



ZDH

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS

Ergänzende Stellungnahme

Öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung "Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Ein- führungsgesetzes zur Abgabenordnung"

Berlin, den 06. November 2014
Abteilung Steuer- und Finanzpolitik

Im Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V. (ZDH) sind die 53 Handwerkskammern und 37 Zentralfachverbände des Handwerks sowie wirtschaftliche und wissenschaftliche Einrichtungen des Handwerks in Deutschland zusammengeschlossen. Der ZDH repräsentiert als Dachverband damit etwa 1 Millionen Betriebe und rund 5,2 Millionen Beschäftigte des deutschen Handwerks.

Der ZDH unterstützt ausdrücklich die Zielsetzung einer konsequenten Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Die allermeisten Unternehmen in Deutschland erfüllen ihre steuerlichen Pflichten gewissenhaft und leisten ihre Steuern nach bestem Wissen. Wegen der hohen Komplexität des Steuerrechts, einschließlich in der Praxis ständig wachsender verfahrensmäßiger Anforderungen für die Unternehmen, lassen sich nachträgliche Korrekturen von Steuererklärungen und Steueranmeldungen im Unternehmensbereich jedoch selbst bei größter Sorgfalt nicht völlig vermeiden. Daher müssen Korrekturen von Fehlern im Unternehmensbereich sanktionsfrei möglich sein.

Die Rückkehr zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgeldes im Bereich der Anmeldesteuern ist ein wichtiger Schritt und diesen begrüßen wir ausdrücklich.

Mit Sorge sehen wir aber die Auswirkungen der angedachten Verschärfungen insbesondere auf die kleinen und mittleren Unternehmen. In den Fällen, in denen Unternehmen Steuererklärungen korrigieren wollen, wird sich weiterhin die Frage stellen, ob die Korrektur von der Finanzbehörde als eine reine Berichtigungserklärung nach § 153 AO, als eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO oder als bußgeldbefreiende nach § 378 AO durch die Finanzbehörde gewertet werden wird. Es geht dann in der Folge um die streitanfällige Frage, ob der Steuerpflichtige eine später entdeckte Unrichtigkeit bewusst oder unbewusst erklärt hat. Für das Vorliegen

einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO ist die bedingt vorsätzliche Begehungsweise ausreichend. Hält der Steuerpflichtige die Existenz eines Steueranspruchs für möglich und lässt er die Finanzbehörde über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis, findet er sich also mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung ab, dann handelt er mit bedingtem Vorsatz. Oft wird in der Praxis das billigend Inkaufnehmen oder Sich-Abfinden nur formelhaft verwendet, so dass sich die Gefahr des Vorwurfes eines vorsätzlichen Handelns im Steuerstrafrecht erhöht.

Da der Steuerpflichtige folglich nicht davon ausgehen kann, dass die Finanzbehörde die Korrektur der Steuererklärung bzw. -erklärungen als eine Berichtigungserklärung nach § 153 AO einstuft, muss bei jeder Korrektur sichergestellt werden, dass diese Erklärung den Anforderungen des § 371 AO genügt und er ggf. die Anforderungen des § 398a AO erfüllen kann.

Umfang des Vollständigkeitsgebots

Zum Teil ist unklar, welchen Umfang das Vollständigkeitsgebot in Fällen hat, in denen gleichzeitig eine Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen mit übereinstimmenden unrichtigen oder unvollständigen Angaben durch den Steuerpflichtigen erfolgt.

Beispiel: Der Unternehmer U hat für das Jahr 2012 im September 2013 zeitgleich eine unrichtige Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung in einem Umschlag abgegeben. Darin werden Betriebseinnahmen und Ausgangsumsätze in Höhe von 100.000 Euro nicht erklärt. Diese beiden Taten sind tateinheitlich begangen worden. Muss dieser zeitgleich beide Steuererklärungen korrigieren, um das Vollständigkeitsgebot zu erfüllen?

In der Literatur wird die Frage, ob sich das Vollständigkeitsgebot auf die in Tateinheit stehenden

Taten bezieht oder ob aufgrund des Wortlautes der Vorschrift das Vollständigkeitsgebot sich (nur) auf die jeweilige Steuerart beschränkt und es auf das zwischen einzelnen Hinterziehungshandlungen bestehende materiell-rechtliche Konkurrenzverhältnis insoweit nicht ankommt, uneinheitlich beantwortet.

Aufgrund des Wortlautes des § 371 Abs. 1 Satz 1 AO ("Steuerart") ist im Grundsatz auf die verschiedenen Steuergesetze abzustellen, so dass bestehende materiell-rechtliche Konkurrenzverhältnisse ohne Relevanz sind. Ferner kann für den Umfang der Berichtigungspflicht nicht ausschlaggebend sein, ob einzelne Steuererklärungen gleichzeitig abgegeben wurden oder die Abgabe bewusst an verschiedenen Tagen erfolgt.

Petition: Es wäre wünschenswert, wenn in der Gesetzesbegründung zu § 371 Abs. 1 Satz 1 AO zukünftig klargestellt wird, dass aufgrund des Wortlautes "Steuerart" auf die verschiedenen Steuergesetze abzustellen ist und daher bestehende materiell-rechtliche Konkurrenzverhältnisse ohne Relevanz sind.

Ausdehnung des Berichtigungszeitraums

Durch die Ausdehnung der Berichtigungspflicht auf zehn Jahre (§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO) wird die Einhaltung des Vollständigkeitsgebots und damit die Abgabe von korrigierten Erklärungen erheblich erschwert, da die erforderlichen Unterlagen zum Teil nicht mehr vorhanden sind oder Wissensträger dem Unternehmen nicht mehr zur Verfügung stehen.

Wir halten die jetzige Regelung des § 371 Abs. 1 Satz 2 AO-E für zu unbestimmt. Ausgangspunkt für die Berechnung der fiktiven Frist von zehn Jahren ist ausweislich der Gesetzesbegründung die Abgabe der Selbstanzeige. Danach besteht die Berichtigungspflicht für alle Steuerstraftaten

einer Steuerart für die zurückliegenden zehn Kalenderjahre. Unklar bleibt, was durch den Berichtigungszeitraum umfasst wird.

Beispiel: Die Abgabe der Selbstanzeige soll am 12.11.2014 erfolgen. Ausgehend vom 12.11.14 stellt sich die Frage, ob auf die bis zum 12.11.2004 *begangenen* oder *vollendeten* Steuerstraftaten abzustellen ist oder auf die im Kalenderjahr 2004 *begangenen* oder *vollendeten* Steuerstraftaten.

Petition: In § 371 Abs. 1 AO sollte sowohl eine Klarstellung des Anknüpfungspunktes für den Berichtigungszeitraum als auch hinsichtlich der Berechnung der fiktiven Frist erfolgen. Hierfür schlagen wir folgende Formulierung vor: ³ *Ausgangspunkt für die Berechnung des Berichtigungszeitraums ist die Abgabe der Selbstanzeige.* ⁴ *Die Berichtigungspflicht erstreckt sich auf alle Steuerstraftaten einer Steuerart, die innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren begangen wurden.*

Absenkung der Betragsgrenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO auf 25.000 Euro

In der aktuell geltenden Fassung des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO kann eine Selbstanzeige dann keine strafbefreiende Wirkung entfalten, wenn die verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte Steuervorteil einen Betrag von 50.000 Euro je Tat übersteigt. Zukünftig soll diese Betragsgrenze auf 25.000 Euro gesenkt werden.

Hinsichtlich der Auswirkungen der angedachten Verschärfung im Bereich der Nichterklärung von Kapitaleinkünften hat diese Absenkung sicherlich eine Berechtigung, da für die Erreichung der 25.000 Euro nicht unerhebliche verschwiegene Kapitaleinkünfte erforderlich sind. Anders stellt sich die Situation jedoch im unternehmerischen Bereich dar. Ausschlaggebend ist die für die

Berechnung der Betragsgrenze maßgebliche angenommene Bemessungsgrundlage.

Bereits aktuell ist umstritten, ob bei der Beurteilung der Überschreitung der Betragsgrenze materiell-rechtliche Konkurrenzen (Tateinheit) berücksichtigt werden müssen. Dieser Meinungsstreit wird auch weiterhin von Bedeutung sein.

Beispiel: Der Unternehmer U hat für das Jahr 2012 im September 2013 zeitgleich eine unrichtige Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung in einem Umschlag abgegeben. Darin hat er Betriebseinnahmen und Ausgangsumsätze in Höhe von 80.000 Euro nicht erklärt. Daraufhin wird die Einkommensteuer um 24.000 Euro und die Umsatzsteuer um 15.200 Euro zu niedrig festgesetzt. Diese beiden Taten sind tateinheitlich begangen worden. Kann eine Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung entfalten?

Der Gesetzeswortlaut ("je Tat") kann darauf hindeuten, dass auf die Tat im materiell-rechtlichen Sinne abzustellen ist. In der Gesetzesbegründung zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (BT Drs. 17/5067 (neu)) wird einerseits von der Tat im Sinne einer Steuerart und Besteuerungszeitraum gesprochen und dann an anderer Stelle von materiell-rechtlicher Tat. Vor dem Hintergrund der "Zufälligkeiten" der strafrechtlichen Konkurrenzlehre (Tateinheit bei gleichzeitiger Abgabe mehrerer Erklärungen – Tatmehrheit bei sukzessiver Abgabe mehrerer Erklärungen) käme es bei einer Maßgeblichkeit derselben für die Berechnung der Betragsgrenze zu einer schwer nachvollziehbare Differenzierung ähnlich gelagerter Fälle (s.o.).

Petition: Für die Handhabbarkeit der strafbefreienden Selbstanzeige ist es von existenzieller Bedeutung, Rechtsunsicherheiten hinsichtlich deren Voraussetzungen zu vermeiden. Daher wäre wünschenswert, dass eine Klarstellung in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO-E dahingehend

erfolgt, dass maßgeblich für die Überschreitung der 25.000-Euro-Betragsgrenze die Tat im Sinne der jeweiligen Steuerart und im jeweiligen Veranlagungszeitraum ist und es auf materiell-rechtliche Konkurrenzen nicht ankommt. Hierfür schlagen wir folgende Formulierung in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO-E vor: ² *Maßgeblich bei der Berechnung der verkürzten Steuer und des nicht gerechtfertigten Steuervorteils ist die Tat im Sinne der Steuerart im jeweiligen Veranlagungszeitraum; materiell-rechtliche Konkurrenzverhältnisse sind unbeachtlich.*

Mit der Absenkung der Betragsgrenze in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO-E eng verknüpft sind auch die Verschärfungen im Rahmen des § 398a AO-E. In beiden Fällen führt die Frage der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Betragsgrenze insbesondere im unternehmerischen Bereich zu erheblichen Auswirkungen. Zukünftig wird in § 398a Abs. 2 AO-E ausdrücklich gesetzlich geregelt, dass sich die Bemessung des Hinterziehungsbetrags nach den Grundsätzen des § 370 Abs. 4 AO richtet. Hierdurch wird das Institut der strafbefreienden (zuschlagfreien) Selbstanzeige zukünftig auch für kleine und mittlere Unternehmen stark eingeengt. Für größere Unternehmen wird das Institut faktisch abgeschafft. Es kommt darüber hinaus in Fällen des Eingreifens des sog. Kompensationsverbots, der Steuerverkürzung auf Zeit sowie des Steuervorteils zu schwer nachvollziehbaren Ergebnissen.

Beispiel 1: Der Unternehmer U hat in seiner Umsatzsteuerjahreserklärung Ausgangsumsätze nicht erfasst, die zu einer um 100.001 Euro höheren Umsatzsteuer geführt hätten. Gleichzeitig hat er aber auch Vorsteuerbeträge aus Eingangsumsätzen in Höhe von 90.000 Euro nicht erklärt. Der entstandene Steuerschaden beträgt 10.001 Euro. U erkennt nachträglich die Unrichtigkeit seiner Angaben und korrigiert diese. Das Finanzamt unterstellt dem U, dass dieser mit

Eventualvorsatz gehandelt hat und geht bei der korrigierten Erklärung von einer Selbstanzeige aus.

Kann sich U nicht gegen den Vorwurf des Vorliegens eines bedingt vorsätzlichen Handelns erfolgreich zur Wehr setzen, dann müsste dieser u.a., damit von der Verfolgung der Straftat abgesehen wird, wegen des Eingreifens des Kompensationsverbots einen Zuschlag in Höhe 15 Prozent auf 100.001 Euro (= 15.000 Euro) zahlen, obwohl tatsächlich nur ein Steuerschaden in Höhe von 10.001 Euro entstanden ist.

Beispiel 2: Der Unternehmer U gibt die Umsatzsteuerjahreserklärung drei Tage zu spät ab. In der Umsatzsteuerjahreserklärung werden Umsätze, die zu einer Ausgangsumsatzsteuer in Höhe von 500.000 Euro führen, und Vorsteuerbeträge in Höhe von 480.000 Euro erklärt, so dass eine Zahllast von 20.000 Euro ausgewiesen wird. Der entstandene Verspätungsschaden beträgt unter Zugrundelegung auch des völlig überhöhten Zinssatzes nach § 238 AO nur 100 Euro (d. h. der tatsächliche Zinsnachteil des Fiskus wäre deutlich niedriger).

Obwohl U vollumfänglich korrekte Angaben gemacht hat, muss er den Strafzuschlag nach § 398a AO zahlen, denn bei der Berechnung der Betragsgrenze ist gem. §§ 398a Abs. 2 i.V.m. 370 Abs. 4 AO auf die auf die Ausgangsumsätze entfallende Umsatzsteuer von 500.000 Euro abzustellen. Im Ergebnis muss U daher einen Zuschlag von 15 Prozent auf die vollen 500.000 Euro Umsatzsteuer (= 75.000 Euro) zahlen, obwohl dem Fiskus faktisch lediglich ein Schaden von 100 Euro entstanden ist.

Beispiel 3: Der Unternehmer U ist an einer X-GbR beteiligt. In der Feststellungserklärung 2012 werden die auf U entfallenden Einkünfte um 25.001 Euro zu niedrig erklärt und vom zuständigen Finanzamt entsprechend gesondert fest-

gestellt. Die steuerliche Auswirkung beläuft sich auf 7.500 Euro.

Mit der Bekanntgabe des unrichtigen Feststellungsbescheids hat der U einen ungerechtfertigten Steuervorteil im Sinne von § 370 Abs. 4 Satz 2 AO erlangt. Die um 25.001 Euro zu niedrige Feststellung der Einkünfte ist der entsprechende Taterfolg. Daher würde eine Selbstanzeige, obwohl der tatsächlich entstandene Steuerschaden 7.500 Euro beträgt und damit unterhalb von 25.000 Euro liegt, keine strafbefreiende Wirkung entfalten und es wäre für das Absehen von der Strafe eine Zuschlagszahlung nach § 398a AO erforderlich.

Beispiel 4: Die Unternehmer U und X sind an der Z-GbR beteiligt. In der Feststellungserklärung 2012 werden die auf U und X entfallenden Einkünfte um jeweils 25.001 Euro zu niedrig erklärt und vom zuständigen Finanzamt entsprechend gesondert festgestellt. Das Finanzamt A arbeitet zügig und setzt die Einkommensteuer des U um 7.500 Euro zu niedrig fest. Das Finanzamt B hat die Einkommensteuerveranlagung des X noch nicht vorgenommen als U und X eine korrigierte Feststellungserklärung und korrigierte Einkommensteuererklärungen abgeben.

Aufgrund dessen, dass bei U bereits die Einkommensteuerfestsetzung erfolgt ist, die zu einer unterhalb der 25.000 Euro-Betragsgrenze liegenden niedrigeren Festsetzung der Einkommensteuer (= weitergehender Taterfolg) geführt hat, entfaltet die Selbstanzeige insoweit eine strafbefreiende Wirkung. Anders stellt es sich für den X dar, für dessen Selbstanzeige hinsichtlich des Taterfolgs die unzutreffende Festsetzung der Einkünfte im Rahmen des Feststellungsbescheides maßgeblich ist und daher ein Absehen von Strafe nur bei Zahlung des Zuschlags nach § 398a AO erfolgen kann.

Beispiel 5: Der Unternehmer U hat im Jahr 2012 einen Verlust aus Gewerbebetrieb erzielt und diesen in seiner Einkommensteuererklärung um 25.001 Euro zu hoch erklärt. Der vom Finanzamt in der Folge erlassene Verlustfeststellungsbescheid weist einen um 25.001 Euro zu hohen Verlustvortrag aus. Da der U bereits im Jahr 2011 einen Verlust erzielt hat, erfolgt kein Verlustrücktrag. In 2014 will U die Einkommensteuererklärung 2012 zeitgleich mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 korrigieren.

Für die Frage, ob die Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung entfalten kann ist unerheblich, ob sich der Verlustvortrag bereits ausgewirkt hat oder in der Zukunft überhaupt wirtschaftlich zum Nachteil des Fiskus auswirken kann. Maßgeblich ist in diesen Fällen nur die unzutreffende Verlustfeststellung als ungerechtfertigt erlangter Steuervorteil, so dass lediglich ein Absehen von der Strafe nach § 398a AO aufgrund der Zahlung des Zuschlags in Höhe von 10% von 25.001 Euro erfolgen kann. Es kommt daher in der Folge zu einer Verschärfung der Krisensituation des Unternehmens, ohne dass ein konkreter Schaden eingetreten ist.

Die oben aufgezeigten schwer nachvollziehbaren Konsequenzen werden im Rahmen der Durchführung eines Steuerstrafverfahrens, in dem eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht vorliegt oder diese missglückt ist, im Rahmen der Strafzumessung wieder korrigiert. Es ist aber nur schwer hinnehmbar, dass bei der Beschreibung der "goldenen Brücke" zurück in die Steuerehrlichkeit Hürden geschaffen werden, die nur im Rahmen der Durchführung eines Strafverfahrens beseitigt werden können. Darüber hinaus zeigen die Beispiele, dass die Auswirkungen der Regelung eine besondere Brisanz im unternehmerischen Bereich entfalten. Bei der Nichterklärung von Kapitaleinkünften findet das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO keine

Anwendung, da die verschwiegenen steuererhöhenden Kapitaleinkünfte in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht erklärten Werbungskosten stehen werden.

Ferner werden durch die Regelungen des §§ 398a, 371 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO nicht nur die Fälle mit einer erhöhten kriminellen Energie und größerem Erfolgsunrecht von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ausgeschlossen. Hinzu tritt das bereits vorangehend dargestellte Problem der Niedrigschwelligkeit des Vorsatzes, aufgrund dessen es für die Unternehmen aktuell schwierig ist, sich gegen den Vorwurf eines strafbaren Handelns erfolgreich zu wehren.

Petition: Wir regen daher an, bei der Berechnung der 25.000 Euro-Betragsgrenze auf den tatsächlichen "Steuerschaden" abzustellen. Hierfür schlagen wir folgende Formulierung in § 371 Abs. 2 Satz 2 vor: ² *Bei der Berechnung der für die nach Satz 1 Nummer 3 verkürzte Steuer oder des erlangten Steuervorteils sind die Grundsätze des § 370 Abs. 4 AO nicht zu berücksichtigen.* Für § 398a Abs. 2 AO regen wir folgende Formulierung an: *Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach dem eingetretenen Steuerschaden. Die Grundsätze des § 370 Abs. 4 sind nicht zu berücksichtigen.*

Zahlung von Hinterziehungszinsen

Der Kabinettsentwurf sieht als weitere Verschärfung für die Erlangung der Straffreiheit bzw. das Absehen von Strafe (§ 371 Abs. 3 bzw. § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO) die Zahlung von Hinterziehungszinsen innerhalb einer von den Finanzbehörden bestimmten angemessenen Frist vor. Die Regelungen sind in unseres Erachtens nicht ausreichend bestimmt. Es stellt sich die Frage, auf welchen Zeitraum die hinterzogenen Steuern zu zahlen sind. Sind es die Hinterziehungszinsen, soweit sie bei den strafrechtlich nicht ver-

jährten Steuerstraftaten festzusetzen sind oder sind dies die Hinterziehungszinsen, die aufgrund der zu berichtigenden Steuerstraftaten festgesetzt werden?

Aufgrund dessen, dass die Selbstanzeige das Gegenstück zu den strafrechtlich nicht verjährten Steuerstraftaten darstellt, müsste lediglich die Zahlung der Hinterziehungszinsen erforderlich sein, die aufgrund der strafrechtlich nicht verjährten Steuerstraftaten festzusetzen sind. Dass dieser Ansatz auch vom Gesetzgeber gewollt ist, könnte sich aus der Formulierung in der Gesetzesbegründung zu § 398 Abs. 1 Nr. 2 AO-E ergeben (Die vorgesehene Änderung sieht eine deutliche Anhebung des Geldbetrags vor, der zugunsten der Staatskasse zusätzlich zu entrichten ist, um von strafrechtlicher Verfolgung frei zu werden. Der Geldbetrag bezieht sich auf die jeweilige noch nicht verjährte Straftat (Steuerart und Besteuerungszeitraum)).

Petition: Es sollte in der Gesetzesbegründung eine Klarstellung erfolgen, dass für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige und die Erfüllung der Voraussetzungen des § 398a AO-E nur die Zahlung der Hinterziehungszinsen für die strafrechtlich nicht verjährten Steuerstraftaten ist.

Ausgestaltung des Zuschlags in § 398a AO

Problematisch ist die Ausdehnung der kurzfristigen Zahlungsverpflichtung auf Hinterziehungszinsen im Hinblick auf die Liquidität, die für die Gewährung der Strafbefreiung bzw. des Absehens von Strafe vorhanden sein muss. Kleine und mittlere Unternehmen haben in der Regel keine unbegrenzte Liquidität und können diese auch nicht so ohne weiteres beschaffen. Daher sollte die Verschärfungen in § 371 und § 398a AO mit Augenmaß erfolgen.

Wird der Zuschlagstarifs wie vorgesehen nicht als echter Staffeltarif (= nächsthöherer Zuschlag

ist nur auf den die Schwellenwerte übersteigenden Teil anzuwenden) ausgestaltet, kommt es im Extremfall bei einem Hinterziehungsbetrag von 25.001 Euro dazu, dass der Unterschied von 1 Euro einen Zuschlagsunterschied von über 2.500 Euro ausmachen würde. Neben den verfassungsrechtlichen Bedenken eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot sind insbesondere die massiven Auswirkungen bei den nicht so liquiditätsstarken Steuerpflichtigen kritisch.

Petition: Wir regen daher an, den Zuschlag des § 398a AO als echten Staffeltarif auszugestalten.

Problem bei Unmöglichkeit der Zahlung der hinterzogenen Steuern zzgl. Hinterziehungszinsen und ggf. Zuschlag

Es sollte zu allerletzt nicht außer Acht gelassen werden, dass die Rechtfertigung der strafbefreienden Selbstanzeige als Beseitigungsinstrument des Spannungsverhältnis zwischen den im Rahmen des Besteuerungsverfahrens geltenden umfassenden Mitwirkungspflichten und dem strafrechtlichen Grundsatz "nemo tenetur" nur herangezogen werden kann, wenn es in der Praxis nicht zu einer faktischen Abschaffung kommt. Sowohl nach Auffassung des BVerfG (Beschluss v. 21.04.1988, Az.: 2 BvR 330/88) als auch des BGH (Beschluss v. 17.03.2009, Az.: 1 StR 479/08) sind die weitreichenden steuerlichen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen verfassungsrechtlich nur aufgrund der Selbstanzeige und ihrer sanktionsbefreienden Wirkung gerechtfertigt. In diesem Sinne ist beispielsweise die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung einer fehlerhaften Steuererklärung, obwohl er durch die Berichtigung die Begehung einer Steuerhinterziehung aufdeckt und sich damit selbst belastet, allein durch die Strafbefreiung der Selbstanzeige zulässig. Andernfalls stünde dem Steuerpflichtigen ein weitreichendes Zeugnisverweigerungsrecht im Besteuerungsverfahren

ren zu. Zudem würde für vergangene Zeiträume ein Beweisverwertungsverbot eintreten.

Das Problem einer faktischen Abschaffung kann sich zunehmend durch das Zusammenspiel zwischen der kurzfristigen Nachzahlung des Hinterziehungsbetrags, der Hinterziehungszinsen sowie ggf. eines Zuschlags stellen. Nach der obigen Rechtsprechung müsste dann in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im Rahmen der abgegebenen Selbstanzeige die begangenen Steuerhinterziehungen aufdeckt und nur auf Grund der massiv erhöhten Voraussetzungen die erforderliche Zahlung nicht leisten kann, in Teilen ein Beweisverwertungsverbot eingreifen. Andernfalls würde ein Verstoß gegen den "nemo tenetur"-Grundsatz vorliegen.

Um dieses Beweisverwertungsverbot durchzusetzen wäre der Steuerpflichtige gezwungen, notfalls auch den gerichtlichen Weg zu beschreiten. Der Hinweis, dass in der Praxis solche Fälle durch Einstellungen nach § 153a StPO gelöst werden würden, ist für den Steuerpflichtigen keine gute Aussicht. Dieser will eine Korrektur von Fehlern doch zumindest im Vertrauen auf den Eintritt der Straffreiheit vornehmen. Dies gilt umso mehr als er sich einem erhöhten Risiko eines strafrechtlichen Vorwurfs aufgrund der Niedrigschwelligkeit des Vorsatzes ausgesetzt sieht (s.o.). Die Folge wird in der Praxis sein, dass der Steuerpflichtige vor der Abgabe von korrigierten Steuererklärungen – unterstellt er kann das Vollständigkeitsgebot erfüllen – prüft, ob er die für § 371 und ggf. § 398a erforderliche Liquidität vorhält. Sollte dies nicht der Fall sein, so wird er von einer Korrektur Abstand nehmen. Hierdurch wird dieser faktisch aufgrund des bestehenden "Dauerschuldverhältnisses" spätestens ab diesem Zeitpunkt in die Strafbarkeit gedrängt. Unterstellt es waren vorher keine Steuerhinterziehungen gegeben und die Korrekturen wären solche nach § 153 AO gewesen, dann stellt die unterlassene Korrektur eine eigenstän-

dige Steuerhinterziehung dar. Bei Dauersachverhalten sieht sich der Steuerpflichtige gezwungen, den Fehler auch in zukünftigen Steuererklärungen zu wiederholen, um nicht entdeckt zu werden. Damit werden in der Folge Steuerhinterziehungen begangen, die ggf. nur dann durch den Steuerpflichtigen in der Zukunft aufgedeckt werden, wenn dieser die Voraussetzungen des § 371 AO und ggf. § 398a AO erfüllen kann. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Petition: Daher sollten die Verschärfungen der Regelungen über die strafbefreiende Selbstanzeige sowie das Absehen von der Verfolgung in besonderen Fällen mit Augenmaß erfolgen. Hierzu haben wir voranstehende aus unserer Sicht zielführende Vorschläge zur Änderung gemacht. Wichtig ist, dass die strafbefreiende Selbstanzeige zukünftig auch faktisch handhabbar ist.

Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre zu Gunsten Letzt zu begrüßen, wenn eine gesetzliche Klarstellung erfolgt, dass die Neuregelungen nur auf Selbstanzeigen anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2014 abgegeben werden.