung tritt, je nachdem, welcher Anlass für seine Beunruhigung gerade gesetzt ist. Dann müsste der Personenkreis, der Mitte der 90er Jahre bei den damaligen Bankverfahren aufgefallen ist, jetzt wieder bei der aktuellen Selbstanzeigewelle dabei sein (die allerdings derzeit noch viel kleiner ist als in den 90er Jahren). Ein Abgleich in Rheinland-Pfalz mit den ca. 38.000 Fällen der früheren Bankverfahren und den ca. 1.900 Fällen der jetzigen Selbstanzeigen erbrachte jedoch nur eine geringe Übereinstimmung, was zumindest für diesen Personenkreis als ein Indiz gegen eine Selbstanzeigetaktik zu werten sein dürfte.

Natürlich kommen Fälle vor, in denen taktiert wird. Natürlich gibt es den Fall, wo bei Ankündigung der Betriebsprüfung vor Erscheinen des Prüfers eine Selbstanzeige eingereicht wird. Ob diese sehr überschaubare Fallzahl eine Gesetzesänderung wirklich notwendig macht, möchte ich bezweifeln.

Die Formulierung „**Reue nach dem Stand der Ermittlungen**“ macht einmal mehr den theoretischen Ansatz deutlich, wie an das Problem herangegangen wird. Nach meiner Erfahrung und der meiner Kollegen im Land spielt „Reue“ bei der Einlegung von Selbstanzeigen fast gar keine Rolle. Prof. Joecks hat das bei der Anhörung am 07.07.2010 sinngemäß so formuliert, dass „der Steuerhinterzieher nicht im stillen Kämmerlein sitzt und wartet, bis der heilige Geist über ihn kommt, um dann steuerehrlich zu werden.“ Eine solche Annahme verkennt die menschliche Natur. Selbstanzeigen werden nicht dann erstattet, wenn der Steuerhinterzieher bereut, sondern wenn er seine Entdeckung fürchtet. Die Steuerhinterziehung ist diesbezüglich nicht anders zu beurteilen wie andere Kontrolldelikte, bei denen ebenfalls ein starker Zusam-

¹ Gewerbs- und bandenmäßige Steuerhinterziehung war nur im abgeschafften § 370a AO geregelt.

² Dreher, StGB-Kommentar 2011, § 261 Fn 15 ff.

menhang zwischen Kontroll- und Entdeckungsrisiko einerseits und der Bereitschaft zur Tatbegehung andererseits festzustellen ist.

Der öffentlich bekannte Stand der Ermittlungen im Zusammenhang mit dem CD – Kauf war in weniger als der Hälfte der gegenwärtigen Selbstanzeigen im Lande Rheinland-Pfalz verantwortlich für die Einreichung von Selbstanzeigen. Die größere Mehrzahl der Selbstanzeigen betraf andere Banken, mehrere hundert Selbstanzeigen sogar andere Staaten, die öffentlich gar nicht im Zusammenhang mit einem CD – Kauf genannt worden. Ich halte das insgesamt als ein Indiz dafür, dass bereits die Möglichkeit der Entdeckung – unabhängig von einem konkreten Ermittlungsstand – zur Abgabe von Selbstanzeigen zu bewegen mag. Das Entdeckungsrisiko ist offenbar nach der Einschätzung der betroffenen Steuerhinterzieher bereits dadurch gestiegen, dass sich die Finanzverwaltungen anlässlich eines CD-Kaufes intensiver mit der Kapitalflucht befassen würden.

Selbst eine Verschärfung des Sanktionsrisikos bewirkt erfahrungsgemäß nur wenig, wenn nicht gleichzeitig das Entdeckungsrisiko steigt. Dass selbst massive Belohnungen die Bereitschaft zur „Reue“ nicht entsprechend stark steigern, hat das vergangene Strafbefreiungserklärungsgesetz hinreichend gezeigt. Die durch die strafbefreienden Erklärungen ausgelösten Mehrsteuern blieben trotz großer steuerlicher Vergünstigungen weit hinter den Erwartungen zurück.

Der Bekämpfung der Steuerhinterziehung wäre ein besserer Dienst geleistet, wenn das Entdeckungsrisiko für Steuerhinterzieher vergrößert würde. Ansätze gibt es viele und sie sind seit langem bekannt. Das muss man nur wollen. Eine energische Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug kann für einen Staat kein Standortnachteil sein, ebensowenig wie das Unterlassen derselben zu einem Standortvorteil führen kann. Wirtschaftsförderung sollte und kann nicht auf der Schonung von Steuerhinterziehern aufgebaut werden.

Verschärfungen der Regeln der Selbstanzeige mögen zwar kurzfristige Effekte zeigen, führen aber meiner Überzeugung nach mittel- und langfristig nicht zu weniger Steuerhinterziehung.

Zu den Änderungen im Einzelnen:

1. Die geänderte Formulierung des **§ 371 Abs. 1 AO** folgt dem Interpretationswandel der Vorschrift, wie sie der BGH in seinem Beschluss vom 20.05.2010 vorgenommen hat. Eine Teilselbstanzeige scheint durch den Wegfall des missverständlichen Wörtchens „insoweit“ ausgeschlossen zu sein.

Leider sehe ich zwischen dem Gesetzeswortlaut und der Begründung eine entscheidende Diskrepanz. Die Begründung geht davon aus, dass Straffreiheit nur bei Nacherklärung der Besteuerungsgrundlagen für **alle Steuerarten** und **alle strafrechtlich noch nicht verjährten Zeiträume** eintritt.

Straffrei wird nach § 371 AO der Täter einer Tat nach § 370 AO. Die Tat nach § 370 AO wird nach der bisher herrschenden Auffassung definiert durch die **Steuerart** und den **Veranlagungszeitraum**, für den Steuern hinterzogen werden. Nur höchst ausnahmsweise werden mehrere Steuerarten oder mehrere Veranlagungszeiträume durch besondere Umstände zu Taten in Tatmehrheit zusammengefasst. Da Tathandlung bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO regelmäßig die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung ist, kämen Taten in Tatmehr-

heit z.B. bei Abgabe von mehreren Steuererklärungen am selben Tag bei inhaltlich zusammenhängenden Unrichtigkeiten in Betracht.

In der weit überwiegenden Masse der Fälle ist bisher die Tat nach § 370 AO durch eine Steuerart und einen Veranlagungszeitraum bestimmt.

Nach dieser Auffassung könnte eine unvollständige Einkommensteuererklärung, in der gewerbliche Schwarzeinnahmen gefehlt haben, durch Selbstanzeige ergänzt werden. Würde die Umsatzsteuererklärung desselben Jahres bezüglich der gleichen Schwarzumsätze nicht richtig gestellt, so bliebe es bei der Strafbarkeit der Umsatzsteuerhinterziehung, während bezüglich der anderen Tat „Einkommensteuerhinterziehung“ eine wirksame Selbstanzeige vorliegt. Eine nachträgliche zweite Selbstanzeige wegen der Tat „Umsatzsteuerhinterziehung“ dürfte im Regelfall wegen des Ausschlussgrundes der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 AO) ausscheiden.

Zum gleichen Ergebnis müsste man nach dem bisherigen Tatbegriff kommen, wenn beispielsweise nur die Zinserträge des Jahres 4 nachträglich erklärt werden, während die strafrechtlich noch nicht verjährten Vorjahre 1 – 3 nicht korrigiert werden. Bezüglich des Jahres 4 liegt eine Selbstanzeige vor, die bei Vollständigkeit für dieses Jahr zur Straffreiheit führt. Für die Jahre 1 – 3 liegen keine Selbstanzeigen vor und der Täter kann bestraft werden.

Der Vorteil dieser Tatdefinition besteht in einer eindeutigen Abgrenzungsmöglichkeit: Reichweite und Umfang einer einzulegenden Selbstanzeige sind durch die Parameter „Steuerart“ und „Veranlagungszeitraum“ genau bestimmt. Der Steuerpflichtige, der – aus welchen Gründen auch immer – steuerehrlich werden möchte, geht bei der bisherigen Tatdefinition nur das Risiko ein, dass er für einzelne Jahre und Steuerarten, die er nicht nachklärt, keine Selbstanzeige eingelegt hat. Seine Nacherklärung im Übrigen bleibt wirksam. Die Teilselbstanzeige wird nach § 371 Abs. 1 AO-E ausgeschlossen; das bezieht sich aber nur auf die einzelne Tat eines konkreten Jahres und nicht auf das komplette steuerliche Geschehen rund um einen Steuerpflichtigen.

Man mag dieses Ergebnis für nicht richtig halten. Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO-E und in bisheriger Auslegung des Tatbegriffs der Steuerhinterziehung nach § 370 AO ist es jedoch naheliegend. Will man dieses Ergebnis nicht, muss man entweder § 371 Abs. 1 AO-E anders formulieren und / oder für Zwecke der Selbstanzeige den Tatbegriff neu definieren, was jedoch nicht in einer Gesetzesbegründung geschehen kann, sondern nur in einem Gesetz. Ein Obergericht hat das sinngemäß so formuliert:

„Was der Gesetzgeber will, soll er ins Gesetz schreiben und nicht (nur) in die Gesetzesbegründung“

Denkbar wäre z.B. eine **täterbezogene Betrachtung der Selbstanzeige** und nicht – wie bisher – die tatbezogene Betrachtung. Das käme auch der Formulierung im BGH-Beschluss vom 20.05.2010 näher, der „**vom reinen Tisch machen**“ als Voraussetzung für die Straffreiheit spricht. Bei tatbezogener Auslegung reicht für die (möglicherweise nur partielle) Straffreiheit schon aus, wenn der Täter ein „bisschen reinen Tisch macht“, nämlich soweit seine konkret nacherklärte Tat geht.

Fraglich ist jedoch, ob es möglich ist, für das Institut der Selbstanzeige einen anderen Tatbegriff zu definieren als für die Steuerhinterziehung allgemein. Ich halte das für ausge-

schlossen. Die Einführung eines weiten, täterbezogenen Tatbegriffs für § 370 AO müsste zu erheblichen Umwälzungen des Steuerstrafrechts führen, deren Reichweite nicht abzuschätzen ist. Durch die Hintertür würde das de facto die Wiedereinführung des vom BGH abgeschafften „Fortsetzungszusammenhangs“ bedeuten und zudem auch wesentliche strafrechtliche Grundprinzipien tangieren.

2. Der **neue Ausschlussgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsordnung** (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a. AO-E) dürfte nach meiner Einschätzung für die Praxis keine große Bedeutung entfalten.

Es ist bereits jetzt in der Mehrzahl der Prüfungen üblich, dass die Betriebsprüfer vor Ergehen der Prüfungsanordnung Termin und Ort der Prüfung mit dem Steuerpflichtigen bzw. seinem Berater abstimmen. Das dient der Effizienz des Prüfungsgeschehens, weil Schriftwechsel zur Verlegung der Prüfung vermieden wird. Die Forderung, von der dieser bewährten Praxis abzuweichen, weil möglicherweise ein geringer Teil der Prüflinge nach dieser Information die Gelegenheit zu einer Selbstanzeige ergreifen könnte, würde den Erfordernissen eines Massengeschäftes wie den steuerlichen Prüfungen der Finanzverwaltung nicht gerecht werden.

Im Übrigen würde die Nachweispflicht für den Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bei der Finanzverwaltung liegen, wenn sie den Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1a anwenden wollte. Diesen Nachweis kann die Finanzverwaltung bei schriftlichen Prüfungsanordnungen regelmäßig nicht führen, es sei denn, sie würden förmlich zugestellt. Das ist aber bisher nicht üblich. Die Arbeitsbelastung und die Kosten für die förmliche Zustellung aller Prüfungsanordnungen (bundesweit sicherlich jährlich mehrere 100.000 Prüfungsanordnungen aller Prüfungsdienste) lassen sich meines Erachtens mit dem angestrebten Ziel der Verhinderung einzelner Selbstanzeigen nicht rechtfertigen.

3. Die bloße **Verschiebung des Ausschlussgrundes „Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung oder Ermittlung“** (bisher § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO, neu als Nr. 1c) führt zu keiner inhaltlichen Änderung. Es bleibt aber zu überlegen, ob dieser Ausschlussgrund überhaupt noch eine Wirkung entfaltet?

Wenn ein Amtsträger (Steuerfahnder) bei einem Steuerpflichtigen zu **strafrechtlichen Ermittlungen** erscheint, muss er diesem spätestens zu diesem Zeitpunkt und vor einem Tätigwerden die Einleitung eines **Steuerstrafverfahrens bekannt geben**, so dass der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO eingreift. Demgegenüber hat § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO (= Nr. 1c AO-E „Erscheinen“) keine praktische Bedeutung.

Da es andererseits auch keine **steuerliche Prüfung** ohne Prüfungsanordnung gibt, würde künftig ein Ausschlussgrund nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO-E bereits bei Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eintreten. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht nachweisbar wäre. Dann ist der bisherige Ausschlussgrund („Erscheinen ...“) notwendig.

Das bedeutet aber:

- Nur wenn der neue Ausschlussgrund § 371 Abs. 2 Nr. 1a (Bekanntgabe) greift, ist der bisherige Ausschlussgrund (Erscheinen, Nr. 1c AO-E) entbehrlich.
- Greift der neue Ausschlussgrund Nr. 1a aber **nicht**, wofür meines Erachtens die o.g. praktischen Argumente sprechen, braucht es den bisherigen Ausschlussgrund des „Erscheinens des Amtsträgers“ nicht; dann wäre aber die Änderung entbehrlich.

Das spricht aber dafür, die Änderung ganz entfallen zu lassen und § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO unverändert beizubehalten. Auf die Einführung einer voraussichtlich unwirksamen Gesetzesänderung, die die Vorschrift nur aufbläht und kaum praktische Bedeutung entwickeln dürfte, sollte verzichtet werden.

4. Der **neue Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E**, der die „**Vollständigkeit einer Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung**“ als Voraussetzung für eine wirksame Selbstanzeige verlangt, wirft neben dem unter 1. diskutierten Problem vielfältige praktische Probleme auf.

Wenn die Vollständigkeit der Nacherklärung Voraussetzung für die Straffreiheit ist, die Unvollständigkeit der Nacherklärung aber nicht erkennbar ist, wird der neue Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E bedeutungslos werden. Inwieweit eine unvollständige Nacherklärung für die Ermittlungsbehörde erkennbar ist, hängt aber regelmäßig von deren Ermittlungsmöglichkeiten ab. Mit anderen Worten setzt eine effektive Anwendung des Ausschlussgrundes nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 effektive Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndungs- und Bußgeld- und Strafsachenstellen voraus. Ohne Verbesserungen der Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndungsstellen besteht die Gefahr, dass der neue Ausschlussgrund ins Leere geht.

Von dem Zufall, ob gerade in diesem Fall eine aussagekräftige Kontrollmitteilung vorliegt, die Indiz für die Unvollständigkeit der Selbstanzeige ist, sollte der Ausschlussgrund nicht abhängen.

Am aktuellen Beispiel der vorliegenden Selbstanzeigen von Kapitalanlegern in der Schweiz zeigt sich die Überschaubarkeit der Ermittlungsmöglichkeiten vor allem im Ausland, zumal die Schweiz bereits angekündigt hat, wegen der Art der Informationsgewinnung eingehende Amts- oder Rechtshilfeersuchen nicht bearbeiten zu wollen. Die Schwierigkeiten bei Auslandsermittlungen betreffen aber auch andere Länder, innerhalb und außerhalb der EU. Gleichzeitig sind im Zuge der fortschreitenden Globalisierung immer mehr Sachverhalte im Ausland zu ermitteln, so dass die Gefahr besteht, dass die Prüf- und Ermittlungsdienste der Finanzverwaltungen ins Hintertreffen geraten.

Stellt sich die **Unvollständigkeit einer Selbstanzeige nachträglich** heraus, kommt es auf den Zeitpunkt der besseren Erkenntnis an:

- Ist die mit der ursprünglichen Selbstanzeige (1) nacherklärte Tat strafrechtlich verjährt, kommt für diese Selbstanzeige kein Ausschlussgrund mehr in Betracht: sie bleibt wirksam. Die neue Selbstanzeige (2) wird mangels besseren Wissens nunmehr ebenfalls als vollständig anzusehen sein. Ergebnis: Der Steuerhinterzieher bleibt straffrei.

- Nur wenn Selbstanzeigen (1) und (2) zeitlich so eng aufeinander folgen, dass der strafrechtliche Vorwurf zu (1) noch nicht verjährt ist, wird man die Verfahrenseinstellung zu Selbstanzeige (1) rückgängig machen können.

Zur Strafbarkeit der früheren Tat kommt man aber selbst dann nur bei tatbezogener Auslegung des § 371 Abs. 1. Die frühere Tat eines konkreten Jahres (und einer konkreten Steuer) war dann wegen Unvollständigkeit der Selbstanzeige nicht mit strafbefreiender Wirkung nacherklärt.

Würdigt man aber das gesamte Verhalten des Täters (täterbezogene Auslegung des § 371 AO), so ist durch die Selbstanzeige (2) letztlich die gesamte Tat vollständig nacherklärt, zwar nachträglich und in zwei Schritten, aber eben doch vollständig. Zur Strafbarkeit käme man in diesem Falle nur, wenn man nach der ersten unvollständigen Selbstanzeige (1) innerhalb der Verjährungsfrist der zuerst angezeigten Tat jede weitere Selbstanzeige ausschließen würde. Der innerhalb der Verjährungsfrist gemachte Fehler einer unvollständigen Selbstanzeige wäre damit nicht mehr behebbar, selbst im – gedachten Fall – einer echten vollständigen Reue. Keine Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ohne Strafe.

Gravierender ist aber das folgende Problem: Der Gesetzentwurf trifft nach seinem Wortlaut **keine Unterscheidung zwischen einer dolos unvollständigen und der undolos unvollständigen Selbstanzeige**. Lediglich nach der Gesetzesbegründung sollen „unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten“ nicht zum Ausschluss von der Straffreiheit führen. Damit soll nur die bewusst oder fahrlässig („... damit rechnen musste“) unvollständige Selbstanzeige den Ausschlussgrund des § 371 Abs. 3 AO auslösen. Dieser theoretisch nachvollziehbare Ansatz führt in der Praxis zu großen Belastungen, denn die Beweislast für Wissen und Wollen des Steuerhinterziehers bei der Einlegung seiner Selbstanzeige liegt nach dem Ermittlungsgrundsatz (§ 163 StPO) bei der Finanzbehörde bzw. der Staatsanwaltschaft. Das bedeutet jedoch, dass bei unvollständigen Selbstanzeigen der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E nur greift, wenn die Ermittlungsbehörde eine bewusste oder fahrlässige Unvollständigkeit nachzuweisen vermag. Dies wird regelmäßig weitere Ermittlungen erfordern, die bei inneren Tatsachen erfahrungsgemäß oft nicht von Erfolg gekrönt sein werden, aber auf jeden Fall Ermittlungskapazitäten binden, die an anderer Stelle sinnvoller und effektiver zur Verfolgung der Steuerhinterziehung eingesetzt wären.

Gerade bei den aktuellen Ermittlungen gegen Kapitalanleger in der Schweiz wird deutlich, dass eine Vielzahl von Selbstanzeigen unvollständig sind. Die Gründe dafür beginnen bei fehlerhafter Qualifikation der Einkunftsart, gehen über unzureichende Bankbescheinigungen bis hin zu nicht ausreichendem Ermittlungsaufwand durch den Steuerpflichtigen oder seine Berater. Die Unvollständigkeit wäre in vielen Fällen vermeidbar gewesen, in anderen eher nicht. Die Abgrenzung ist schwierig und zeitraubend, zumal auf jeden Fall rechtsbehelfsträchtig.

Die Finanzbehörden scheuen nach meiner Erfahrung diese Arbeit nicht. Es muss jedoch die Frage erlaubt sein, ob bei einem Arbeitsstau von deutlich mehr als einem Jahr, das die meisten Steuerfahndungsstellen vor sich herschieben, solche Zusatzbelastungen gewollt sind. Das Ergebnis dieser Mühen wäre letztlich nur die Feststellung der Unwirksamkeit einer Selbstanzeige, damit die Fortführung des regulären Strafverfahrens und anschließend - nach aller Erfahrung – in den meisten Fällen wegen der Kooperation des Beschuldigten

und seiner Wiedergutmachung des Schadens eine Verfahrenseinstellung nach §§ 153 ff. StPO.

Insgesamt werden die sicherlich gut gemeinten Änderungsvorschläge des Gesetzentwurfs für die Praxis eine Reihe schwieriger Probleme aufwerfen, die Verwaltung und Gerichte erheblich belasten werden. Demgegenüber sind die durch die Änderungen angestrebten Effekte - gemessen am Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung – voraussichtlich eher überschaubar. Die Praxis käme nach meiner Überzeugung mit der Umsetzung der durch den BGH – Beschluss vom 20.05.2010 angestoßenen Verschärfungen des § 371 AO in der bisherige Fassung besser zurecht, weil nicht noch zusätzlich neue Ausschlussgründe ausgelotet werden müssten.

5. Die **Anwendungsvorschrift in § 24 EG AO** regelt im Wesentlichen den Anwendungszeitraum der geplanten Neuregelung (S. 1) sowie den künftigen Umfang der Selbstanzeigen (S. 4 und 5), der sich an dem mit der Neuregelung Gewollten orientieren soll.

Der Umfang einer künftigen Selbstanzeige muss sich meines Erachtens an dem orientieren, was das Gesetz zum Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige fordert. Es kann nicht auf die Hinterziehungszeiträume und den zum Zeitpunkt der Hinterziehung bestehenden Rechtsstand ankommen (§ 24 Satz 5 EG AO - E). Ein diesbezüglicher Vertrauensschutz der Steuerhinterzieher auf den Fortbestand einer für sie günstigeren Regel kommt wohl nicht in Betracht und § 3 Abs. 3 StGB scheidet schon begrifflich aus.

Problematisch sehe ich aber die „Übergangsregelung“ in § 24 S. 2 und 3 EG AO – E an, die die Anwendbarkeit des Rechtszustandes vor dem BGH – Beschluss vom 20.05.2010 bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung bestimmt. Dieser Satz 2 ist im Grunde keine Übergangsregelung, sondern führt die bisherige Interpretation des Wörtchens „insoweit“ in der aktuellen Fassung des § 371 Abs. 1 AO (das künftig wegfallen soll) entgegen der Auslegung, wie sie das oberste deutsche Strafgericht in seinem Beschluss vom 20.05.2010 gefunden hat, weiter fort.

Die Auslegung eines Gesetzes, wie sie ein (oberstes) Gericht vorgenommen hat, ist für die Verwaltung und auch – in gewissem Umfang – für die unteren Instanzengerichte bindend. Insofern hat der BGH – Beschluss vom vergangenen Jahr in den Finanzverwaltungen nach einer gewissen Orientierungsphase den Umgang mit dem Instrument der Selbstanzeige verändert, wie die zwischenzeitlich ergangenen Erlasse und Beschlüsse zeigen³. Inhaltlich wird dieser veränderte Umgang mit dem Instrument der Selbstanzeige durch die Neufassung des § 371 Abs. 1 AO-E aufgenommen. Diese Neuregelung soll gleichzeitig mit dem neuen § 24 EG - AO in Kraft treten.

Das kann dazu führen, dass für die Praxis drei Rechtszustände anzuwenden sind:

- **Selbstanzeigen vor Veröffentlichung des BGH – Beschlusses**, die auch als Teilselbstanzeigen wirksam werden konnten („insoweit“).

³ Z.B. Erlass des FM Nordrhein-Westfalens vom 25.07.2010, Vfg. der OFD Frankfurt vom 29.07.2010.

- **Selbstanzeigen nach Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes**, wonach Teilselbstanzeigen unwirksam sind.
- **Selbstanzeigen im Zwischenzeitraum** (*von Mitte 2010 bis etwa ..., ein Jahr wäre leicht möglich*), bei denen unvollständige Teilselbstanzeigen anfänglich noch akzeptiert wurden, später zunehmend bis heute als unwirksam behandelt werden. Für die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes noch nicht abschließend bearbeiteten Selbstanzeigen könnte dann wieder der Zustand wie zu Beginn des Zwischenzeitraums gelten, weil nach § 24 S. 2 EG AO – E auch unvollständige Teilselbstanzeigen „insoweit“ als wirksam anzusehen wären.

Die Anwendung von dreierlei Rechtslagen in einem so kurzen Zeitraum führt erfahrungsgemäß zu einem Akzeptanzproblem bei den Steuerpflichtigen, weil die unterschiedliche Behandlung als ungerecht empfunden wird. Das führt einmal zu Mehrbelastungen der Stellen durch vermehrte Rechtsbehelfe. Außerdem wird dadurch gerade erst dem zu bekämpfenden Taktieren mit Selbstanzeigen Vorschub geleistet, denn bei allen potentiell unvollständigen Selbstanzeigen dürfte es erste Beratungsaufgabe sein, den Abschluss der laufenden Selbstanzeige - Verfahren hinauszuzögern bis § 24 EG AO – E in Kraft getreten ist.

Die Regelung des § 24 S. 2 EG AO-E war gut gemeint, bewirkt aber vermutlich das Gegenteil, so dass besser darauf verzichtet werden sollte.

III. Zuschlag gemäß § 371 Abs. 3 AO-E² (nach BR - Empfehlung auf DrS 851/10)

Ein Steuerpflichtiger, der in einer Selbstanzeige hinterzogene Steuern nacherklärt, soll nach dem Vorschlag des Bundesrates neben der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern und der Zahlung eines Hinterziehungszinses (§ 235 AO) zusätzlich mit einem Zuschlag als steuerlicher Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 AO-E, nachfolgend als E² gekennzeichnet) belastet werden. Dieser Zuschlag soll generalpräventiv auf die Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen hinwirken.

Gegen einen solchen Zuschlag wurden bereits vielfältige Bedenken erhoben, weil er nicht als Ausgleich des **Zinsvorteils** des Steuerhinterziehers (→ der durch die Festsetzung von Hinterziehungszinsen ausgeglichen wird), nicht als Gebühr (→ weil dieser keine über die Besteuerungsausgabe hinausgehende Gegenleistung der Finanzbehörde gegenübersteht) und nicht als Strafe (→ würde bei wirksamer Selbstanzeige ausscheiden, zudem gilt andernfalls das Verbot der Doppelbestrafung) ausgestaltet sein darf.

Ein Zuschlag nach § 371 Abs. 3 AO-E², der bei sorgfältiger Ausgestaltung und Formulierung diese Hürden vermeidet, wäre aus Praktikersicht zu begrüßen. Der Katalog der steuerlichen Nebenleistungen beinhaltet mittlerweile eine ganze Sammlung von unterschiedlichsten Zuschlägen zur Steuer im weitesten Sinne, so dass der Zuschlag nach § 371 Abs. 3 AO-E² als weiterer **Zuschlag eigener Art** dort rechtssicher angesiedelt werden könnte.

Der Zuschlag nach § 371 Abs. 3 AO-E² würde damit erstmals die Gleichstellung des Steuerhinterziehers mit einem Steuerehrlichen, der aus anderen Gründen Steuern nach-

zahlen muss, beseitigen. Auch der Steuerehrliche muss die Steuern nachzahlen, regelmäßig samt Zinsen. Er müsste aber nicht den besonderen Zuschlag nach § 371 Abs. 3 AO-E² zahlen, der den Steuerhinterziehern als besondere Belastung vorbehalten bliebe. Das wäre uneingeschränkt zu begrüßen.

Abgrenzungsprobleme zu anderen Rechtsinstituten der AO, insbesondere zur Berichtigungserklärung nach § 153 AO, sehe ich dagegen als untergeordnet an, weil es diese Abgrenzungsprobleme zwischen Selbstanzeige und Berichtigungserklärung wegen der Festsetzung von Hinterziehungszinsen bereits jetzt gibt. Bisher konnten in der Praxis alle notwendigen Abgrenzungen befriedigend gelöst werden.

Fraglich ist meines Erachtens aber, ob der Zuschlag eigener Art nach § 371 Abs. 3 AO-E² wegen seiner geringen Höhe geeignet ist, die gewollte generalpräventive Wirkung zu erreichen. Begreift man einen potentiell Steuerunehrlichen als „homo oeconomicus“, so wird dieser nach der gängigen Verhaltenstheorie Chancen und Risiken einer Steuerhinterziehung abwägen. Hierbei sind die finanziellen und die strafrechtlichen Auswirkungen zu unterscheiden.

- Nach jetzigem Rechtsstand sind die finanziellen Chancen einer Steuerhinterziehung größer als ein steuerehrliches Verhalten. Geht es gut, spart der „homo oeconomicus“ viel Steuer. Geht es schief, zahlt er nur, was er ohnehin hätte zahlen müssen (wie z.B. bei einer Steuerstundung). Mit etwas Glück (oder der richtigen Beratung) schafft er die wirksame Selbstanzeige und wird strafrechtlich nicht einmal belangt.
- Die jetzt vorgesehenen Gesetzesänderungen verschlechtern die Chancen einer wirksamen Selbstanzeige, die aber gleichwohl möglich und erreichbar bleibt. Bei der finanziellen Risikoabwägung würde es durch den 5-%igen Zuschlag eine leichte Schlechterstellung gegenüber einem steuerehrlichen Verhalten geben, die aber die Chancen der Steuervermeidung durch die andere Handlungsalternative nur unvollständig ausgleicht. Im Gesamtpaket der Nachzahlung, die einen Steuerhinterzieher trifft, wäre der 5 % Zuschlag zu wenig spürbar.

Zur Erreichung des angestrebten generalpräventiven Zweckes würde meines Erachtens der besondere Zuschlag nach § 371 Abs. 3 AO-E² umso besser wirken, je höher er wäre. Könnte der Zuschlag nach § 371 Abs. 3 AO-E² die Höhe der finanziellen Chance (= Betrag der hinterzogenen Steuer) vollständig ausgleichen, könnte er den generalpräventiven Zweck ideal erfüllen. Aber auch jeder spürbare prozentuale Zuschlag darunter hätte eine bessere Wirkung als die vorgeschlagenen 5 %.