

Freie Universität Berlin, Prof. Dr. Frank Hechtner,
Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre, Garystraße 21, 14195 Berlin

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
Frau MdB Ingrid Arndt-Brauer
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Prof. Dr. Frank Hechtner
Garystraße. 21
14195 Berlin

Telefon 030 - 838 522 13
Fax 030 - 838 4 522 13
E-Mail frank.hechtner@fu-berlin.de
Internet www.fu-berlin.de/steuern

Berlin, 11.11.2014

Einladung zur Anhörung am 12.11.2014

Sehr geehrte Frau Abgeordnete Arndt-Brauer,

ich bedanke mich für die Einladung zur Anhörung am 12.11.2014 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung. Vorab darf ich Ihnen ausschließlich per Mail meine Stellungnahme senden.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Frank Hechtner

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung auf BT-Drucks. 18/3018

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein

1.1. Zur Beibehaltung der Selbstanzeige

Der Gesetzentwurf sieht unterschiedliche Änderungen im Bereich des Steuerstrafrechts und der Selbstanzeige vor. Konkret soll mit dem Gesetzentwurf das Instrument der Selbstanzeige verschärft werden. Daneben werden mit dem Gesetzentwurf Änderungen bei den Ausschlusstatbeständen für die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige vorgesehen. Insofern handelt es sich beim dem Gesetzentwurf auch um ein Korrekturgesetz zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, **damit das Instrument der Selbstanzeige auch in der praktischen Anwendung weiterhin handhabbar bleibt.** Insgesamt soll an dem Instrument der Selbstanzeige festgehalten werden. Die wesentlichen Inhalte des Gesetzentwurfes beruhen auf dem Eckpunktepapier der FMK vom 9. Mai 2014 zur Verschärfung der Wirksamkeitsvoraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige.

Es ist insgesamt zu begrüßen, dass die FMK im Gemenge unterschiedlicher Positionen zur Selbstanzeige einen einheitlichen Beschluss gefasst hat, die Selbstanzeige zu verschärfen, andererseits an dem Instrument weiterhin festzuhalten. Dieser politische Konsens wird von dem Gesetzentwurf aufgenommen und sollte auch im Rahmen der weiteren politischen Beratungen beachtet werden. **Vor diesem Hintergrund ist die allgemeine Stoßrichtung des Gesetzes positiv zu bewerten.** Dies muss nicht zwangsweise bedeuten, dass sich der Gesetzgeber für oder gegen das Instrument der Selbstanzeige „auf alle Ewigkeit“ entscheidet. In der politischen Diskussion wurden hierzu sehr unterschiedliche Meinungen vertreten. **Gleichwohl ist es m.E. sachgerecht, Änderungen (Verschärfungen) bei diesem Instrument behutsam und mit Augenmaß für den praktischen Umgang umzusetzen, ohne dass hierbei das Instrument der Selbstanzeige „verwässert“ wird. Diesem Erfordernis wird der Gesetzentwurf abseits der Kritik im Detail gerecht.**

Erst nach einer etwaigen Verschärfung des Instruments kann überhaupt sachgerecht beurteilt werden, inwieweit - auch mit langfristiger Perspektive im Hinblick auf den verbesserten Informationsaustausch - an dem Instrument weiterhin festzuhalten ist. Auch muss konstatiert werden, dass der automatische Informationsaustausch noch nicht derart vorangeschritten ist, dass bisher nicht deklarierte Steuerquellen lückenlos aufgeklärt werden können. **Vor diesem Hintergrund bedarf es – jedenfalls in der aktuellen Situation – weiterhin eines Instrumentes, welches „Anreize“ setzt für den Steuerpflichtigen, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren.** Auch sind in der aktuellen Situation die fiskalischen Interessen infolge der Selbstanzeige nicht außer Acht zu lassen. Im Übrigen nimmt das Gesetz notwendige Reparaturen von Problembereichen vor, die seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz entstanden sind.

1.2. Fehlende Evaluierung

Der wesentliche Inhalt des Gesetzes orientiert sich an dem FMK Beschluss. Dieser wiederum beruht auf internen Überlegungen der Länderfinanzbehörden zur Selbstanzeige. Mithin wurde also die Selbstanzeige verwaltungsintern in Grenzen „evaluiert“. Gleichwohl kann dies eine wissenschaftliche Evaluation nicht ersetzen. **Daher ist es zu bedauern, dass in dem Gesetzentwurf nicht vorgesehen wird, das Instrument der Selbstanzeige wissenschaftlich zu evaluieren.** In Deutschland existieren bis dato wenige bis keine Studien dazu, wie das Instrument der Selbstanzeige auf die Entscheidungswirkung Steuerhinterziehung wirkt. Auch bleibt offen, welche persönlichen Faktoren die Steuerhinterziehung erklären können. Weiterhin ist unklar, welche Wirkungen durch eine Verschärfung der Selbstanzeige eintreten. **Die mangelnde wissenschaftliche Bearbeitung dieses Themas liegt nicht zuletzt an der katastrophalen Situation der Datenlage.** Weder werden Daten zur Abgabe der Selbstanzeige systematisch bundesweit einheitlich erfasst, noch stehen die verfügbaren Daten zur wissenschaftlichen Auswertung zur Verfügung. Überdies werden länderspezifische Daten vom Bund nicht veröffentlicht. Vor diesem Hintergrund wäre eine bessere und systematische Datenerfassung wünschenswert.

1.3. Mängel in der Gesetzesbegründung

Die in dem Gesetzentwurf genannte Zahl zu den Mehreinnahmen der Länder wird weder erläutert und noch näher spezifiziert. **Insgesamt bleibt damit die Aussage zu dem Mehraufkommen eher nebulös, was sie angreifbar macht.** So wären Angaben zur Fallzahl der Selbstanzeige gestaffelt nach den Größen gem. § 398a AO -neu- wünschenswert gewesen, um jedenfalls grob eine Größenordnung zu plausibilisieren.¹ **Jedenfalls in der kurzen Sicht dürften sich m.E. aus dem Gesetzentwurf Verhaltensreaktionen der Steuerpflichtigen ergeben, die wohl fiskalisch nicht unbedeutend sind.** Gleiches gilt für kurzfristige „Verhaltensanpassungen“ der Steuerpflichtigen mit Blick auf die Entscheidungswirkung zur Selbstanzeige, die bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes eintreten könnten.

Die Aussagen des Nationalen Normenkontrollrates (NKR) beziehen sich wohl noch auf die Fassung des Referentenentwurfs (alte Fassung). Jedenfalls ist nicht ersichtlich, dass nun in Fällen ohne Selbstanzeige für die zurückliegenden zehn Jahre statt bisher fünf Jahre zu ermitteln ist (so NKR auf Seite 20). Vor diesem Hintergrund wäre zu überprüfen, ob der NKR nun zu einer anderen Meinung hinsichtlich des Erfüllungsaufwands für die Verwaltung kommt.

Die Verlängerung der Berichtigungspflicht war ein Anliegen aus der Verwaltung, so dass diese nun über einen Zeitraum von 10 Jahren Angaben des Steuerpflichtigen bei Abgabe der Selbstanzeige bekommt. Insofern dürfte ein erheblicher Teil des Ermittlungsaufwandes entfallen. **Demgegenüber steht weiterhin das Erfordernis der vollumfänglichen Kontrolle dieser Angaben.** Hiervon hängt es schließlich ab, ob die Selbstanzeige vollumfänglich anerkannt wird. Derartige Kontrollen und Überprüfungen fallen m.E. nicht einfacher aus, wenn „fremde“ Daten kontrolliert werden. Auch wird es nun bedeutender, ob innerhalb der 10-Jahresfrist nun Fehler vorliegen, die die Wirksamkeit der Selbstanzeige betreffen. **M.E. ist es daher kritisch zu hinterfragen, ob wirklich eine Reduktion der Bürokratiekosten bei der Verwaltung eintritt (vgl. Gesetzentwurf, Seite 2, Gliederungspunkt E.2).**

¹ Vgl. Fn. 14 für eine erste Einschätzung der Größenordnung.

So ist auch plausibel zu argumentieren, dass jedenfalls in der kurzen Sicht eine steigende Arbeitsbelastung bei der Verwaltung zu konstatieren ist, was Auswirkungen auf die personelle Ausstattung der Finanzbehörden entfalten kann.

2. Verlängerung der Berichtigungspflicht (§ 371 Abs. 1 AO)

Der Gesetzentwurf sieht vor, die Berichtigungspflicht der falschen Angaben auszudehnen. Die strafrechtliche Verjährungsfrist differenziert (derzeit) nach dem Grad der Steuerhinterziehung. Während für den einfachen Fall die strafrechtliche Verjährungsfrist 5 Jahre beträgt, erhöht sich diese auf 10 Jahre für den Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung. Diese rechtsdogmatische Unterscheidung findet sich in der steuerlichen Festsetzungsfrist nicht, die bei 10 Jahren liegt.

Nach dem bisherigen Wortlaut des § 371 Abs. 1 Satz 1 AO betraf die Berichtigungspflicht alle unverjährten Steuerstraftaten. Bei der einfachen Steuerhinterziehung ist somit die Berichtigungspflicht auf 5 Jahre beschränkt. Soll nun tendenziell ein Gleichlauf mit der 10-jährigen Festsetzungsfrist erreicht werden, damit für die gesamte Frist Angaben vom Steuerpflichtigen getätigt werden müssen, bieten sich unterschiedliche Lösungswege an:

- Zum einen könnte die strafrechtliche Verjährungsfrist in der AO in den Fällen der einfachen Steuerhinterziehung auf 10 Jahre angehoben werden. Diese Variante hatte die FMK und auch der bisherige Referentenentwurf vorgesehen. Hierbei ist zu bemerken, dass eine derartige Anhebung dann auch Fälle betrifft, in denen keine Selbstanzeige erstattet wird. Auch stünde dann die spezielle strafrechtliche Verjährungsvorschrift der AO nicht mehr im rechtsdogmatischen Gleichklang mit ähnlich gelagerten Straftaten nach § 78 StGB (z.B. Betrug). Ob ein solcher Gleichklang allerdings verfassungsrechtlich geboten ist, ist kritisch zu hinterfragen.
- Die andere Variante setzt an dem Erfordernis zur wirksamen Selbstanzeige an. Hierzu wird konkret bestimmt, für welchen Zeitraum eine Korrektur vorzunehmen ist. Diese Variante wird nun im Gesetzentwurf favorisiert. Hierzu wird in § 371 Abs. 1 Satz 1 AO die zeitliche Beschreibung der Steuerstraftaten entfernt („unverjährt“). Insofern erstreckt sich die Berichtigungspflicht nach § 371 Abs. 1 Satz 1 AO (vorerst) auf alle Steuerstraftaten, unabhängig von der Frage der Verjährung. Der neue § 371 Abs. 1 Satz 2 AO schränkt nun den unbestimmten Zeitbegriff in Satz 1 ein, indem entweder auf die unverjährten Steuerstraftaten oder die Steuerstraftaten der letzten 10 Jahren abgestellt wird. Bei Letzteren sind wohl dann die verjährten und die unverjährten Steuerstraftaten angesprochen. Es gilt hierbei jeweils die längere Frist. Insofern wird eine neue (fiktive) Berichtigungsfrist eingeführt, die nicht variabel ist und sich an dem Kalenderjahr orientiert. Auch mit diesem Verfahren können Fälle vorkommen, in denen die neue Frist nicht deckungsgleich mit der Festsetzungsfrist ist, die u.U. länger ausfällt.² In einem solchen Fall müssten die Finanzbeamten die Besteuerungsgrundlagen dann wieder „selber“ ermitteln. Gleichwohl dürfte die neue Frist gegenüber dem bisherigen Verfahren deutlich „näher“ an der Festsetzungsfrist liegen.

² Dies insbesondere dann, wenn die Festsetzungsfrist für ausländische Kapitalerträge nach § 170 Abs. 6 – neu AO deutlich ausgeweitet wird.

Dem Wortlaut kann nicht entnommen werden, wie die Frist zu berechnen ist. Ausgangspunkt nach der Gesetzesbegründung soll die Abgabe der Selbstanzeige sein. Hierbei ist allerdings wohl nicht auf einen Zeitraum von genau 10 Jahren abzustellen, sondern auf die letzten (ggf. auch nur angebrochenen) Kalenderjahre. Auch ist unklar, ob die Frist ab Abgabe der Selbstanzeige oder mit Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige zu berechnen ist. Nur erstes kann gemeint sein, andernfalls würde sich die Frist in die Zukunft verschieben, was nicht gewollt sein kann. **Es sollte insgesamt in das Gesetz aufgenommen werden, wie sich die Frist ermittelt, denn diese Frage ist erheblich für die Beurteilung, ob die Selbstanzeige wirksam ist.**

Insgesamt haben beide Varianten ihre Stärken und Schwächen. **M.E. ist die Entscheidung zugunsten einer Variante vornehmlich eine politische Entscheidung. Die Bundesländer haben keine Einwände gegen die Änderung zum Referentenentwurf erhoben.** Auch ist anzumerken, dass es primär nicht die Frage in der politischen Diskussion war, ob die Strafverfolgungsverjährung erhöht wird, sondern mit welchem Instrument die Berichtigungspflicht ausgeweitet wird. Offenkundig führt auch die nun im Gesetzentwurf vorgeschlagene Methode zu dem gewollten Ergebnis. **Vor dem Hintergrund der dargestellten Abwägung und aus Gründen des politischen Verhandlungsprozesses sollte daher die im Gesetzentwurf gefundene Lösung so umgesetzt werden.**

Hierbei ist allerdings anzumerken, dass es zukünftig deutlich komplexer wird, den Anforderungen für die wirksame Selbstanzeige zu genügen. Dies ist offenkundig politisch so gewollt. Es ist daher möglich, dass in vielen Fällen latent unwirksame Selbstanzeigen entstehen, da beide Seiten nicht in der Lage sind, punktgenau den „wahren“ Wert der nicht deklarierten Einkünfte zu ermitteln.³ Unklar bleibt, wie in diesen Fällen dann vorzugehen ist und inwieweit in solchen Fällen eine Schätzung als „tatsächliche Verständigung“ anzuerkennen ist, auch wenn zeitlich nachgelagert sich neue Erkenntnisse ergeben.

3. Veränderung der Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO

3.1. Sachlicher und zeitlicher Umfang der Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a, c AO

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass bei den Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a, c AO konkret bestimmt wird, dass sich diese nur auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung erstrecken. Durch den neuen § 371 Abs. 2 Satz 2 AO wird somit das Vollständigkeitsgebot für die Korrektur nach § 371 Abs. 1 AO für alle unverjährten (bzw. innerhalb der letzten 10 Jahre begangenen) Steuerstraften durchbrochen. Die Ausschlussstatbestände erstrecken sich daher sachlich und zeitlich nur noch auf die in dem Bescheid bzw. der Außenprüfung angesprochenen Zeiträume und Steuerarten. Inwieweit eine derartige Sichtweise sich bereits aus der Rechtslage vor Inkrafttreten der Neuerung ergeben hat, wird in der Literatur nicht einheitlich bewertet. Die Finanzverwaltung hat die bisherige Rechtslage zur Sperrwirkung wohl umfassend

³ Vgl. Hechtner, NWB 2014, S. 2994.

ausgelegt. Sobald nur eine Steuerstraftat von der Außenprüfung erfasst war, sollten alle Steuerstraftaten derselben Steuerart „gesperrt“ sein.⁴

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Änderung eine Beschränkung der umfassenden Sperrwirkung darstelle. Aus dem reinen Wortlaut heraus kann dem gefolgt werden. Gleichwohl ist anzumerken, dass im Gesetzgebungsverfahren zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz m.E. nicht ersichtlich war, dass der Gesetzgeber damals eine vollumfassende Sperrwirkung, die über den sachlichen und zeitlichen Umfang einer Außenprüfung hinaus geht, in dieser Form umsetzen wollte. Vor diesem Hintergrund kann die Neuregelung als Einschränkung der Sperrgründe verstanden werden, gleichwohl sorgt sie für Rechtsklarheit in der Praxis. **Die Änderung ist somit zu begrüßen. Es sollte allerdings klargestellt werden, dass die Neuregelung erst ab 2015 gilt und bis Ende 2014 eine solche Rechtsfolge nicht aus dem Gesetz zu entnehmen war.**

3.2. Lohnsteuer- und Umsatzsteuer-Nachschaue als Sperrgrund

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e AO wird die Lohnsteuer- und die Umsatzsteuer-Nachschaue als neuer Sperrgrund aufgenommen. Bisher war unklar, ob diese Sachverhalte bereits unter die bisherigen Sperrgründe gefallen sind (Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung).⁵ In der Praxis dürfte die Problematik eher untergeordnete Bedeutung haben, da ohnehin „gleitend“ zur Außenprüfung übergegangen werden kann. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass es sich um eine Erweiterung der Sperrgründe handeln soll. **M.E. kann dies im Umkehrschluss nur so gedeutet werden, dass nach der bisherigen Rechtslage die Lohnsteuer- und Umsatzsteuer-Nachschaue keine Sperrwirkung ausgelöst haben.**

Es ist zu bemängeln, dass die Bundesregierung hierzu wohl keine Klarheit schaffen will, diesen Aspekt selber nicht anspricht, sondern vielmehr Rechtsunsicherheit entstehen lässt und abwarten will, wie in dieser Frage möglicherweise in Zukunft die Gerichte entscheiden werden.⁶ Es wäre

⁴ Vgl. Finanzministerium NRW vom 05.05.2011, S 0702 - 8 - V A 1, Punkt 2.1, „Unklar ist, in welchem Umfang die Sperrwirkung der Prüfungsanordnung greift. Der Gesetzgeber hat hierzu keine Angaben gemacht. Bislang war herrschende Meinung, dass der Umfang der Sperrwirkung durch den Inhalt der Prüfungsanordnung bestimmt wird. Die neue Formulierung der Norm lässt aber den Schluss zu, dass die Sperrwirkung nunmehr für alle zur Selbstanzeige gebrachten Steuerstraftaten greift, wenn auch nur eine der Taten Gegenstand der Prüfungsanordnung ist.“

⁵ In der Literatur wurde dies m.E. zutreffend eher kritisch gesehen, vgl. z.B. Geuenich, NWB 2014, S. 2764. Andere Ansicht die Finanzverwaltung, vgl. Finanzministerium NRW vom 05.05.2011, S 0702 - 8 - V A 1, Punkt 2.1, „Da der Begriff „steuerliche Prüfung“ nicht konkretisiert wurde, fallen grundsätzlich auch solche Prüfungen im Besteuerungsverfahren darunter, für die eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO nicht erforderlich ist (z.B. die Umsatzsteuer-Nachschaue).“

⁶ Vgl. die Frage des Abgeordneten Richard Pitterle auf BT-Drucks. 18/2832, „Inwieweit sieht die Bundesregierung infolge der geplanten Änderungen durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung die Notwendigkeit von zusätzlichen personellen Ressourcen bei der Finanzverwaltung, und inwieweit erstrecken sich die geltenden Sperrwirkungen des § 371 Absatz 2 Nummer 1 AO (Ausschlussstatbestände der Straffreiheit) bereits auf Steuer-Nachschaue, auch vor dem Hintergrund, dass die diesbezüglich geplante Ausweitung der Sperrgründe auf die Steuer-Nachschaue erst ab dem Veranlagungszeitraum 2015 gelten soll und nicht als Klarstellung im Gesetzentwurf ausgewiesen wird (bitte begründen)?“ und hierzu die Antwort der Bundesregierung, „Dem BMF liegen über die in der allgemeinen Begründung des Regierungsentwurfs enthaltenen Äußerungen keine weiteren Erkenntnisse vor. Nach § 371 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c AO tritt Straffreiheit u. a. nicht ein, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist. Zu der Frage, ob z. B. eine Umsatzsteuer-oder Lohnsteuer-Nachschaue als steuerliche Prüfung in diesem Sinne gilt, liegt

daher zu begrüßen, wenn in das Gesetz aufgenommen wird, dass die Lohnsteuer- und Umsatzsteuer-Nachschau als Sperrgrund erst ab 2015 gelten.

Auch die Gesetzesbegründung lässt keinen anderen gesetzgeberischen Willen erkennen. Sollte der Gesetzgeber einen anderen Willen haben, so müsste dieser klarer zum Ausdruck kommen.

3.3. **Ausschluss der Selbstanzeige bei besonders schwerer Steuerhinterziehung und ab 25.000€**

Für Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung oder bei einer Hinterziehung ab 25.000€ wird die Rechtsfolge Straffreiheit durch eine Selbstanzeige zukünftig völlig ausgeschlossen. Bisher durfte dies im Falle der besonders schweren Steuerhinterziehung infolge des Überschreitens der Grenze von 50.000€ (Steuerverkürzung in großem Ausmaß) auch schon gewesen sein. Trotz Ausschluss der Selbstanzeige ist weiterhin das Absehen von der Strafverfolgung nach § 398a AO möglich.

Insgesamt ist die Änderung zu begrüßen.⁷ Die geplante Änderung führt zu einer deutlichen Verschärfung des Instruments der Selbstanzeige.⁸ **Auch steigert der Ausschluss der Selbstanzeige in besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung m.E. die Akzeptanz des Instruments der Selbstanzeige und das damit verbundene Gerechtigkeitsgefühl.** Es steht allerdings dem Gesetzgeber frei und ist zu diskutieren, auch den Anwendungsbereich des § 398a AO auf einen Höchstbetrag zu begrenzen (so z.B. ab 1 Mio. €).

Es ist allerdings anzumerken, dass die beabsichtigte Verschärfung nur dann m.E. gerechtfertigt ist, wenn weiterhin Berichtungen nach § 153 AO auch in größerem Umfang anerkannt werden.

Jedenfalls kann nicht aus der reinen Höhe einer Berichtigung geschlossen werden, dass in einem solchen Fall stets der Vorsatz zur Hinterziehung vorgelegen hat. Vielmehr ist eine Absolutgröße zu relativieren. Auch ist auf den § 378 AO mit der Möglichkeit einer entsprechenden Selbstanzeige hinzuweisen. Die Lohnsteuerkorrektur z.B. in einem Konzern mit 1.000 Mitarbeitern, bei denen fälschlicherweise ein Sachbezug angenommen wurde und nicht der Lohnsteuer unterworfen wurde, kann auch bereits größere Summe annehmen, ohne dass hierdurch automatisch eine Hinterziehung (subjektiver Tatbestand) anzunehmen ist.⁹ Vielmehr ist hier der Bereich des § 153 AO (Berichtigung von Erklärungen) betroffen, in denen ein fehlerhaftes Verhalten (Fahrlässigkeit) zu einer Korrektur führt. Insofern kann eine Absolutgrenze nicht die praktische Frage per se klären, ob Absicht (direkter Vorsatz 1. Grades), direkter Vorsatz (2. Grades) oder bedingter Vorsatz vorliegt. Alle Formen können

noch keine höchstrichterliche Entscheidung vor. In der Fachliteratur werden dazu unterschiedliche Auffassungen vertreten. Durch die vorgesehene Erweiterung der Ausschlusstatbestände in § 371 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe e AO wird nunmehr ausdrücklich geregelt, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige in der Zeit nicht möglich ist, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist.“

⁷ Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass zukünftig die Flucht in das Strafverfahren – jedenfalls monetär – günstiger sein könnte. Dies ist aber vornehmlich eine individuelle Wertung des Betroffenen und sollte daher für die Frage der Verschärfung der Selbstanzeige nicht entscheidend sein.

⁸ Ein Ausschluss ab 25.000€ einer Selbstanzeige wird indes bei der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO nicht vorgenommen. Zutreffend weist Herrmann darauf hin, dass zukünftig noch stärker um den Vorsatz dann gestritten werden könnte. Vgl. Herrmann, PStR 2014, S. 200.

⁹ Vgl. Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, S. 69; Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 3. Auflage. Seite 188, 230.

nach herrschender Literaturmeinung dem subjektiven Straftatbestand genügen.¹⁰ Das Überschreiten einer relativen und/oder absoluten Grenzen kann allerdings eine gewisse Indizwirkung entfalten. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht des BGH, Sinn und Zweck der Vorschrift des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gebieten, eine steuerrechtliche Anzeige- und Berichtigungspflicht aus dieser Vorschrift auch dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Abgabe der Steuererklärung nicht gekannt, aber billigend in Kauf genommen hat, und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, dass die Angaben unrichtig sind.¹¹ In der Literatur wird diese Ansicht allerdings sehr kritisch gesehen, so dass sich eine Anwendung von § 153 AO in den Fällen der bedingt vorsätzlichen Falscherklärung nicht ergeben soll, hingegen aber bei Leichtfertigkeit und Fahrlässigkeit.¹²

3.4. Voranmeldesteuern

Der Gesetzentwurf sieht mit dem neuen § 371 Abs. 2a AO eine Durchbrechung des Vollständigkeitsgebots für Anmeldesteuern vor. **Insofern kommt es zu einer Entschärfung der bisherigen Regelung. Gleichwohl ist die beabsichtigte Änderung zu begrüßen. Sie zeigt, dass der Gesetzgeber mit Augenmaß die Selbstanzeige intern evaluiert hat.** Gerade im Bereich der Voranmeldesteuern in größeren Unternehmen dürfte es an der Tagesordnung sein, dass die Komplexität des Steuerrechts zu Fehlern führt, die sich auf die Anmeldesteuern auswirken. Hierbei dürfte es auch schon fraglich sein, inwieweit die subjektiven Tatbestände einer Steuerhinterziehung vorliegen. **Insgesamt wird durch die beabsichtigte Änderung damit m.E. in Teilen das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz „repariert“, so dass es der praktischen Anwendung genügt.**

Zu der geplanten Änderung ist anzumerken, dass der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen ist, wieso die Sonderregelung nur die Umsatzsteuervor- oder die Lohnsteueranmeldung betrifft. Daneben existieren weitere Bereiche, die mit einem Anmeldeprozess belegt sind (Kapitalertragsteuer, Luftverkehrsteuer, Versicherungsteuer usw.). Auch bei diesen Steuern könnten sich ähnliche Probleme ergeben. Auch erfolgt keine Beschränkung auf den Anmeldezeitraum. Die Anmeldung der Lohnsteuer im Quartal ist also begünstigt, wohingegen die monatliche Anmeldung der Kapitalertragsteuer nicht begünstigt ist. **Der Gesetzgeber sollte daher überlegen, ob die Fallgruppen in § 371 Abs. 2a AO ausgeweitet werden. Sollte dies nicht politisch gewollt sein, sollte begründet werden, wieso nur Ausnahmen bei der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer existieren.** Die selektive Auswahl einzelner Steuerarten könnte letztendlich auch Fragen der steuerlichen Gleichbehandlung betreffen.

Die Sonderregelungen hinsichtlich der Korrekturmöglichkeiten gelten nach § 371 Abs. 2a Satz 3 AO nicht für Steueranmeldungen (Steuererklärungen) für das Kalenderjahr. **Zwar ist bei diesen Sachverhalten ein geringer Zeitdruck zu erwarten, gleichwohl können sich auch hier ähnliche Probleme wie bei den monatlichen Steuervoranmeldungen ergeben. Es wäre daher zu überlegen, ob der Ausschluss der Steueranmeldungen für das Kalenderjahr nicht komplett zu streichen ist.** So ist zu vermuten, dass auch bei Jahreserklärungen entsprechende Korrekturen aufgrund der

¹⁰ Vgl. Wiese, in: Wannemacher, Steuerstrafrecht, 6. Auflage, § 370 Rz. 397.

¹¹ Vgl. BGH, Beschluss vom 17. März 2009 – 1 StR 479/08 –, BGHSt 53, 210-221, Rz. 20; ferner Wessing, in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rz. 214.

¹² Vgl. Kürzinger, in: Wannemacher, Steuerstrafrecht, 6. Auflage, § 370 Rz. 164.

Komplexität notwendig werden können, die sich außerhalb von § 153 AO bewegen. In Bezug auf die Jahresanmeldung wird lediglich die Notwendigkeit der Korrekturen für nachfolgende Zeiträume (z.B. monatliche Voranmeldungen) nicht vorgeschrieben. Bei einer Ausweitung auf Jahresanmeldungen könnte zudem als restringierendes Element vorgesehen werden, dass die entsprechende Erleichterung bei der Korrektur nur für einen bestimmten Zeitraum gilt (z.B. ein Jahr). Auch ist hinsichtlich der Systematik zu berücksichtigen, dass die beabsichtigte Regelung die vierteljährliche Lohnsteueranmeldung begünstigt, die Jährliche hingegen nicht. Bei beiden Formen dürfte allerdings ein möglicher Zeitdruck eher untergeordnet sein. **Sollte dagegen dem Zeitdruck bei monatlichen Anmeldungen stärker Rechnung getragen werden, dann wäre zu überlegen, ob die Sonderregelungen lediglich nur für monatliche Anmeldungen gelten sollten.**

4. Zinsen

Nach § 371 Abs. 3 AO sind zukünftig neben den hinterzogenen Steuern auch die entsprechenden Zinsen vorab zu entrichten. **Dies stellt eine weitere Verschärfung dar. Aus Gesprächen mit der Praxis ist m.E. nicht davon auszugehen, dass die Entrichtung der Zinsen (nachträglich) bisher zu Problemen geführt hat.** Vielmehr führt die Verschärfung nun dazu, dass auch die Höhe der Zinsen exakt im vorab zu berechnen ist und dann vermutlich mit einem Sicherheitsaufschlag zu versehen ist. Auch wird man Abweichungen bei der Vorabentrichtung der Steuern (bis zu 4%) ebenfalls in gleicher Höhe bei den Zinsen akzeptieren müssen, ohne dass die Selbstanzeige diesbezüglich gefährdet ist. **Sollte an dieser Regelung festgehalten werden, erscheint es sinnvoll, in den Abschlussbericht mitaufzunehmen, dass geringfügige Abweichungen bei der Höhe der Zinsen die wirksame Selbstanzeige nicht gefährden.**¹³

Das Erfordernis zur Entrichtung der Zinsen gilt nur bei der Selbstanzeige, nicht hingegen bei der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO und der Korrektur gem. § 371 Abs. 2a AO (Anmeldesteuern). **Die Ausnahmen sind zu begrüßen. Gleichwohl stellt sich dann m.E. erst recht die Frage, wieso die Zinsen bei der wirksamen Selbstanzeige vorab zu entrichten sind.** Auch ist hierbei zu berücksichtigen, dass die endgültige Zinsfestsetzung ohnehin erst nach endgültiger Zahlung der Steuern erfolgen kann.

5. Absehen von der Verfolgung

Die Neufassung des § 398a AO sieht nun eine Staffelung des Zuschlags nach der hinterzogenen Steuer vor. Die Staffelung erfolgt als echter Stufentarif, so dass mit Überschreiten einer Stufe der volle Betrag der höheren Stufe zuzurechnen ist. M.E. begegnet der Stufentarif keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, da bereits in Analogie zur Einkommensteuerbelastung mögliche Fragen bei den Grenzbelastungen jeweils der Durchschnittsbelastung untergeordnet wurden. Gleiches gilt für ökonomisch äquivalente Fragestellungen im Zusammenhang mit Freigrenzen.

¹³ So bereits auf BT-Drucks. 17/5067(neu), S. 19, zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz.

Die Staffelung stellt eine Verschärfung der bisherigen Regelung dar. Auch findet der § 398a AO nun bereits ab 25.000€ Anwendung bzw. bei besonders schwerer Steuerhinterziehung. Die Verschärfung ist zu begrüßen. Es liegt im politischen Entscheidungsprozess, inwieweit die Anwendung des § 398a AO auch auf eine Höchstgrenze zu limitieren ist. Es ist jedoch anzumerken, dass § 398a AO in der praktischen Anwendung bisher wohl eher eine untergeordnete Rolle spielt, so dass die angedachten Verschärfungen wohl auch nur eine geringe Fallzahl künftig betreffen werden.¹⁴

Im Hinblick auf die ökonomische Bedeutung der Änderung und die praktische Anwendung des § 398a AO ergeben sich allerdings diverse Fragestellungen, **die leider von dem Gesetzentwurf nur unvollständig adressiert werden:**

- **Leider nennt der Gesetzentwurf keine Zahlen, wie sich die Verschärfung des § 398a AO auf den Anwenderkreis auswirken wird.** Hierzu wäre von Bedeutung, in wie vielen Fällen bereits unter der bisherigen Rechtslage die neue Grenze von 25.000€ überschritten wurde.
- **Es ist weiterhin unklar, welche Rechtsnatur der zusätzliche Geldbetrag hat.** Der mitunter als Strafzuschlag benannte Geldbetrag soll ja gerade eben keine „Strafe“ darstellen, gleichwohl aber ökonomisch als solche verstanden werden. Gleichwohl soll der Geldbetrag zukünftig auf Geldstrafen angerechnet werden können (§ 398a Abs. 4 AO).
- **Offen bleibt weiterhin, ob die § 398a AO täter- oder tatbezogenen zu verstehen ist.** In der Literatur wird Letzteres vertreten. Dies entspricht wohl auch dem Willen des Gesetzgebers. Der Zuschlag ist daher pro Tat nur einmal zu entrichten (so wohl auch die Gesetzesbegründung).
- **Weiterhin bleibt unklar, ob der neue § 398a Abs. 3 AO konstitutiv oder deklaratorisch ist.** Da es sich um eine Neuaufnahme handelt, kann m.E. nur davon ausgegangen werden, dass die Regelung zum Strafverbrauch als Neuregelung erst ab 2015 gilt und nicht bereits die geltende Rechtslage beschreibt.¹⁵ Auch die Gesetzesbegründung lässt keinen anderen gesetzgeberischen Willen erkennen. Sollte der Gesetzgeber einen anderen Willen haben, so müsste dieser klarer zum Ausdruck kommen.
- **Auch sollte stärker verdeutlicht werden, wie die Grundlage für den Geldbetrag zu ermitteln ist, nachdem die Beispiele in dem Referentenentwurf für deutliche Verwirrung gesorgt haben.** Nach bisherigem Verständnis ist davon auszugehen, dass bei mehrjähriger Steuerhinterziehung die Staffelung für jede einzelne (jährliche) Tat gilt. **Eine Addition erfolgt m.E. bisher nicht.** Die dargestellte Frage bestimmt maßgeblich, welche Stufe anzuwenden ist. Eine tatbezogene Sichtweise ist jedenfalls deutlich günstiger für den Steuerhinterzieher über mehrere Jahre. Unter dem Regime der Abgeltungsteuer müssen bei einer Hinterziehung Kapitaleinkünfte von 100.000€ (nach Sparer-Pauschbetrag) vorliegen, um überhaupt in den Anwendungsbereich nach § 398a AO zu gelangen. Bei der Grenze nach § 398a AO von 100.000€ wären es schon 400.000€ an Kapitaleinkünften. Erfolgt eine Addition und erfolgt eine Hinterziehung über 10 Jahre, dann lägen die Grenzen lediglich bei einem Zehntel, mithin also 10.000€ bzw. 40.000€.

¹⁴ Die Bundesregierung gibt an, dass im Jahr 2012 lediglich 89 Fälle von § 398a AO betroffen waren. Das Aufkommen aus dem Zuschlag betrug lediglich 756.056. Vgl. BT-Drucks. 18/1128, S. 49.

¹⁵ Andere Ansicht die Finanzverwaltung, vgl. Finanzministerium NRW vom 05.05.2011, S 0702 - 8 - V A 1, Punkt 4., „Die Vorschrift des § 398a AO ist zwar dem § 153a StPO nachempfunden, führt aber im Gegensatz zu dieser Norm zu keinem Strafklageverbrauch.“

Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber bei den genannten strittigen Punkten noch für mehr Klarheit sorgen würde. Inwieweit bei der Bemessungsgrundlage nach § 398a AO eine Addition vorzunehmen ist, ist m.E. vornehmlich politisch zu entscheiden.

6. Anwendungsregelung

Der Gesetzentwurf enthält leider keine speziellen Ausführungen zur Erstanwendung der Neuregelung mit Bezug zur Selbstanzeige. Demgegenüber wurde noch mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (BT-Drucks. 17/4182) in § 24 Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung explizit dargelegt, wann die Neuregelung gilt. Nunmehr ergibt sich der Anwendungsbereich einzig über Artikel 3. Es könnte in Zukunft Fragen entstehen bei Fällen, in denen die Selbstanzeige kurz vor Jahresende eingeht, aber erst im neuen Jahr bearbeitet wird, inwieweit noch die alte Rechtslage gültig ist. Diese Problemstellung könnte sich dann auch für gestaffelte Selbstanzeigen ergeben. **M.E. erscheint es daher zweckdienlich, explizit in das Gesetz aufzunehmen, dass sämtliche (wirksamen) Selbstanzeigen (auch gestaffelte), die in 2014 noch eingehen werden, der alten Rechtslage unterliegen.**

Berlin, den 11.11.2014

Prof. Dr. Frank Hechtner