

Expertenanhörung am 07.07.2010

zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

(Entwurf JStG 2010 und div. Anträge der Fraktionen)

Schriftliche Stellungnahme

I. Selbstanzeige

1. Das Instrument der Selbstanzeige (§ 371 Abgabenordnung – AO) ist ein seit über 100 Jahren bewährtes fiskalisches Instrument zur Erschließung von bisher verschwiegenen Steuerquellen. Es ist Teil einer gesetzgeberischen Strategie, die dem Fiskalinteresse des Staates an der Erschließung von Steuerquellen Vorrang einräumt gegenüber dem staatlichen Strafanspruch gegenüber Steuerbürgern, die gegen steuerstrafrechtliche oder allgemein-strafrechtliche Normen verstoßen haben.

Ein weiteres Beispiel dafür wäre das strafrechtliche Verwertungsverbot des § 393 Abs. 2 AO, wonach Staatsanwaltschaften und Gerichte Erkenntnisse aus den Steuerakten nicht zur Verfolgung eines Allgemein deliktes verwenden dürfen, wenn der Steuerbürger selbst diese Informationen in Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten dem Staat zur Verfügung gestellt hat (und zwar vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis desselben).

2. Das Instrument der Selbstanzeige hat sich vor allem deswegen bewährt, weil es dem Steuerfiskus Erkenntnisse über Steuerquellen in einer erheblichen Vielzahl von Fällen verschafft, aus denen sich Steuernachforderungen und -einnahmen in erheblicher Höhe ergeben, ohne dass der sonst für Steuerstrafverfahren übliche, personal- und zeitintensive Aufwand getrieben werden muss. In der sogenannten Welle der Bankverfahren (ab Mitte der neunziger Jahre bis etwa 2003) haben die Steuerfahndungsstellen des kleinen Bundeslandes Rheinland – Pfalz aus über 38.000 Verfahren mehr als eine Milliarde DM Mehrsteuern ermittelt. Der überwiegenden Anzahl dieser Verfahren lagen Selbstanzeigen der Steuerbürger zugrunde, die durch die damaligen Presseveröffentlichungen über die Bankdurchsuchungen angestoßen worden waren. Darunter waren eine nicht geringe Anzahl von Ermittlungsverfahren, die ohne die Selbstanzeige des Steuerpflichtigen und seine damit verbundene Kooperation nicht erfolgreich zu führen gewesen wären. Ich wage die Schätzung, dass ohne das Instrument der der Selbstanzeige mit dem vorhandenen (verstärkten) Personal noch nicht einmal ein Viertel dieser Verfahren hätte erfolgversprechend hätte durchgeführt werden können. Dieser Wert wäre nach meiner Überzeugung auch bei einer weiteren (realistisch möglichen) Personalaufstockung nur unwesentlich zu steigern gewesen.

3. Eine vollständige Abschaffung des Rechtsinstruments der Selbstanzeige ohne entsprechende tiefgreifende Verbesserung der Ermittlungsmöglichkeiten und der internationalen Zusammenarbeit (s.u. II, III)

In letzter Zeit ist das Instrument der Selbstanzeige in die Kritik geraten. Eines der Argumente ist, dass die Selbstanzeigemöglichkeit angesichts der verbesserter Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung sowie einer verbesserten internationalen Zusammenarbeit viel von ihrer fiskalischen Bedeutung verloren habe¹. Im Gegenteil würde die Selbstanzeigemöglichkeit als Teil einer **Hinterziehungsstrategie**² missbraucht und somit vielleicht sogar einen zusätzlichen Anreiz für Steuerhinterziehung schaffen.

Darüber hinaus werden **Gerechtigkeitslücken** entdeckt, die darin bestehen, dass

- Taktieren für einen Steuerpflichtigen dann lohnend wird, wenn er „je nach dem Stand der Ermittlungen“ seine Selbstanzeige abgibt (und damit keine „echte Reue“ zeigt),
- ein Steuerhinterzieher, dessen Tat entdeckt wird und der durch die Abgabe einer Selbstanzeige straflos wird, wirtschaftlich nicht oder nicht wesentlich schlechter gestellt wird als ein steuerehrlicher Steuerbürger oder
- die Verzinsung des hinterzogenen Steuerbetrages mit 6 % (§ 235 AO) niedriger ist als der Säumniszuschlag von 1 % für einen nicht hinterzogenen, aber nicht rechtzeitig gezahlten Steuerbetrag (§ 240 AO)³.

Die sogenannte Gerechtigkeitslücke ist so alt wie Regelung selbst und ihr quasi immanent. Sie war schon immer Teil der gesetzgeberischen Entscheidung für Einführung und Beibehaltung der Selbstanzeige. Möglicherweise liegt dieser Entscheidung auch die Einsicht zugrunde, dass Gerechtigkeit eher im Bereich von Moral, Ethik und Religion vorkommt als in staatlichen oder Verwaltungsabläufen. Ohne jeden Zweifel schafft es aber angesichts der von Eigennutz nicht ganz freien menschlichen Natur nicht mehr Gerechtigkeit, wenn ein wirksames Instrument zur Herstellung einer vollständigeren Besteuerung abgeschafft oder wesentlich eingeschränkt wird und damit in Kauf genommen wird, dass dem Staat zustehende Steuern endgültig nicht gezahlt werden.

Es darf nicht verkannt werden, dass es das Motiv der tätigen Reue für die Abgabe einer Selbstanzeige praktisch nicht gibt. Aus der Erfahrung von 15 Jahren Steuerstrafrecht und vielen tausend Selbstanzeigen kann ich die Feststellung treffen, dass von den zehn wichtigsten Gründen für eine Selbstanzeige die ersten neun Gründe mit einem mehr oder minder großen Entdeckungsrisiko bzw. der Furcht davor zu tun haben. Der vielleicht in den meisten Menschen latent vorhandene Hang zur Steuerehrlichkeit tritt demgegenüber absolut in den Hintergrund. Ist der Taterfolg der Steuerhinterziehung erst eingetreten, ist es nach unserem Abläufen und Möglichkeiten eher unwahrscheinlich, dass die Tat nachträglich entdeckt wird (solche irregulären Vorgänge wie ein CD-Ankauf mit Bankdaten einmal außen vorgelassen). Es müsste schon ein sehr starkes ethisch hochstehendes Motiv für den Eintritt in die Steuerehrlichkeit vorliegen, wenn in dieser komfortablen Situation ohne Anstoß von außen eine Selbstanzeige erstattet wird. Dieser Anstoß von außen (z.B.

¹ Beschluss des BGH vom 20.05.2010, Az. 1 StR 577/2009

² Antrag der Fraktionen der CDU/CSU und FDP, BT-DrS 17/1755 vom 19.05.2010 unter II.

³ Der systematische Ansatz beider Regelungen ist gänzlich unterschiedlich und nicht vergleichbar. Während mit dem Hinterziehungszins der Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen ausgeglichen wird, dessen Steuern durch die Hinterziehung später festgesetzt werden, stellt der Säumniszuschlag ein Druckmittel eigener Art dar, mit dem der „klamme“ Steuerzahler motiviert werden soll, bei seinen Zahlungen den Steuerfiskus nicht hinten an zu stellen. Bei bestimmten Situationen hat er allerdings einen Erlassanspruch in Höhe der hälftigen Säumniszuschläge, so dass sogar dann eine gleich hohe Belastung eintreten würde.

Prüfungsanordnung, Auskunftersuchen des Finanzamtes oder auch Pressemeldungen etc.) ist in der weit überwiegenden Zahl der Fälle bestimmendes Motiv für die Abgabe einer Selbstanzeige, die vor allem beim Anstoß durch Pressemeldungen in einer Vielzahl von Fällen auch dann abgegeben werden, wenn tatsächlich in den konkreten Einzelfällen überhaupt keine Entdeckung droht. Damit werden in diesen Fällen Steuerquellen erschlossen, die dem Steuerfiskus ohne die Möglichkeit einer Selbstanzeige auf Dauer verschlossen blieben.

Das bedeutet, dass Änderungen der Abgabenordnung, die solche Anstöße von außen aus dem Wirkungskreis der Selbstanzeige herausnehmen, künftig die Zahl der Selbstanzeigen massiv reduzieren werden. Die Änderung des Ausschlussgrundes in § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO⁴ in der Form, dass schon das bloße Ergehen der Prüfungsanordnung zum Ausschluss der strafbefreienden Selbstanzeige führen soll, nimmt den Anstoßimpuls für eine Vielzahl von Selbstanzeigen weg. Mit dieser Änderung verbliebe die Selbstanzeigemöglichkeit nur einem verschwindend kleinen Adressatenkreis, der aus einem inneren Antrieb (oder durch andere äußere Ereignisse angestoßen) steuerehrlich werden wollen.

Ähnlich problematisch wären Änderungen bei den Ausschlussgründen § 371 Abs. 2 Nr. 1c (neu) oder Nr. 1d (neu)⁵, die bisher vorhandene äußerlich erkennbare objektive bzw. subjektive Komponenten weglassen wollen⁶. Sowohl Einleitung des Steuerstrafverfahrens wie auch Tatentdeckung sind Vorgänge, die der Kenntnis des Täters vollständig entzogen sind. Zudem sind beides auch vergleichsweise „schlichte“ Vorgänge, die durch tatsächliche Handlungen vollzogen werden (vgl. nur § 397 Abs. 1 AO), die für ihre Wirksamkeit noch nicht einmal einer schriftlichen Fixierung bedürfen, selbst wenn diese regelmäßig nachgeholt wird. Selbst der ethisch hochstehende Normadressat des § 371 AO, der ohne äußeren Anstoß zur Steuerehrlichkeit drängt, wird nicht erkennen können, ob er mit der Abgabe einer Selbstanzeige sein Ziel eines Strafausschlussgrundes erreichen kann, weil von einer immerhin möglichen Tatentdeckung oder Verfahrenseinleitung regelmäßig nicht wissen kann. Das hat mit Rechtssicherheit nichts mehr zu tun, weil sich damit jeder Normadressat des § 371 AO mit seiner Selbstanzeige in die Hand des Staates begibt, ohne vorher die Konsequenzen seines staatlich gewünschten Verhaltens abschätzen zu können. Die bisherigen Tatbestandsmerkmale „Bekanntgabe des Strafverfahrens“ und „Wissen um die Tatentdeckung /Rechnen-müssen“ waren wirksame rechtsstaatliche Korrektive dieser Rechtsunsicherheit, zumal durch die aktuelle Rechtsprechung des BGH⁷ etwa eingetretene Fehlsteuerungen wirksam zuge-drängt wurden. Einer Gesetzesänderung bedarf es insoweit nicht.

In einer Rechtsordnung, die es wirklich ernst meint mit der Steuergerechtigkeit, gäbe es keinen § 30a AO, gäbe es eine automatisierte Mitteilungspflicht der Banken über Kapitalerträge ihrer Kunden und würde mit dem Wort Generalverdacht viel sparsamer umgegangen werden, das allzu oft dann gebraucht wird, wenn mit den gesetzlich gegebenen Ermittlungsmöglichkeiten wie z.B. einem Auskunftersuchen nach § 93, § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO bisher unbekannte Steuerquellen erforscht werden sollen. Angesichts der Tatsache, dass § 30a AO praktisch seit seiner Einführung vielfälti-

⁴ Empfehlungen des Bundesrates 318/10, unter Tz. 49 b 11., (S. 79)

⁵ Empfehlungen des Bundesrates, aaO Fn. 4, bisher in § 371 Abs. 2 Nr. 1b und Nr. 2 AO geregelt.

⁶ In § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO – Bekanntgabe des eingeleiteten Steuerstrafverfahrens als äußerlich erkennbare objektive Komponente und in § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO – das Wissen oder das damit rechnen müssen des Täters mit der Tatentdeckung als subjektive Komponente.

⁷ Vgl. Fn 1

ger Kritik in der Literatur bis hin zum Bundesverfassungsgericht ausgesetzt ist, ist es fast ein Wunder, dass es diese Vorschrift noch gibt. Aber auch Wunder brauchen nicht ewig anzudauern.

Es ist der Eindruck entstanden, dass das Instrument der Selbstanzeige zunehmend unter taktischen Gesichtspunkten eingesetzt wird in der Form, dass als „Teilselbstanzeige“ nur diejenigen Verkürzungsbeträge abgegeben werden, deren Entdeckung droht, andere Hinterziehungsbeträge aber weiterhin verschwiegen werden. Teilweise wird sogar angenommen, dass die Möglichkeit einer Selbstanzeige den Hinterziehungsentschluss sogar begünstigen kann.

Nach meiner Überzeugung trifft zumindest letzteres nicht zu. Steuerhinterziehung findet bei Gelegenheit oder systematisch hauptsächlich dann statt, wenn sich der Hinterzieher wirtschaftliche und finanzielle Vorteile von seinem Handeln verspricht. Die Strafandrohung für sein rechtswidriges Verhalten entfaltet demgegenüber nur eine geringe abschreckende Wirkung, weil vor einer Bestrafung erst einmal die Aufdeckung steht und die Mehrzahl der Steuerhinterzieher bei der jetzigen Ausgestaltung unseres Steuersystems ihr persönliches Entdeckungsrisiko als gering einschätzt. Die Möglichkeiten einer Selbstanzeige oder auch die früheren Strafbefreiungserklärungsgesetzes (StraBEG) spielen nach meiner Einschätzung beim Tatentschluss ebenfalls kaum eine Rolle. Das sind bzw. waren vielmehr klassische Instrumente der Schadensbegrenzung im (drohenden) Entdeckungsfall. Das wird auch deutlich bei Bewertung der Ergebnisse des StraBEG, die massiv hinter den Erwartungen zurückgeblieben sind. Selbst ausgesprochen günstige Rahmenbedingungen für eine strafbefreiende Nacherklärung haben nicht die erwartete Vielzahl von Nacherklärungen auslösen können. Es hat eben einfach das Entdeckungsrisiko gefehlt. Die Mehrzahl der tatsächlichen eingegangenen strafbefreienden Erklärungen dürfte ohne die Möglichkeiten des StraBEG als Selbstanzeige eingelegt worden sein, wie dabei üblich hauptsächlich motiviert durch eine (vielleicht nur putativ) drohende Tatentdeckung.

Zu diesem Motiv verweise ich zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen.

Soweit unter den Begriff des Taktierens allerdings die sog. Teilselbstanzeige verstanden wird in der Form, dass unter Umständen mehrmals jeweils ein „Stückchen Steuerhinterziehung“ eingeräumt wird, so machen diese Fälle allerdings den fehlenden Willen zur Steuerehrlichkeit deutlich. Im Unterschied zu den Fällen, in denen der Steuerpflichtige den Anstoß von außen einfach braucht um sich gegenüber der Finanzbehörde tatsächlich zu offenbaren, haben diese „Taktierer“ diesen Willen nicht. Die bei einer Teilselbstanzeige verbleibende bewusste „Resthinterziehung“ lässt die Taktierer im Lager der Steuerunehrlichen verharren, um vielleicht sogar bei nächster Gelegenheit (z.B. Wegfall des Entdeckungsrisikos) mit ihrem schädlichen Tun fortzufahren. In der Praxis mag die Unterscheidung zwischen beiden Personengruppen allerdings schwierig sein, weil sie vom Umfang des Wissens über die tatsächlichen Verhältnisse abhängt.

Es würde daher der Steuergerechtigkeit dienen, wenn dem Taktieren mit dem Instrument der Selbstanzeige ein Riegel vorgeschoben würde. Der vorgeschlagene Wegfall des Wörtchens „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO⁸ wäre hier taugliches Mittel, entspräche auch der aktuellen BGH-Rechtsprechung⁹ und ist damit zu begrüßen.

⁸ Empfehlungen des Bundesrates 318/10, aaO

⁹ Vgl. Fn 1

Dasselbe gilt für die vorgeschlagene neue Nr. 2 in § 371 Abs. 2 AO, wonach eine vorherige (unvollständige) Selbstanzeige neuer Ausschlussgrund für die Straffreiheit einer Steuerhinterziehung sein soll.

Aus Praktikersicht ergeben sich jedoch Probleme in der Umsetzung.

- Die vorgeschlagene Gesetzesänderung des § 371 Abs. 1 AO in der Form, dass nur die vollständige Selbstanzeige zur Straffreiheit führt¹⁰, bringt die Schwierigkeit mit, dass dann auch undolos unvollständige Selbstanzeigen nicht zur Straffreiheit führen könnten. In den aktuellen Fällen von der Schweizer Bank-CD ist es selbst für erfahrene Steuerfachleute oftmals schwierig, zu einer zutreffenden steuerlichen Beurteilung zu kommen. Eine Vielzahl von Nacherklärungen haben einer steuerlichen Überprüfung nicht standgehalten mit dem Ergebnis, dass ohne böse Absicht die Selbstanzeige unrichtig und unvollständig war. Das würde nach dem Wortlaut der vorgeschlagenen Änderung zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen. Das scheint der BGH jedoch gewollt zu haben¹¹.

Die Lösung könnte allenfalls über die Strafzumessung und (weitgehende) Strafmilderungsgründe erfolgen. Im Übrigen scheint das der BGH

- Wenn eine erste Selbstanzeige eingeht und keine entgegenstehenden Anhaltspunkt erkennbar oder zu ermitteln sind, wird von einer vollständigen und richtigen Selbstanzeige auszugehen sein. Die steuerlichen und strafrechtlichen Folgen können gezogen werden, d.h. das Strafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt werden. Kommt es in der Folgezeit zu einer zweiten Selbstanzeige, deren Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit nicht nachgewiesen werden kann, so ist diese als strafbefreiend anzuerkennen. Gleichzeitig wird aber klar, dass für die erste Selbstanzeige ein Ausschlussgrund nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO vorgelegen hat und das erste Strafverfahren wiederaufleben müsste. Da in Selbstanzeigen zwingend Vorgänge der mehr oder minder weit zurückliegenden Vergangenheit nacherklärt werden, wird häufig zum Zeitpunkt der besseren Erkenntnis (Abgabe der zweiten Selbstanzeige) für die in der ersten Selbstanzeige erklärten Steuerhinterziehungen Strafverfolgungsverjährung eingetreten sein, so dass der Steuerhinterzieher im Ergebnis straffrei ausgeht.

Der ebenfalls neu vorgeschlagene fünfprozentige Zuschlag auf den Hinterziehungsbetrag¹², dessen Zahlung neben der hinterzogenen Steuer Voraussetzung für die Straffreiheit sein soll, erscheint auf den ersten Blick als ein geeignetes Mittel, die kritisierte Gleichstellung des Steuerhinterziehers nach wirksamer Selbstanzeige mit einem steuerehrlichen Steuerbürger zum Teil zu beseitigen. Dem Argument, dass es zur Abgrenzung gegenüber dem Steuerehrlichen gerne noch etwas mehr sein dürfte als nur einmalig 5 % ist entgegenzuhalten, dass der Steuerhinterzieher in jedem Fall auch noch mit 6 % Hinterziehungszinsen **pro Jahr** belastet ist.

Bedenken bestehen aber gegen die Einordnung des vorgeschlagenen Zuschlags unter die steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) und damit in die gleiche Kategorie wie die Hinterziehungs-

¹⁰ Wegfall von „insoweit“ im Einklang mit der BGH – Rechtsprechung (vgl. Fn 1), die auf den zusammenhängenden Hinterziehungssachverhalt in veranlagungszeitraumübergreifender Betrachtung abstellt.

¹¹ Vgl. BGH-Beschluss Fn. 1 unter Rz.12, wo er die dolose Selbstanzeige für unwirksam hält. Im Umkehrschluss könnte die undolos unvollständige Selbstanzeige wirksam sein.

¹² BR-Empfehlungen 318/1/10, Tz. 49 unter c., Ergänzung des § 371 Abs. 3 AO

zinsen. Während bei diesen aber ihre Bezahlung nicht Voraussetzung für die Straffreiheit nach § 371 AO ist, soll dies für den Zuschlag nach § 371 Abs. 3 (neu) AO gelten. Diese Ungleichbehandlung ist systematisch erklärungsbedürftig. Am ehesten würde es dem Sinn und Zweck des § 371 AO gerecht, wenn auch die Bezahlung der Hinterziehungszinsen de lege ferenda zur Voraussetzungen für das Eintreten des Strafausschlussgrundes gemacht würde.

Wegfall Selbstanzeigen

2 Auswirkungen

Fälle kommen gar nicht mehr

Fälle, die auszuwerten sind, können mangels Kooperation nur mit hohem Personaleinsatz ausgewertet werden.

Wegfall Selbstanzeige nur bei Verbesserung des Informationsflusses zur FinVerw

Alles, was das das Entdeckungsrisiko bzw. das Bewusstsein desselben mindert, mindert die Wahrscheinlichkeit einer Selbstanzeige.

Bereich Ermittlungsmöglichkeiten

Der BGH glaubt in seinem Urteil vom 20.05.2010 (Az. 1 StR 577/2009, Grundsatzentscheidung zur Selbstanzeige) feststellen zu können, dass durch die heute bestehenden Ermittlungsmöglichkeiten sowie die verbesserte internationale Zusammenarbeit dieser Fiskalzweck an Bedeutung verloren hat. Selbst wenn dem so wäre, verbleiben nach den Erfahrungen der jüngsten Vergangenheit (Stichwort: Daten-CDs) breite und wichtige Steuerquellen, die ohne die Selbstanzeigen nicht hätten erschlossen werden können.

Bereich internationale Zusammenarbeit

Kein Abkommen kann das an Information liefern was eine Bank CD liefert

Bereitschaft zur Zusammenarbeit erklären und Zusammenarbeit tatsächlich effektiv zu organisieren sind zwei völlig unterschiedliche Sachen

- lange Zeitläufe
- kein Personal
 - Intensives Rechtsschutzsystem

Schwedische Initiative

Rahmenbeschluss 2006/960/JI des Rates vom 18.12.2006

Umsetzung vor dem 18.12.2008

Umfangreiche Änderungen in BKAG,

Rechtshilfe - Befugnis für BuStrastellen

-
-
-
-
-