



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

17.02.2011

**Per E-Mail**

**Anhörung am 21. Februar 2001 zum Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz), zum Antrag der Fraktion der SPD BT-Drs. 17/4670, zur Stellungnahme des Bundesrats BR-Drs. 851/10, zur Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums vom 14.02.2011**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Dr. Wissing,  
sehr geehrte Damen und Herren Mitglieder des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages,

zu der am 21. Februar 2011 stattfindenden Anhörung gebe ich folgende Stellungnahme ab:

**I. Problem und Zielsetzung**

Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der Fraktion der CDU/CSU und FDP, BT-Drs. 17/4182 vom 14.12.2010, ist Zielsetzung des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) neben der Änderung des Strafgesetzbuches (zu der hier nicht Stellung genommen wird) die Änderung des § 371 AO. Wie es in der Problem- und Zielbeschreibung des Gesetzentwurfes heißt, beruht die Flut von Selbstanzeigen in jüngster Vergangenheit zu einem erheblichen Teil auf dem durch den Ankauf von Datenträgern aus dem Ausland entstandenen Ermittlungsdruck. Es

falle auf, dass sich die Anzeigen häufig ausschließlich auf das durch Medienveröffentlichungen bekannt gewordene Herkunftsland der Datenträger sowie die dort genannten Geldinstitute beschränkten, weshalb es nahe liegend erscheine, dass die Selbstanzeige von Steuerhinterziehung im Rahmen einer „Hinterziehungsstrategie“ missbraucht werde und in diesen Fällen nicht dazu diene, alle Steuerhinterziehungen anzuzeigen. Ob diese Aussage zutrifft, lässt sich m. E. nicht feststellen. Vor allem sind keine verlässlichen Zahlen bekannt, welcher Prozentsatz der Steuerpflichtigen aus Angst vor Entdeckung tatsächlich alle Sachverhalte der Steuerhinterziehung und welcher nur einen Teil offen legt. Ebenso wenig gibt es verlässliche Daten über das Verhältnis derer, die nur auf Ermittlungsdruck zur Selbstanzeige greifen gegenüber denjenigen, die es aus eigenem Antrieb machen.

Dem Gesetzentwurf ist darin zuzustimmen, dass sich die Selbstanzeige als solche bewährt hat. Entgegen der Stimmen, die sie generell abschaffen wollen, sollte sie richtigerweise beibehalten werden. Die entscheidende rechtspolitische Frage ist, unter welchen Voraussetzungen der Staat dem Steuerpflichtigen die strafbefreiende Selbstanzeige und damit die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ermöglichen möchte. Schließlich soll sie die Wirkung haben, möglichst viele Steuerpflichtige zu veranlassen, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren.

In diesem Zusammenhang muss dabei auf einen grundlegenden Aspekt nachdrücklich hingewiesen werden: Das deutsche Steuerrecht hat, wie immer wieder zu Recht beklagt wird, eine rechtsstaatlich kaum noch vertretbare Kompliziertheit erreicht. Dass sich daran etwas ändern wird, sich also die unablässig nach oben drehende Spirale der Verkomplizierung wieder zurückdrehen ließe oder auch nur zum Stillstand käme, ist leider kaum zu erwarten. Vor diesem Hintergrund fällt es selbst spezialisierten Beratern oftmals schwer, für die Steuerpflichtigen die strafbefreienden Erklärungen rechtlich korrekt vorzubereiten. Die Konsequenz ist, dass die Steuerpflichtigen trotz besten Willens alles aufzudecken, in ihren Bemühungen scheitern. Bekanntlich gibt es gerade bei internationalen Sachverhalten eine Fülle von ungeklärten steuerlichen Rechtsfragen, die der Finanzverwaltung sehr häufig die Möglichkeit geben, konträr zur Ansicht des Steuerpflichtigen zu argumentieren. Die Folge ist, dass die Selbstanzeige dann zu einem Strafverfahren führt und nicht zu einer Strafbefreiung. Ich halte dies rechtsstaatlich insofern für sehr bedenklich. Schließlich ist es eine Verpflichtung des Staates, ein Steuerrecht zu schaffen, das, wenn schon nicht den Steuerpflichtigen, dann doch zumindest den steuerlichen Beratern und den Steuerverwaltungsbeamten, ein hinreichendes Verständnis ermöglicht. Es ist deshalb bei der Erweiterung des Tatbestands darauf zu achten, dass er keine für die Steuerpflichtigen faktisch nicht erfüllbaren Voraussetzungen fordert.

Vor diesem Hintergrund ist dringend davor zu warnen, das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige als solches zusätzlich zu verkomplizieren. Das würde gerade diejenigen Bürger abschrecken, die in die Steuerehrlichkeit zurückkehren möchten. Vielmehr sollte darauf geachtet werden, einen klaren Tatbestand zu schaffen, der die rechtssichere Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ermöglicht.

## **II. Zu Einzelheiten des Gesetzentwurfs**

1. Kernstück des Gesetzentwurfs ist die Änderung des § 371 AO. Sie geht in Teilen auf den Beschluss des BGH vom 20.05.2010 (1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 = DStR 2010, 1133) zurück, in dem der BGH die Teilselbstanzeige plötzlich nicht

mehr als ausreichend erachtete. Ungeachtet dessen, dass es nicht Aufgabe eines Gerichts ist, sich ohne Anlass zum Ersatzgesetzgeber aufzuschwingen, hat sie erhebliche Rechtsunsicherheit geschaffen. Vor diesem Hintergrund stellt die geplante Regelung in Teilen eine Klarstellung dar, enthält aber auch Neuerungen.

a) In § 371 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a AO n.F. ist das Verbot der Teilselbstanzeige enthalten.

Die Neufassung könnte so interpretiert werden, dass der Steuerpflichtige seine gesamten Steuererklärungen und diejenigen, zu deren Abgabe er etwa als Geschäftsführer einer Personen- oder Kapitalgesellschaft verpflichtet ist, für alle nicht verjährten Zeiträume durchsehen (lassen) müsste, ob sie irgendeinen (fahrlässig) begangenen Fehler enthalten. Generell kann ein Steuerpflichtiger nicht erkennen, ob tatsächlich nicht eines Tages, z.B. bei einer Außenprüfung irgendein von ihm bei den eigenen Steuererklärungen oder auch bei den Steuererklärungen einer Gesellschaft, für die er die steuerrechtliche Verantwortung trägt, gewürdigter Sachverhalt vom Finanzamt anders beurteilt und ihm Fahrlässigkeit vorgeworfen wird. Wir wissen alle, dass Außenprüfer immer irgendetwas finden und aufgreifen, schon um „Verhandlungsmasse“ für die Schlussbesprechung zu haben. Irgendein Fehler, der mit der Straftat wegen der die Selbstanzeige gemacht wird und mit den entsprechenden Einkunftsarten, Steuerquellen und Steuererklärungen nichts zu tun hat, darf nicht eine Selbstanzeige (rückwirkend) wirkungslos machen und zu einer Strafbarkeit führen. Angesichts der Wichtigkeit dieses Problems und der nicht eindeutigen Begründung wird - auch vor dem Hintergrund der zitierten BGH-Entscheidung - dringend empfohlen, eine Klarstellung im Gesetzestext vorzunehmen.

b) Die Straffreiheit soll künftig bereits ausgeschlossen werden, wenn eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird, so dass der bisherige gesetzliche Regelfall des persönlichen Erscheinens eines Amtsträgers zur Ausnahme wird.

Die Vorschrift ist m. E. nicht hinreichend präzise gefasst. Wenn einem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird, die sich auf einen völlig anderen Sachverhalt als seine persönlichen Steuern oder eine völlig andere Steuer bezieht, dann darf die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit nicht versperrt werden.

Ist beispielsweise ein Steuerpflichtiger an einer Personengesellschaft beteiligt und wird ihm zum Zwecke von deren Außenprüfung eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben, dann hat das (mit Ausnahme, dass der Grundlagenbescheid der Personengesellschaft seine aus ihr erzielten Einkünfte feststellt) mit den Steuern im persönlichen Bereich nicht zu tun. Der Gesetzgeber sollte hier klarstellen, wie weit die Neuregelung reichen soll. Wenn er sie so verändern will, wie vorgeschlagen, dann muss im Gesetz die Einschränkung stehen, dass die Selbstanzeige nur bezüglich der von der Prüfungsanordnung erfassten Sachverhalte ausgeschlossen ist, also in diesem Beispiel bezüglich derer, die die vom Steuerpflichtigen selbst zu erklärenden steuerlichen Sachverhalte betreffen.

c) Der Vorschlag des Bundesrats, auf die Norm des § 193 AO zu verweisen, bringt m.E. Unsicherheit. Diese Änderung ist auch unnötig. Im Allgemeinen kann die schriftliche Prüfungsanordnung so zeitnah zu einer telefonischen Abstimmung erfolgen, dass schon aus zeitlichen Gründen eine Selbstanzeige nicht möglich ist. Die derzeitige Formulierung des Bundesrates könnte ohne weitere Präzisierung dazu führen, dass auch der nebenbei dem Steuerpflichtigen oder seinem Berater am Telefon gegebene Hinweis, man komme in Kürze zur Außenprüfung, die

Selbstanzeige ausschliesse und dies sogar in den Fällen, in denen sich der Beamte gar nichts dabei gedacht hatte und die Außenprüfung nur, wie bei Großunternehmen, generell (lückenlos) erfolgt. Ein so einschneidendes Tatbestandsmerkmal wie dasjenige, das dazu führt, die strafbefreiende Selbstanzeige auszuschließen, muss in einem Rechtsstaat so gefasst werden, dass keine Unsicherheiten entstehen und vor allem keine Nachweisprobleme.

2. § 371 Abs. 2 Ziff. 3 AO n. F. wonach „der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste“ ist ebenso weitgehend wie § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO geltender Fassung. Immerhin ist, wie erwähnt, die Frage, ob eine Selbstanzeige zur Strafbefreiung führt, für den Steuerpflichtigen von existenzieller Bedeutung, weil er dadurch entweder straffrei in die Steuerehrlichkeit zurückkehren kann oder erhebliche Geldstrafen und sogar langjährige Freiheitsstrafen riskiert. Die neue Gesetzesfassung verlangt bei wörtlicher Interpretation, wie dargelegt, dass der Steuerpflichtige alles, also alle Sachverhalte, vollständig erklärt, die in der Vergangenheit zu einer unrichtigen Festsetzung der Steuer geführt haben. Diese Vollständigkeit bezieht sich auch auf solche Steuern, die er wie etwa die jährliche Einkommensteuer nach bestem Wissen erklärt hat. Hätte er hier in den bereits erwähnten und anderen Fällen leicht fahrlässig einen Fehler begangen, weil er z.B. übersehen hat, dass ein Bewirtungsbeleg oder ein Fahrtenbuch nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht, dann hätte seine Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung. Dabei genügt nach der bisherigen Fassung jede noch so leichte Fahrlässigkeit bei der Abgabe der Einkommenssteuererklärung. Bisher war das in der Praxis zumeist kein Problem, weil die strafbefreiende Selbstanzeige das jetzt neu eingeführte Erfordernis der Vollständigkeit nicht enthielt.

Auch die Frage des Fahrlässigkeitsmaßstabs sollte deshalb geändert werden, sonst wird die Selbstanzeige für die Steuerpflichtigen zu einem vom Gesetzgeber so nicht gewollten unkalkulierbaren Risiko. Man könnte z.B. zumindest bezüglich der Sachverhalte, die keinerlei Ansätze für Steuerverkürzungen enthalten, den Ausschluss auf die Fälle grober Fahrlässigkeit beschränken.

3. Der Prüfungsauftrag des Bundesrates zu § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO des Gesetzentwurfs bringt keine Mehr an Klarheit. Gleiches gilt für die vorgeschlagene Ergänzung des Art. 97 § 24 Satz 2 AO EGAO n.F. (vgl. BR-Drs. 851/1/10, S. 6), die aber nicht schädlich ist.

### **III. Die Frage der Erhebung eines Zuschlages**

Strittig ist die rechtliche, namentlich verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Erhebung eines Zuschlages auf die hinterzogenen Steuern. Die Bedenken richten sich dahin, dass der Zuschlag letztlich eine Strafe sei, die nicht im Verwaltungsverfahren verhängt werden dürfte, sondern für die der Richter gem. Art. 92 GG ausschließlich zuständig wäre.

Systematisch ist zunächst festzustellen, dass vergleichbare Zuschläge bereits in § 152 AO als Verspätungszuschlag, in § 162 Abs. 4 AO sowie in § 32 Zollverwaltungsgesetz existieren. Die Meinungen zur Zulässigkeit solcher Zuschläge gehen zwar durchaus auseinander. Die Rechtsprechung sowie der überwiegende Teil der Literatur bejahen aber die Zulässigkeit. So hat der BFH mit Urteil vom 29.07.1981 den Zollzuschlag weder als Strafe noch als Buße, sondern als „ein Mittel, das im Gesetz erkennbar dafür vorgesehen ist, den Reisenden zur Erfül-

lung seiner Pflichten im Zusammenhang mit der Zollbehandlung anzuhalten, auch wenn das Fehlverhalten aufgrund des § 80 ZG nicht als Straftat oder Zollordnungswidrigkeit verfolgt werden kann“ qualifiziert (BFH VII R 27/79, BFHE 135, 95 = NJW 1982, 2280; gleicher Ansicht Häberle, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, 179. Ergänzungslieferung, 2010, § 32 Abs. 3 ZollVG Rn. 13; Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 32 ZollVG Rn. 52, jeweils mit weiteren Nachweisen; zum Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO Cöster, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl. 2009, § 162 Rn. 83; Gersch/Rüsken, in: Klein, AO, 10. Aufl. 2009, § 162 Rn. 54a; zur gegenteiligen Ansicht, die § 162 Abs. 4 AO als Strafe qualifiziert siehe Hahn/Suhrbier-Hahn, IStR 2003, 84, 86).

Das Problem sowohl der Rechtsprechung des BFH im genannten Urteil als auch in Teilen der Literatur besteht darin, dass nicht klar wird, was unter dem Begriff der Strafe zu verstehen ist. Es werden nur Behauptungen und Thesen ohne fundierte wissenschaftliche Auseinandersetzung in den Raum gestellt. Sollte es sich bei dem vorgeschlagenen Zuschlag um eine Kriminalstrafe handeln, dann könnte diese nicht im Steuerverwaltungsverfahren verhängt werden, sondern nur durch ein Gericht (so BVerfGE 22, 49). Kennzeichnend für eine Kriminalstrafe ist der mit der Sanktion verbundene ethische Schuldvorwurf (BVerfGE 9, 167, 171 = NJW 1959, 619). Es geht im Kern daher abstrakt um folgende Frage: Darf der Gesetzgeber selbst bestimmen, ob er einer Maßnahme, die er an ein bestimmtes Verhalten knüpft, ein sittlich-ethisches Unwerturteil beilegt oder nicht.

Konkret auf den vorliegenden Fall angewendet bedeutet dies: Ist es zulässig, dass der Gesetzgeber bei bestimmten Sachverhalten, bei denen der Steuerpflichtige Erklärungen betreffend Steuern und anderer Abgaben nicht zeitgerecht oder in anderer nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechender Weise (z.B. unrichtig) abgibt, keine Strafe oder Geldbuße anordnet (das hat der Bundesrat in die Begründung zu seinen Empfehlungen geschrieben), sondern nur eine Erhöhung der zu zahlenden Steuern bzw. Abgaben verlangt. Das ist m.E. dem Gesetzgeber möglich. Auch das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber bei der Entscheidung, ob er mit einer Sanktion ein sittlich-ethisches Unwerturteil verbinden will, das zu einer Strafe führt oder nicht, einen weiten Entscheidungsraum eingeräumt. Warum sollte er auch den ethischen Unwert eines konkreten Verhaltens nicht selbst bestimmen können? Im Hinblick auf die Höhe des Zuschlags sehe ich nicht, dass er Art. 6 EMRK verletzen würde (zur Rechtsprechung s. z.B. betreffend Zinsen die Entscheidung des EGMR vom 16.03.2006 - 77792/01, BeckRS 2008, 06647, mit Nachweis der weiteren Rechtsprechung zu Zuschlägen).

Hingewiesen sei auch darauf, dass es im Rahmen des EU-Rechts verwaltungsrechtliche Sanktionen außerhalb der Strafen gibt, die für zulässig erachtet werden und deren Ziel gerade darin besteht, ohne Unwerturteil den Adressaten zu einem rechtmäßigen Verhalten anzuhalten (hierzu Dannecker, Handbuch des Rechtsschutzes in der EU, 2. Auflage 2003, Rn. 11; s. auch Schwarze EuZW 2003, 261, 264).

Eine Prognose, wie das Bundesverfassungsgericht entscheiden würde, ist wie so oft ausgesprochen schwierig. M. E. ist der Gesetzgeber gerade gehalten, sich ein eigenes Urteil zu bilden. Vor allem im Steuerrecht – und gleiches gilt noch mehr für die Grenzbereiche des Steuerrechts zu anderen Rechtsgebieten wie hier zum Strafrecht – ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in sich wenig konsistent, zum Teil diffus und nicht kalkulierbar.

Das Ziel des Gesetzgebers, den Steuerpflichtigen durch einen Zuschlag zur Steuerehrlichkeit anzuhalten, ist nachvollziehbar und es liegt grundsätzlich auch in Rahmen des gesetzgeberischen Beurteilungsspielraums, ob er diesen Zuschlag neben der im Falle der Entdeckung drohenden Strafe für ein geeignetes Mittel erachtet. Eine zusätzliche Rechtfertigung als pauschale Gebühr für den zusätzlichen Aufwand ist vom Ansatz her möglich, wobei hier die Realitätsgerechtigkeit und Verhältnismäßigkeit zu beachten sind.

Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz  
Steuerberater