

*Dr. Martin Kemper*

*Richter am Finanzgericht München*

*Tel.: 089/92989 142*

*e-mail: martin.kemper@web.de;*

*martin.kemper@fg-m.bayern.de*

*München, den 1. Juli 2010*

**An den  
Finanzausschuss des Deutschen Bundestags**

**Betr.: Öffentliche Anhörung zu Fragen der Bekämpfung der  
Steuerhinterziehung am 7. Juli 2010**

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich wurde im Vorfeld dieser Anhörung durch einen Abgeordneten des Deutschen Bundestags zu meiner Auffassung zur Abschaffung des § 371 der Abgabenordnung (AO) befragt. Hierzu möchte ich vor der Anhörung möglichst kurz und ohne wissenschaftliche Vertiefung des Themas meine Meinung niederlegen:

1. Zu meiner Person ist anzuführen, dass ich Richter am Finanzgericht München bin und mich seit Jahren mit der Selbstanzeige nach § 371 AO literarisch beschäftige; ich kommentiere diese Vorschrift in einem Werk zum Steuerstrafrecht<sup>1</sup> und habe zwei Aufsätze zu dem Thema veröffentlicht<sup>2</sup>. Ich war vor meiner Tätigkeit als Richter u.a. einige Jahre Leiter einer Steuerfahndungsstelle und kenne daher auch die praktische Seite der Selbstanzeige.

2. Zur Sache selbst möchte ich bemerken, dass die Legitimation der Selbstanzeige nur schwach begründet ist und einer Streichung des § 371 AO damit im Ergebnis keine gewichtigen Argumente entgegenstehen, wenn man von einigen Folgeproblemen absieht. Es handelt sich demnach m.E. in erster Linie um eine politische Entscheidung.

Zum Hintergrund ist als erstes anzuführen, dass sich eine Rechtfertigung des Rechtsinstituts der Selbstanzeige - jedenfalls aus rechtspolitischen Erwägungen heraus - nur schwer führen lässt; es lässt sich nicht wirklich überzeugend begründen, warum es einer Vorschrift wie § 371 AO bedarf, wenn man einmal davon absieht, dass die Regelung ein fast schon historischer Bestandteil des deutschen Steuerverfahrensrechts ist. Sowohl der Gedanke, dass die Möglichkeit zur Abgabe

---

<sup>1</sup> *Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen – Loseblattsammlung (Luchterhand).*

<sup>2</sup> „Unbeabsichtigte“ Gestaltungsmöglichkeiten auf Grund des StraBEG, DStR 2005, 90; Die Selbstanzeige nach § 371 AO – Eine verfehlt „Brücke zur Steuerehrlichkeit“?, ZRP 2008, 105.

einer strafbefreienden Selbstanzeige allgemein zu einer höheren Steuerehrlichkeit beiträgt, als auch die weitgehend fiskalisch geführte Rechtfertigung der Vorschrift (... die Eröffnung unbekannter Steuerquellen ...), sind m.E. weitgehend unzutreffend.

- Zur Schaffung einer höheren Steuerehrlichkeit durch das Institut der Selbstanzeige ist anzumerken, dass tatsächlich in kaum einem Fall „ehrbare Motive“ die Abgabe einer Selbstanzeige veranlassen, das Gesetz fordert so etwas auch nicht, denn dieses subjektive Merkmal wäre kaum überprüfbar. In der Praxis dürfte demnach der Steuerpflichtige, der nach Jahren „erfolgreicher“ Hinterziehung seiner Kapitaleinnahmen oder der Ansammlung von Schwarzgeld ohne Not sein Vermögen und seine Taten offenbart, nur selten anzutreffen sein; denkbar ist das m.E. z.B. bei ererbtem Vermögen (Schwarzgeld). Zumeist wird eine Selbstanzeige aber dann abgegeben, wenn die Gefahr des Bekanntwerdens der bewirkten Hinterziehung ein solches Ausmaß erreicht hat, dass es für den Steuerpflichtigen - je nach seiner persönlichen Risikobereitschaft - nicht mehr tragbar ist, zuzuwarten. Anders ausgedrückt steht hier eine Entdeckung der begangenen Steuerhinterziehung unmittelbar bevor<sup>3</sup>, entweder wegen einer angekündigten Betriebsprüfung<sup>4</sup> oder – so die aktuelle Lage – wegen bekannt gewordener Geldanlagen im Ausland. Da die Steuerhinterziehung demnach mit großer Wahrscheinlichkeit ohnehin aufgedeckt werden würde, könnten die Finanzbehörden derartige Sachverhalte dann gleich selber im Strafverfahren ausermitteln.

- Auch die im Zusammenhang zur Rechtfertigung der Selbstanzeige viel bemühte „Brücke zur Steuerehrlichkeit“ zur „Öffnung unbekannter Steuerquellen“ existiert m.E. nicht. Ein gutes Beispiel dafür ist das zum 1.1.2004 in Kraft getretene Strafbefreiungserklärungsgesetz<sup>5</sup>. Gerade die Anzahl der jetzt vorliegenden Selbstanzeigen verdeutlicht, dass damals nur wenige Steuerhinterzieher mit ausländischen Geldanlagen davon Gebrauch gemacht haben, obwohl hier erhebliche Steuervorteile gewährt wurden; auch sonst kann dieses Vorhaben wohl nur als Fehlschlag gewertet werden<sup>6</sup>. Zu ersehen ist daraus aber, dass das fehlende Vertrauen vieler Bürger in den deutschen Steuerstaat „tief sitzt“<sup>7</sup>, wirklich freiwillig offenbart m.E. so gut wie niemand seine Verfehlungen. Diese unbekanntes „Steuerquellen“ werden immer erst dann eröffnet, wenn die Betroffenen ihre Aufdeckung befürchten. Die stetige Verbesserung der Rahmenbedingungen der internationalen Amts- und Rechtshilfe durch die OECD, die Europäische Union und Deutschland haben hier bereits viele Veränderungen bewirkt, so dass in Zukunft vermehrt Informationen zu erlangen sind, was gleichfalls das Instrument der Selbstanzeige entbehrlich macht.

---

<sup>3</sup> Es besteht aber noch keine „Sperrwirkung“ i.S. des § 371 Abs. 2 AO.

<sup>4</sup> Hier könnte das Abstellen auf die Versendung der Prüfungsanordnung zum Eintritt der Sperrwirkung – wie es in der BT-Drs. 17/1755 vorgeschlagen wird - tatsächlich Wirkung zeigen.

<sup>5</sup> StraBEG, BGBl I 2003, 2928.

<sup>6</sup> Wegen der Gestaltungsmöglichkeiten hat dieses Gesetz m.E. zu Steuermindereinnahmen geführt.

<sup>7</sup> Es gibt auch andere gute Gründe Kapital im Ausland anzulegen: Z.B. um es sicher vom Zugriff evtl. Gläubiger oder geschiedener Ehefrauen anzulegen oder aus der Angst vor Gesetzesänderungen in Deutschland.

Zu ergänzen bleibt, dass gegen das Instrument der Selbstanzeige auch anzuführen ist, dass sie die in der Bevölkerung weit verbreitete Auffassung, dass die Steuerhinterziehung ein „Kavaliersdelikt“ sei, inhaltlich zu rechtfertigen oder jedenfalls zu unterstützen vermag. Der Staat gibt mit einer solchen Regelung erstens zu erkennen, dass „der in die Steuerhinterziehung eingeschlagene Weg“ grundsätzlich umkehrbar ist, solange nur die geschuldete Steuer bezahlt wird. Zweitens wird damit aber auch gezeigt, dass die „Sünde“ der Steuerhinterziehung dann doch „nicht so schlimm ist“ wie andere Verfehlungen, wenn denn die Steuer nachgezahlt wird. Gerade ein Aufruf zur Abgabe von Selbstanzeigen über die Medien bei bekannt gewordenen Geldanlagen im Ausland (Stichwort: Steuer-CD) vermag nach meiner Überzeugung bei so manchem „Normalverdiener“ den Eindruck erwecken, dass die „Reichen“ hier weitgehend ungeschoren bleiben. Auch dieses Argument spricht für die Streichung des § 371 AO.

Abschließend bleibt allerdings zu bemerken, dass zu befürchten ist, dass bei Abschaffung des § 371 AO – gerade bei den Sachverhalten der vielfachen Abgabe von „Selbstanzeigen“, wie bei den Steuer-CD's – der Arbeitsaufwand der Finanzverwaltung steigen wird, denn dann sind alle Fälle im Strafverfahren zu prüfen und diese Prüfung gestaltet sich zumeist mangels Mitwirkungsverpflichtung deutlich aufwendiger. Die Abschaffung des § 371 AO würde wohl zu höheren Arbeitsbelastungen in den Finanzämtern führen – insb. bei den Betriebsprüfungs- sowie den Bußgeld- und Strafsachenstellen -; es dürfte auch entsprechende Auswirkungen auf die Fallbelastung der Schwerpunktstaatsanwaltschaften für Wirtschaftsstraftaten und der Strafgerichte haben. Sämtliche bisher „lautlos“ im Wege der Selbstanzeige erledigten Fälle müssten nun evtl. ausermittelt und noch im Strafverfahren abgewickelt werden; dies gilt dann auch für Bagatellsachverhalte. Gerade bei solchen Bagatellsachverhalten – wo immer man hier eine Grenze sieht – zeigt sich aber bei Abschaffung des § 371 AO die Unbeweglichkeit der Sanktionsmöglichkeiten im deutschen Steuerrecht deutlich; bei Verfehlungen sind zumeist unmittelbar die strafrechtlichen Vorschriften mit all ihren Konsequenzen anzuwenden. Andere Staaten der Europäischen Union<sup>8</sup> gehen hier – meines Wissens mit durchaus gutem Erfolg - mit sog. Verwaltungsstrafen vor und beschränken strafrechtliche Sanktionen auf wirklich schwerwiegende Fälle.

Ergänzend möchte ich noch kurz zu den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates zu dem Entwurf eines „Jahressteuergesetzes 2010“ (Empfehlungen 318/1/10) – welche mir erst am 30. Juni 2010 zugegangen sind – ausführen, dass sich damit wesentliche Schwachstellen des geltenden § 371 AO beseitigen lassen. So lässt sich mit der Abstellung auf die Absendung der Prüfungsanordnung beim

<sup>8</sup>

M.W. geschieht dies z.B. in Frankreich.

Eintritt der Sperrwirkung das „Abwarten mit der Abgabe einer Selbstanzeige auf die Ankündigung einer Betriebsprüfung“ ausschließen, auch der geplante Abs. 2 Nr. 1b ist m.E. eine deutliche und sinnvolle Verschärfung der geltenden Rechtslage, die vor allem das „Taktieren“ mit der Straffreiheit weitgehend ausschließt. Gleiches gilt für den vorgeschlagenen Abs. 2 Nr. 1c, die Abschaffung des subjektiven Elements der Tatentdeckung sorgt für deutlich mehr Rechtsklarheit. Sinnvoll erscheint mir auch der neu zu schaffende „Zuschlag“ in Abs. 3, der – als für mich interessante Rechtsentwicklung - den im Ausland angewendeten Verwaltungszuschlägen ähnlich sein dürfte. Durch die Auferlegung dieses Zuschlags wird auch nach außen hin deutlich, dass der Betreffende eine Verfehlung begangen hat. Hervorzuheben ist, dass die Selbstanzeige nach § 371 AO mit diesem Reformvorschlag m.E. deutlich ihren Anreiz als „steuerliches Gestaltungsinstrument“ verliert, eventuell lässt sich damit auch die wissenschaftliche Frage nach der Rechtfertigung der Vorschrift anders bewerten<sup>9</sup>.

Für Fragen stehe ich gerne zur Verfügung.

Dr. Martin Kemper

---

<sup>9</sup> Was aber wohl erst nach einer gewissen Zeit der praktischen Anwendung möglich ist.