



Anhörung am 7. Juli 2010 vor dem
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages:
Stellungnahme zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Dr. Wissing,

da ich aufgrund einer dringenden universitären Verpflichtung in Bochum leider verhindert bin, an der Anhörung teilzunehmen, komme ich Ihrer Einladung gern nach, meine Auffassung zu den Vorschlägen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung schriftlich zu formulieren:

I. Zum Vorhaben der Einschränkung oder gar Abschaffung der Selbstanzeige
(§ 371 AO)

Der persönliche Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige besitzt in Deutschland eine lange Tradition, die bis in das 19. Jahrhundert zurückreicht. Zunächst besaß das Rechtsinstitut der Selbstanzeige nur den fiskalpolitischen Gesetzeszweck, durch die Straftat bisher verborgene, verheimlichte Steuerquellen zu erschließen und so das Steueraufkommen zu mehren. Heute wird es darüber hinaus als ein Fall des Rücktritts von der vollendeten Steuerhinterziehung (§ 370 AO) dogmatisch durch die Strafzwecktheorie und den Gedanken der Wiedergutmachung gerechtfertigt. Die Prämierung der „tätigen Reue“ durch Straffreiheit hat sich in den vielen Jahrzehnten ihrer Praxis insgesamt bewährt. **Von einer Abschaffung dieses Rechtsinstituts ist abzuraten.**

Wer die Abschaffung der Selbstanzeige befürwortet, muss zugleich für eine deutliche Begrenzung des äußerst weitreichenden Tatbestandes des konkreten Gefährdungsdelikt der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) eintreten. Davon findet sich aber in keiner der Gesetzesvorlagen etwas. Ange-



RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT
Leiter des Instituts für
Steuerrecht und Steuervollzug
Prof. Dr. iur. Roman Seer

sichts eines leider nicht mehr beherrschbaren, extrem komplexen und einer Vielzahl von jährlichen Änderungen unterliegenden materiellen Steuerrechts befindet sich ein großer Teil der Steuerpflichtigen nach § 370 AO **im permanenten Risiko einer Kriminalstrafbarkeit**. Dabei handelt es sich ganz überwiegend um Personen, die – von Geschwindigkeitsübertretungen (bloße Ordnungswidrigkeiten) im Straßenverkehr abgesehen – als loyale Staatsbürger ansonsten kaum je mit dem Gesetz in Konflikt geraten. Nicht die Kriminalisierung im derzeitigen Steuerstaat überforderter Steuerbürger, sondern deren **Entkriminalisierung** wäre geboten. Das Kriminalstrafrecht sollte sich auf schwere Fälle gewerblicher Steuerhinterziehung beschränken. Das übrige Feld von Steuerverfehlungen sollte stattdessen durch ein fühlbares Steuerzuschlagssystem außerhalb der Kriminalstrafe abgedeckt werden. Dies wäre ein wirksamer Schritt zu einem gleichmäßigeren Steuervollzug (siehe unten II.).

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der „tätige Reue“ ist die „Freiwilligkeit“ der Selbstanzeige. Deshalb enthält § 371 Abs. 2 AO einen **Katalog typisierter Fälle der Unfreiwilligkeit**, die als negative Strafbefreiungsvoraussetzungen bezeichnet werden können. Hier sehen die Regierungskoalition und der Bundesrat Nachbesserungsbedarf. Angesichts der Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs überrascht dies. Der seit dem Sommer 2008 für das Steuerstrafrecht zuständige 1. Strafsenat des BGH hat sowohl in seinem Strafzumessungsurteil vom 2.12.2008 – 1 StR 416/08 – als auch jüngst in seinem Selbstanzeigenbeschluss vom 20.5.2010 – 1 StR 577/09 – das praktische Steuerstrafrecht bereits deutlich verschärft. Durch eine Akzentuierung des Honorierungsgedankens hat er die Möglichkeit der sog. Teilselbstanzeige verworfen, die sog. Stufenselbstanzeige deutlich erschwert und seine Anforderungen an die „Tatentdeckung“ abgesenkt. Damit sind wesentliche Überlegungen des Gesetzentwurfs der Regierungskoalition bereits aktuell geltendes Recht. Anstatt nun in einem Schnellschuss normativ einzugreifen, sollte die Legislative der Rechtsprechung die Möglichkeit geben, die vom BGH eingeschlagene Rechtsfortbildung in der Praxis am Fall weiter zu konkretisieren. Ein darüber hinausgehendes Regelungsbedürfnis vermag ich nicht zu erkennen. Vielmehr drängt sich der Eindruck auf, als wolle die Politik nach den rechtsstaatlich



zweilichtigen CD-Ankäufen sensibler Steuerdaten gesetzgeberischen Aktionismus zeigen und sich so populistischen Beifall sichern.

II. Idee der Entpönalisierung des Steuerrechts

1. Ultima ratio-Charakter des Steuerstrafrechts

Eine verantwortungsbewusste Steuerpolitik sieht aber anders aus. Die Zeit ist längst reif für eine **grundlegende Steuerstrukturreform**, die den Begriff der Steuervereinfachung nicht zum bloßen Lippenbekenntnis macht. Die Steuergesetze sollten von Lenkungs- und Subventionsnormen befreit und auf ihre systemtragenden Fiskalprinzipien zurückgeführt werden. Eine praxismgerechte und effiziente Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens hat überdies die Vollziehbarkeit des materiellen Einkommensteuerrechts zu gewährleisten. Dazu haben die Steuerwissenschaften konkrete Vorschläge unterbreitet.

Das **Steuerstrafrecht** ist dagegen a priori **ungeeignet**, strukturelle Vollzugsdefizite auf der Ebene des exekutiven Normenvollzugs auszugleichen und die gebotene Belastungsgleichheit herzustellen. Zwar soll auch das Steuerstrafrecht das vollständige und rechtzeitige Aufkommen der Steuern sichern und die Solidargemeinschaft der ehrlichen Steuerzahler schützen. Die Verknüpfung der beiden Rechtsgebiete darf aber nicht darüber hinweg täuschen, dass das Steuerstrafrecht dem Strafrecht angehört. Denn die wesentliche Rechtfertigung der Strafe ist die Herstellung eines Schuldausgleichs unter gleichzeitiger Berücksichtigung spezial- und generalpräventiver Gesichtspunkte. Charakteristisch für das Steuerstrafverfahren ist seine Ausgestaltung als Individualverfahren, das nach Schuld und Verantwortlichkeit fragt. Ein Konzept, steuerliches Fehlverhalten in Massenverfahren durch Pönalisierung des Steuerrechts zu bekämpfen, ist deshalb zum Scheitern verurteilt. Treffend bezeichnet das BVerfG die Strafnorm als „ultima ratio im Instrumentarium des Gesetzgebers“



RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT
Leiter des Instituts für
Steuerrecht und Steuervollzug
Prof. Dr. iur. Roman Seer

(BVerfG-Urt. v. 25.2.1975 – 1 ByF 1-6/74, BVerfGE 39, 1, 47). Nach dem rechtsstaatlichen Prinzip der Verhältnismäßigkeit, das das ganze öffentliche Recht einschließlich des Verfassungsrechts beherrscht, darf er von diesem freiheitsentziehenden Mittel nur behutsam und zurückhaltend Gebrauch machen. Zudem stehen dem Staat im Strafverfahren besonders eingriffsintensive Mittel wie Durchsuchung, Telefonüberwachung oder Untersuchungshaft zur Verfügung, die im Besteuerungsverfahren nicht ergriffen werden dürfen. Die Weite des Straftatbestandes des § 370 Abs. 1 AO ermöglicht es den Finanzbehörden, die zugleich Strafverfolgungsbehörden sind, diese Eingriffsmittel als Drohpotenzial einzusetzen, um die Kooperationsbereitschaft von Steuerpflichtigen einzufordern (Drohung mit Untersuchungshaft gegen Bürger als moderne Art der Folter).

2. Rückführung der Kriminalstrafbarkeit zugunsten eines Präventivschutzes durch ein abgestimmtes System von Steuerzuschlägen

Da das Steuerstrafrecht den regulären Verwaltungsvollzug nicht sicherstellen kann, sollte es sich auf seine originäre Aufgabe konzentrieren, **schwere Steuerkriminalität** zu bekämpfen. Die Kluft zwischen dem materiellen Gesetz und seiner praktischen Umsetzung lässt sich nur überwinden, wenn die Legislative das Gesetz der Vollzugswirklichkeit anpasst. Dem rechtlichen Idealzustand der Kongruenz könnte ein **automatisches Veranlagungsverfahren mit integriertem Steuerzuschlagsystem**, das strafrechtliche Sanktionen zumindest im Bereich minderschwerer Steuervergehen ersetzt, nähern. Kommt der Steuerpflichtige seinen gesetzlichen Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig nach, so sollte kraft Gesetzes ein **obligatorischer Verspätungszuschlag** entstehen. Ergänzen lässt sich dieser Schutz gegen säumige Steuerpflichtige durch eine generalpräventive Vorkehrung gegen eine Unterbemessung von Steuervorauszahlungen. Ein sog. **Nachzahlungszuschlag** kann an die nach Kontrolle des Steuerfalls festgesetzte Mehrsteuer **verschuldensunabhängig** (prozentual) anknüpfen und generalpräventiv gegen Steuerverkürzungen wirken.



RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT
Leiter des Instituts für
Steuerrecht und Steuervollzug
Prof. Dr. iur. Roman Seer

Bereits mit dem Ende des Veranlagungszeitraums sollte eine **marktgerechte Verzinsung** des Steueranspruchs einsetzen. Die derzeit geltende, übrigens im Fiskalinteresse eingeführte Karenzzeit von 15 Monaten verkompliziert das Verfahren unnötig. Soweit die Jahressteuer am Jahresende noch nicht durch Vorauszahlungen oder im Quellenabzug entrichtet worden ist, hat eine marktgerechte **Ist-Verzinsung** der Steuernachforderungen greifen. Dasselbe gilt spiegelbildlich für Steuererstattungen. Die komplizierte Vorfälligkeitszinsregelung (kombinierte Soll-/Istverzinsung) des § 233a AO würde so überflüssig. Die Höhe des Zinses kann sich variabel an dem nach § 247 BGB von der Deutschen Bundesbank halbjährlich festgestellten **Basiszins** (Vorschlag: + 2%) orientieren. Die Zinsberechnung vereinfacht sich, weil jeweils nur auf das Ende des Veranlagungszeitraums (31.12./1.1.) zurückgerechnet werden muss. Kommt es später zu einer Herabsenkung des Steuerbetrages seitens der Finanzbehörde, wird der Zinsbetrag automatisch neu berechnet und überzahlte Zinsen werden erstattet. Der heute geltende **Säumniszuschlag** (§ 240 AO) wäre in das Zinssystem zu integrieren.

Ein derartiges Zuschlagsystem wäre angesichts der derzeit geübten Rechtspraxis keineswegs revolutionär. Werden Steuerstrafverfahren nach § 153a StPO gegen Geldauflagen und Akzeptanz einer hohen Steuerfestsetzung eingestellt, kommt es faktisch bereits jetzt zu einer (gesetzlich aber ungesteuerten, höchst uneinheitlichen, oftmals willkürlichen) Steuerzuschlagspraxis. Ein vorab durch feste Prozentsätze normiertes Steuerzuschlagsystem würde dem wildwüchsigen „**Ablasshandel**“ ein Ende bereiten, Strafgerichte, Finanzverwaltung sowie Strafverfolgungsbehörden entlasten und zugleich weniger stark in die Grundrechte des Steuerbürgers eingreifen.

Eine derartige Entkriminalisierung des Steuerrechts mindert keineswegs die **staatliche Autorität**. Diese würde ganz im Gegenteil **gestärkt**, wenn die Exekutive die Steuergesetze bereits im Besteuerungsverfahren breitflächig durchsetzen könnte. Da sich das Steuerstrafrecht dann ganz auf Fälle gesteigerter krimineller Energie beschränkt, könnte es seinen Verfassungsauftrag besser erfüllen. Wenn sich die Strafverfolgungsbehörden mit deutlich weniger Fällen zu befassen haben, können die



RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT
Leiter des Instituts für
Steuerrecht und Steuervollzug
Prof. Dr. iur. Roman Seer

(Steuer-)Strafverfolgungsbehörden von den Finanzbehörden auch **ressortmäßig getrennt** werden. Dadurch fielen eine Vielzahl der durch die Gemengelage von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren hervorgerufenen Probleme schlicht weg. Eine aufgrund der weiten Ausdehnung der Strafbarkeitszone jederzeit mögliche Vermischung des Besteuerungs- mit dem Steuerstrafverfahren und der dysfunktionale Einsatz des strafprozessualen Eingriffsinstrumentariums für steuerliche Zwecke wären ausgeschlossen. Das Spannungsverhältnis zwischen steuerlichen Mitwirkungspflichten und dem strafrechtlichen Selbstbeichtigungsverbot ließe sich so weitgehend auflösen. In den massenhaften Steuerverfahren verlöre die individuelle Einzelfallbetrachtung wegen der verminderten Eingriffsinintensität von schlichten Steuerzuschlägen an Bedeutung. Die aus dem Gesetz für jedes steuerliche Fehlverhalten minderer Schwere ablesbare (außerstrafrechtliche) Sanktion würde dem verfassungsrechtlich fundierten Bestimmtheitsgebot in besonderer Weise gerecht. Vom Verhandlungsgeschick abhängige „Strafverfahreenseinstellungs-“ und „Gesamtvereinigungspakte“ wichen einem festen Regeln folgenden, berechenbaren und ex ante transparenten Verfahren. Dadurch würde zugleich das dem Schuldprinzip verpflichtete (Steuer-)Strafrecht nachhaltig gestärkt.

III. Ausbau des internationalen Informationsverkehrs statt rechtswidriger Datenankaufpraxis

Der Ausbau des internationalen Auskunftsverkehrs ist notwendig, um die strukturelle Divergenz zwischen der Universalität materieller Besteuerung und der Begrenzung der Hoheitsrechte der Nationalstaaten (formelle Territorialität) zu überwinden. Der internationale Auskunftsverkehr ist mittlerweile aus seinem „Dornröschenschlaf“ erwacht, seine Bedeutung ist gewachsen. OECD und EU entwickeln derzeit bemerkenswerte Anstrengungen, die Informationshilfe auszubauen und deren Niveau zu erhöhen. Die drei Auskunftsarten der Ersuchensauskunft, der Spontanauskunft und der automatischen Auskunft bilden in ihrem Zusammenspiel ein in das (grenzüberschreitende) Risikomanagement der Finanzverwaltungen eingebettetes Informationssystem: Ersuchens- und Spontan-



RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT
Leiter des Instituts für
Steuerrecht und Steuervollzug
Prof. Dr. iur. Roman Seer

auskunft sind auf die Verminderung eines konkret-individuellen Steuerverkürzungsrisikos ausgerichtet, während die automatischen Auskünfte der Minderung eines abstrakt-generellen Steuerverkürzungsrisikos dienen. Spontanauskünfte und automatische Auskünfte bedeuten einen Schritt zum Wandel des passiven Informationsaustausches hin zu einem **aktiven Informationsaustausch**. Weitere Maßnahme des aktiven Informationsaustausches beinhalten simultane Betriebsprüfungen, die nicht nur die Anwesenheit ausländischer Finanzbeamten erlauben, sondern diesen auch eigene Ermittlungsrechte geben.

Für den Schutz der durch den Auskunftsverkehr betroffenen Individualrechte ist zwischen Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnissen und Bankgeheimnissen zu unterscheiden. Die Wahrung der Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnisse soll unternehmerische Erfindungen und Investitionen schützen und dient damit einem fairen Wettbewerb zwischen den Unternehmen und Staaten. Dagegen **gefährdet ein steuerliches Bankgeheimnis potentiell den Wettbewerb**, weil es zu einem unfairen Wettbewerb zwischen den Finanzmarktplätzen führt und zu steuerunehrlichem Verhalten anreizt. Es zu begrüßen, dass die in jüngerer Zeit geschlossenen Informationshilfeabkommen (Tax Information Agreements – TIEA) kein steuerliches Bankgeheimnis mehr enthalten. Dem ständigen Einwirken der OECD ist es zu verdanken, dass bisherige Steueroasen-Staaten nunmehr bereit sind, Auskunftsabkommen abzuschließen. Ein Domino-Effekt und Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik dieser Staaten ist zu verzeichnen. Diese nun neu entwickelte Kooperationsbereitschaft kann langfristig dazu führen, dass es kein den Wettbewerb zwischen Finanzplätzen verzerrendes steuerliches Bankgeheimnis mehr geben wird.

Der internationale Auskunftsverkehr leidet aber nach wie vor an **Effizienzmängeln**. Sie werden durch Sprachprobleme, fehlende Standardisierung elektronischer Auskunftersuchen, mangelnde Schulung der Finanzbeamten, fehlende sanktionsbewehrte Fristen, bürokratische Dienstwege und fehlende Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland verursacht. Zur Beseitigung dieser Mängel bietet der von der EU-Kommission vorgelegte Entwurf einer Änderung der EG-Amtshilferichtlinie (KOM



RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT
Leiter des Instituts für
Steuerrecht und Steuervollzug
Prof. Dr. iur. Roman Seer

[2009] 29) brauchbare Ansätze. Allerdings darf eine **transnationale Verwaltungskultur** nicht nur auf dem Papier stehen, sondern muss auch in den Köpfen der Beteiligten gelebt werden. Die Finanzministerien sollten daher ihre Investitionen in die grenzüberschreitende Ausbildung der Finanzbeamten deutlich verstärken und gemeinsame Strategien entwickeln.

Bi- und multilaterale Informationsabkommen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung abzuschließen und in der Verwaltungspraxis zu nutzen, ist der einem Rechtsstaat adäquate, völkerrechtskonforme Weg zur Sicherung des Steuervollzugs. Dagegen ist der **aus Steuermitteln finanzierte Ankauf von Datenträgern**, auf dem strafbewehrte Bankgeschäftsgeheimnisse verraten werden, **illegal und rechtswidrig**. Für diese Art von Deals fehlt es an einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage. Darüber hinaus können sich die handelnden Finanzbeamten der Beihilfe oder Anstiftung zur Betriebsspionage (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UWG) bzw. Geheimnishehlerei (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 UWG) strafbar machen. Das Ziel materieller Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung rechtfertigt nicht jedes Mittel, so dass auch ein Beweisverwertungsverbot naheliegt. Vor diesem Hintergrund sollte die deutsche Finanzverwaltung ihre Ankaufpraxis aufgeben und auf rechtsförmige Pfade zurückkehren.

Bochum, den 3. Juli 2010

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'R. Seer', written over the printed name.

Prof. Dr. Roman Seer