



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

Lehrstuhl für Steuerrecht
Institut für Steuerrecht u. Steuervollzug
Gebäude GC 8/137
Universitätsstraße 150, 44801 Bochum
PROF. DR. ROMAN SEER
Fon +49 (0)234 32-28269
Fax +49 (0)234 32-14614
E.S.Seer@jura.ruhr-uni-bochum.de
<http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de>

16. Februar 2011

**Betreff: Entwurf eines Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes (BT-Drucksache 17/4182) –
Einschränkung der Selbstanzeige nach § 371 AO**

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,

Ihrer Einladung vom 19.1.2011 zu einer Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzesvorhaben komme ich gern nach. Dazu verweise ich zunächst auf meine bereits für die Anhörung am 7.7.2010 abgegebene Stellungnahme, die ich zur Vermeidung von Wiederholungen als Anlage diesem Schreiben noch einmal beigelegt habe. Zu dem hier nun vorliegenden modifizierten Gesetzentwurf weise ich ergänzend auf folgendes hin:

I. Bedeutung des § 371 AO im Dauerrechtsverhältnis Staat-Bürger/Unternehmen

Das Rechtsinstitut der Selbstanzeige hat sich als ein Akt tätiger Reue in einer gut hundertjährigen Tradition bewährt. Sie bildet das notwendige Korrelat in einem von komplexen Sachverhalten geprägten Dauerrechtsverhältnis, in dem sich Bürger und Unternehmen millionenfach zwangsweise mit dem Staat befinden. Sie sind jährlich, im Umsatzsteuerrecht sogar monatlich, verpflichtet, umfassende Erklärungen über ihre Einkünfte und Umsätze den Finanzbehörden gegenüber abzugeben. Die handelnden Personen befinden sich angesichts der weiten Tatbestände des § 370 AO dabei permanent in einem latenten Strafbarkeitsrisiko. § 153 AO verpflichtet Bürger und Unternehmen zudem (erneut strafbewehrt), nachträglich erkannte Unrichtigkeiten zu berichtigen. Aufgrund dieses komplexen Pflichtenverhältnisses unter-



scheidet sich das konkrete Gefährdungsdelikt des § 370 AO grundlegend vom Betrug im Sinne des § 263 StGB.

§ 371 AO schafft in dieser Situation das notwendige Gegengewicht, damit der Steuerpflichtige Fehler jederzeit korrigieren und die verkürzte Steuern zzgl. Zinsen nachzahlen kann, ohne dass mit strafrechtlichen Konsequenzen zu prüfen wäre, ob sie/er die steuerliche Unrichtigkeit vorsätzlich, grob fahrlässig oder einfach fahrlässig verursacht hat. Der Steuerpflichtige braucht dabei nicht kenntlich zu machen, dass es sich um eine Selbstanzeige im rechtstechnischen Sinne des § 371 AO handelt. Angesichts der anfallenden Verzinsung von 6% p.a. wird der dem Staat zunächst eingetretene Schaden kompensiert, im Umfeld des derzeitigen Zinsniveaus sogar überkompensiert. Da der Zins wegen des steuerlichen Abzugsverbots des § 12 Nr. 3 EStG wirtschaftlich einem Zins von ca. 10% vor Steuern entspricht, ist es umgekehrt derzeit praktisch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige vom dem unrechtmäßig erlangten wirtschaftlichen Vorteil etwas behält. Letztlich trägt er vielmehr zumindest derzeit regelmäßig einen wirtschaftlichen Schaden davon.

II. Verbot einer Teilselbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO-Entwurf

In den steuerlichen Massenverfahren, in denen der Staat angesichts der Sachverhaltskomplexität und der von Natur aus begrenzten Verwaltungsressourcen auf die Mitwirkung und Erklärungsbereitschaft von Bürgern und Unternehmen angewiesen ist, fahren Staat und Gesellschaft mit dem Institut der Selbstanzeige bisher recht gut. Das vom BGH in seinem Beschluss vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09, Deutsches Steuerrecht 2010, S. 1133 ff., in einem sog. obiter dictum (= d.h. in einer nebenläufigen, zur Entscheidung des Rechtsstreits nicht notwendigen Bemerkung) in Abkehr von einer langjährigen Rechtsprechung aufgestellte Verbot einer sog. Teilselbstanzeige hat zu großer **Rechtsunsicherheit** geführt, die in der Literatur ganz überwiegend und mit überzeugenden Gründen heftig kritisiert wird (aus der Fülle der kritischen Literatur siehe nur: Salditt, Gestutzte Selbstanzeige, Praxis Steuerstrafrecht 2010, S. 168 ff.; Geuenich, Strafbefreiende Selbstanzeige, BetriebsBerater 2010, S. 2148 ff.; Füllsack/Bürger, Tohuwabohu um die Selbstanzeige, BetriebsBerater 2010, S. 2403 ff.; Wulf, Abschaffung der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige für Großunternehmen?, Die Aktiengesellschaft 2010, S. 540 ff.; Kamps, Rechtsprechungsänderung des BGH, Der Betrieb 2010, S. 1488 ff.). Die vom BGH verursachte



2010, S. 1488 ff.). Die vom BGH verursachte Rechtsunsicherheit beseitigt der Entwurf leider nicht, sondern vergrößert sie sogar noch.

Sowohl der BGH als auch der Gesetzentwurf fordern von dem Selbstanzeigenden, „reinen Tisch“ zu machen. Genannt wird dabei das Beispiel, dass ein Steuerpflichtiger bisher nicht erklärte Kapitaleinkünfte aus einem bestimmten ausländischen Depot aufgrund befürchteter Entdeckungsgefahr nacherklärt, ein anderes, ggf. in einem anderen Staat unterhaltenes Depot dagegen weiterhin verschweigt. Die Regelung soll ein derartiges „Taktieren“ mit der Selbstanzeige ausschließen. Dieses Regelungsziel ist nachvollziehbar. Jedoch entspricht das genannte Szenario einer Selbstanzeige eher selten der Realität, zumal die Fälle meistens nicht so einfach liegen. Vor allem in komplexen Unternehmenssachverhalten kann sich die selbstanzeigende Person nicht sicher sein, dass die Finanzbehörde in dem Dauer-Steuerrechtsverhältnis nicht weitere Ansätze als unrichtig und berichtigungswürdig darstellen wird. Wenn ein Unternehmer aber nicht sicher sein kann, dass die Selbstanzeige auch zu seiner persönlichen Straffreiheit führt, wird er nicht gewillt sein, sie abzugeben. Die Frage, ob eine später entdeckte Unrichtigkeit bewusst oder unbewusst unterlaufen ist, kann zudem höchst zweifelhaft und streitanfällig sein. Der Vorsatz wird von den Strafverfolgungsbehörden oft nur unzureichend geprüft oder sogar schlicht unterstellt, so dass der Betroffene Steuerfahndungsmaßnahmen befürchten muss, die zum Ziel haben, die Unwirksamkeit der früheren Selbstanzeige (im Sinne einer bisher unerkannten Teilselbstanzeige) zu belegen. Dadurch können Steuerpflichtige im Nachhinein unter ganz erheblichen Strafverfolgungsdruck gesetzt werden.

§ 370 Abs. 2 Nr. 3 AO-E schützt den Steuerpflichtigen insoweit nicht, weil dieser Ausschlussstatbestand die Straffreiheit auch bei einer nicht vorsätzlich unrichtigen oder unvollständigen Berichtigung bereits dann nicht eintreten lässt, wenn der Steuerpflichtige mit der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit „bei verständiger Würdigung der Sachlage rechnen musste“. Dieser Fahrlässigkeitsvorwurf lässt sich von der Finanzbehörde leicht erheben, um darauf basierend eingriffsintensive Fahndungsmaßnahmen zu stützen. Noch gefährlicher für den Steuerpflichtigen ist die vom Finanzausschuss des Deutschen Bundesrates in der Sitzung vom 27.1.2011 erteilte Empfehlung, wonach der Ausschlussstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E nach seinem Wortlaut bereits dann greifen soll, wenn die Angaben „unvollständig



sind“. Der Bundesrat stellt damit allein auf die objektive Unrichtigkeit ab. Warum aber dann – wie in der Begründung zu dem Vorschlag ausgeführt – „unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten nicht zum Ausschluss der Straffreiheit“ führen, erschließt sich nicht.

Damit das Instrument der Selbstanzeige „nicht mit dem Bade ausgeschüttet“ wird, muss das Verbot der Teilselbstanzeige wenigstens auf die jeweilige **Straftat im materiellen Sinne** beschränkt bleiben. Dies entspricht auch dem Wortlaut des Gesetzentwurfs, der auf die jeweilige Steuerhinterziehung nach § 370 AO, also die jeweilige Tat im materiellen Sinne, abstellt. Der persönliche Strafaufhebungsgrund des § 371 AO setzt ein bestimmtes Wohlverhalten voraus, das auf eine bestimmte vollendete Tat (auf eine bestimmte Steuerhinterziehung) gerichtet ist. Diesem im Wortlaut und in der Gesetzessystematik angelegten Verständnis widerspricht aber leider die in der BT-Drucksache 17/4182, S. 5 u. 7, gegebene Begründung. Danach soll die Neufassung „verdeutlichen“, dass bei einer Selbstanzeige nur dann Straffreiheit eintrete, wenn die

„ Besteuerungsgrundlagen aller in Frage kommenden Steuerarten, nunmehr zutreffend nacherklärt werden. **Dies bedeutet, aus sämtlichen strafrechtlich bisher noch nicht verjährten Besteuerungszeiträumen müssen die unterlassenen oder unvollständigen Angaben vollständig nachgeholt bzw. sämtliche Unrichtigkeiten vollumfänglich berichtet werden.**“

Die in der BT-Drucksache geforderte Weite der Selbstanzeige widerspricht nicht nur dem Wortlaut und der Konzeption des § 371 Abs. 1 AO, der auf die jeweilige Tat im Sinne des § 370 AO (z.B. auf die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung für eine bestimmte Steuerart und für einen bestimmten Steuerzeitraum) abstellt. Vielmehr geht diese Meinung über alles hinaus, was bisher zur Reichweite des Verbots einer Teilselbstanzeige vertreten worden ist. Ein die Selbstanzeige abgebender Unternehmer/Geschäftsführer müsste danach zukünftig jeweils prüfen, ob für alle noch nicht strafverfolgungsverjährten Zeiträume und Steuerarten (z.B. Einkommen-, Gewerbe-, Umsatzsteuer 2004-2010) irgendeine Unrichtigkeit existiert, die es zu berichtigen gilt, um sicher zu sein, „reinen Tisch gemacht“ zu haben. Häufig wird aber etwa ein GmbH-Geschäftsführer gar nicht überblicken können, was für die Vergangenheit steuerlich alles zu berücksichtigen war und ist. Nach der weiten Gesetzesbegründung



wären auch aperiodische Besteuerungssachverhalte der Grunderwerb- oder Erbschaft- und Schenkungsteuer in diese Gesamtbetrachtung einzubeziehen. Rechts- und Steuerberater wären grundsätzlich gezwungen, Selbstanzeigewilligen das verbleibende strafrechtliche Risiko vor Augen zu führen. Aufgrund der Rechtsunsicherheit wird der Betroffene dann ggf. lieber auf die im Bestand unsichere Selbstanzeige verzichten und statt dessen sogar versuchen, die Straftat zu vertuschen. Ob es dann überhaupt zur Entdeckung der Steuerstraftat kommt, ist höchst ungewiss.

Eine solch weitreichende Einschränkung der Selbstanzeige gefährdet die Rechtsfrieden stiftende Wirkung des Rechtsinstituts sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzbehörden. Fiskalische Minderergebnisse und ein konfrontatives Verhalten beider Seiten werden die Folgen sein. Wer die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige – wie der Gesetzesentwurf – ausschließen will, sollte dies auf die jeweilige **Tat im materiellen Sinne** (bei Veranlagungssteuern also auf die jeweilige Steuerart und das jeweilige Steuerjahr) beschränken. Dadurch wird bereits ein „unzulässiges Taktieren“ verhindert. **Der Finanzausschuss sollte dieses Verständnis als das Verständnis des Gesetzes in den Motiven klarstellen, um insoweit Rechtssicherheit zu schaffen.**

III. Veränderung der Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 AO-Entwurf

Entgegen der derzeitigen Fassung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO soll die Selbstanzeige zukünftig bereits dann ausgeschlossen sein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist. Da es sich insoweit um ein nach außen hin für den Steuerpflichtigen sichtbaren Akt handelt, ist diese Vorverlagerung der Schwelle zur „Unfreiwilligkeit“ vertretbar und hinreichend rechtssicher. Nicht gefolgt werden sollte hingegen dem im Finanzausschuss des Deutschen Bundesrats diskutierten Vorschlag, den Ausschlussstatbestand schon bei einer telefonischen/informellen „Ankündigung“ einer Außenprüfung eingreifen zu lassen. Da § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO eine **Zäsur mit erheblichen strafrechtlichen Folgen** darstellt, eignen sich hierfür keine informellen Akte.



IV. Einführung eines Zuschlags nach § 371 Abs. 3 AO-Entwurf (Bundesrat)

Nach dem Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundesrats soll § 371 Abs. 3 AO, der die Wirksamkeit der Selbstanzeige von der Entrichtung der hinterzogenen Steuer abhängig macht, um einen Zuschlag in Höhe von 5% auf die hinterzogene Steuer erweitert werden. Dieser Vorschlag war bereits Gegenstand der Beratungen am 7.7.2010 im Zusammenhang mit dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010. Der pauschale Zuschlag soll als steuerliche Nebenleistung im Sinne des § 3 Abs. 4 AO die Steuerpflichtigen generalpräventiv zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen bewegen. Zur Rechtfertigung verweist die Begründung des Finanzausschusses des Deutschen Bundesrats vergleichend auf den Zuschlag im Sinne des § 162 Abs. 4 AO, der bei Verletzung der Verrechnungspreis-Dokumentationspflichten im Konzernverbund greift.

In meiner schriftlichen Stellungnahme vom 3.7.2010 hatte ich bereits die Argumente für die Einführung eines **automatischen Veranlagungsverfahrens mit einem integrierten Steuerzuschlagsystem** erläutert, worauf ich hier noch einmal verweise. Demgegenüber sind in der AO bisher lediglich einzelne punktuelle, nicht aufeinander abgestimmte Zuschläge enthalten. Diese strukturelle Schwäche beseitigt der Entwurf nicht; es bleibt nach wie vor ein mehr oder weniger zufällig entstandener Flickenteppich von Zuschlägen. Der Zuschlag im Sinne des § 371 Abs. 3 AO-E wäre insoweit ein weiterer, der offenbar den lediglich im Ermessen der Finanzbehörden liegenden Verspätungszuschlag nach § 152 AO ergänzen soll. Während § 152 AO an die verspätete oder gar gänzlich unterbliebene Abgabe einer Steuererklärung anknüpft, sanktioniert der vorgeschlagene Zuschlag vor allem die Abgabe einer falschen Steuererklärung, so dass Überschneidungen beider Instrumente kaum ins Gewicht fallen dürften.

Steuerzuschläge (sog. civil penalties) sind im internationalen Vergleich nichts Ungewöhnliches. Knüpfen sie allerdings an ein strafbares Handeln an, treten sie tendenziell in Konkurrenz zur Strafe. Auch wenn die Begründung des Finanzausschusses des Deutschen Bundesrates ausdrücklich betont, dass der Zuschlag keinen „Strafcharakter“ besitze, bleibt diese Abgrenzung relevant. Letztlich soll der Zuschlag die strafbefreiende Selbstanzeige verteuern und



sanktioniert insoweit tatbestandlich strafbares Handeln. Ähnliche Zuschläge hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) in seiner Judikatur am Maßstab des Art. 6 EMRK geprüft und in Einzelfällen als Verletzung der EMRK gewertet (siehe EGMR v. 24.2.1994 – 3/1993/398/476 Rs. Bendenoun, Series A, Vol. 284; EGMR v. 23.7.2002 – 34619/97 Rs. Janosevic, Sammlung 2002-VII, 1; zum Ganzen Seer/Krumm, Bedeutung des Art. 6 EMRK für ein steuerverfahrensrechtliches Zuschlagsystem, Steuer und Wirtschaft 2006, S. 346 ff.). Nun lagen in den beiden entschiedenen Fällen die Zuschläge auf die verkürzten Steuerbeträge bei 20-40% oder gar bei ca. 100%. Insoweit bleibt der geplante Zuschlag von 5% deutlich zurück, so dass nicht ohne weiteres angenommen werden muss, dass der EGMR an der Regelung nach Art. 6 EMRK wegen des Charakters eines „Strafzuschlages“ Anstoß nehmen würde.

Schließlich verkompliziert der vorgeschlagene Zuschlag aber das Verfahren. Die Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 AO braucht als solche nicht benannt zu werden. Die Finanzbehörden können einer berichtigenden Erklärung daher häufig nicht ansehen, ob es eine Erklärung im Sinne des § 153 AO oder eine Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO ist. Bisher ist dies für die Straffreiheit auch unerheblich, da der Steuerpflichtige die nachträglich festgesetzte Mehrsteuer normalerweise auch fristgemäß zahlen wird. Bedarf es für die Straffreiheit aber noch der Festsetzung des 5%igen Zuschlages, muss die Finanzbehörde jeweils prüfen, ob eine Steuerhinterziehung (oder nach § 378 AO eine leichtfertige Steuerverkürzung) vorlag und die Berichtigungserklärung daher die Rechtsqualität einer Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO (bzw. des § 378 Abs. 3 AO) besitzt. Sie hat damit an sich überflüssige strafrechtliche Ermittlungen ausschließlich zum Zweck der Zuschlagsfestsetzung nachzuholen. Sollte der Vorschlag dagegen meinen, dass der Erklärende durch § 371 Abs. 3 AO-E verpflichtet werden soll, *von selbst* die festgesetzte Mehrsteuer um 5% zu erhöhen, kommt dies in der vorgeschlagenen Fassung bisher nicht zum Ausdruck. Bei dem Betroffenen wird die Bereitschaft zu der gesellschaftlich erwünschten Selbstanzeige sinken, wenn er durch Entrichtung des Zuschlages nach außen hin dokumentieren muss, zuvor eine Steuerhinterziehung begangen zu haben.

Prof. Dr. iur. Roman Seer