



## Wortprotokoll der 25. Sitzung

### Finanzausschuss

Berlin, den 12. November 2014, 12:00 Uhr  
Berlin, Jakob-Kaiser-Haus  
Sitzungssaal 1.302

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

## Öffentliche Anhörung

### Tagesordnungspunkt

Seite 8

Gesetzentwurf der Bundesregierung

**Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der  
Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur  
Abgabenordnung**

**BT-Drucksache 18/3018**

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz  
Haushaltsausschuss

**Gutachtlich:**  
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss

Tagungsbüro



Deutscher Bundestag

**Sitzung des Ausschusses Nr. 07 (Finanzausschuss)**  
Mittwoch, 12. November 2014, 12:00 Uhr

**Anwesenheitsliste**

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift
<u>CDU/CSU</u>		<u>CDU/CSU</u>	
Feiler, Uwe		Brackmann, Norbert	.....
Flosbach, Klaus-Peter		Brehmer, Heike	.....
Güntzler, Fritz		Brinkhaus, Ralph	.....
Gutting, Olav		Durz, Hansjörg	.....
Hauer, Matthias		Harbarth Dr., Stephan	.....
Horb, Margaret		Helfrich, Mark	.....
Karliczek, Anja		Hirte, Christian	.....
Koob, Markus		Hirte Dr., Heribert	.....
Kudia, Bettina		Kalb, Bartholomäus	.....
Lerchenfeld, Philipp Graf		Lenz Dr., Andreas	.....
Michelbach Dr. h.c., Hans		Linnemann Dr., Carsten	.....
Middelberg Dr., Mathias		Mattfeldt, Andreas	.....
Murmann Dr., Philipp		Nick Dr., Andreas	.....
Radwan, Alexander		Riebsamen, Lothar	.....
Schindler, Norbert		Selle, Johannes	.....
Steffel Dr., Frank		Viesehon, Thomas	.....
Stetten, Christian Frhr. von		Wanderwitz, Marco	.....
Tillmann, Antje		Whittaker, Kai	.....

Stand: 7. November 2014  
Referat ZT 4 - Zentrale Assistenzdienste - Luisenstr. 32-34 Tel.030227-32659 Fax: 030227-36339



Tagungsbüro

Seite 2

## Sitzung des Ausschusses Nr. 07 (Finanzausschuss)

Mittwoch, 12. November 2014, 12:00 Uhr

### Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift
<u>SPD</u>		<u>SPD</u>	
Arndt-Brauer, Ingrid		Hartmann, Sebastian	.....
Binding (Heidelberg), Lothar		Jantz, Christina	.....
Daldrup, Bernhard		Krüger Dr., Hans-Ulrich	.....
Hakverdi, Metin		Lauterbach Dr., Karl	.....
Junge, Frank		Mindrup, Klaus	.....
Kiziltepe, Cansel		Poß, Joachim	.....
Petry, Christian		Post, Florian	.....
Schwarz, Andreas		Priesmeier Dr., Wilhelm	.....
Sieling Dr., Carsten		Sawade, Annette	.....
Zimmermann Dr., Jens		Schneider (Erfurt), Carsten	.....
Zöllmer, Manfred		Ziegler, Dagmar	.....
<u>DIE LINKE.</u>		<u>DIE LINKE.</u>	
Claus, Roland		Lay, Caren	.....
Karawanskij, Susanna		Schlecht, Michael	.....
Pitterle, Richard		Wagenknecht Dr., Sahra	.....
Troost Dr., Axel		Zdebel, Hubertus	.....
<u>BÜ90/GR</u>		<u>BÜ90/GR</u>	
Gambke Dr., Thomas		Andreae, Kerstin	.....
Haßelmann, Britta		Dröge, Katharina	.....
Paus, Lisa		Hajduk, Anja	.....
Schick Dr., Gerhard		Kindler, Sven-Christian	.....

Stand: 7. November 2014

Referat ZT 4 - Zentrale Assistenzdienste - Luisenstr. 32-34 Tel.030227-32659 Fax: 030227-36339





112 - 11

Finanzausschuss



Deutscher Bundestag

**Unterschriftsliste  
Fraktionsmitarbeiter**

<u>Name</u>	<u>Fraktion</u>	<u>Unterschrift</u>
Stephan Rochow	CDU/CSU	<i>Rochow</i>
Christian Schmetz	CDU/CSU	.....
Udo Weber	CDU/CSU	.....
Silvia Marenow	CDU/CSU	<i>Marenow</i>
Susanne Kroll	SPD	.....
Gerald Steininger	SPD	.....
Sandra Schuster	DIE LINKE.	.....
Christoph Sauer	DIE LINKE.	<i>C. Sauer</i>
Klaus Seipp	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....
Sandro Maluck	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....

24. September 2014 N:\GLW\_pa7-gl\18. Wahlperiode\Mitarbeiter der Fraktionen - 5400-2\Unterschriftsliste zu Sitzungen.docx



---

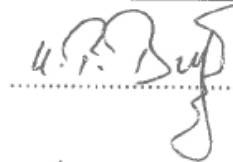
**Unterschriftsliste der Sachverständigen**

Öffentliche Anhörung zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ – BT-Drucksache 18/3018  
(Stichwort: Strafbefreiende Selbstanzeige)

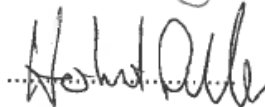
Mittwoch, 12. November 2014, 12.00 bis 14.00 Uhr

---

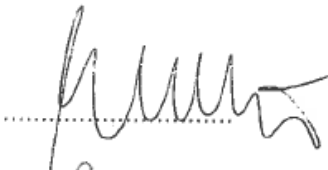
**Buckenberger, Hans-Peter**  
(Finanzamt Verden)

  
.....

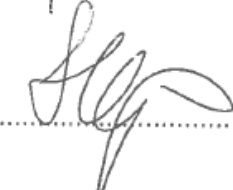
**Bundessteuerberaterkammer**  
Dr. Hartmut Schwab

  
.....

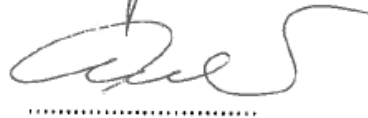
**Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.**  
Berthold Welling

  
.....

**Bundesverband deutscher Banken e. V.**  
Heinz-Udo Schaap

  
.....

**Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.**  
Thomas Eigenthaler

  
.....

**Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.**  
Jürgen Wagner

  
.....

**Hechtner, Prof. Dr. Frank**  
(Freie Universität Berlin)

  
.....



**Henn, Markus**  
(Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland)

*Henn*

**Herrmann, Klaus**  
(Landesamt für Steuern (Rheinland-Pfalz))

*Herrmann*

**Holst, Dr. Berend**  
(Leiter Steuern und Zölle, Volkswagen AG)

*Holst*

**Jäger, Prof. Dr. Markus**  
(Richter am Bundesgerichtshof)

*Jäger*

**Lefarth, Matthias**  
(Stiftung Familienunternehmen)

*Lefarth*

**Mallach, Heinz-Joachim**  
(Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Hagen)

*Mallach*

**Mellinghoff, Prof. Dr. Rudolf (bis 14.30 Uhr)**  
(Präsident des Bundesfinanzhofs)

*Mellinghoff*

**Wehrheim, Frank**

*Wehrheim*

**Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.**

Daniela Jope

*Jope*



## Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

### Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

#### BT-Drucksache 18/3018

Beginn: 12.00 Uhr

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Ich darf alle bitten Platz zu nehmen, damit wir pünktlich beginnen und enden können. Wir haben als Abgeordnete noch eine aktuelle Stunde, und wahrscheinlich haben Sie auch noch ein Restprogramm für den Tag.

Ich begrüße alle hier heute zu der Anhörung, besonders natürlich meine Kolleginnen und Kollegen auch aus benachbarten, befreundeten Ausschüssen. Ich begrüße natürlich die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ auf Bundestagsdrucksache 18/3018 zur Verfügung stellen.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Für die Bundesregierung begrüße ich Herrn Dr. Meister und die Fachbeamten. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder und – soweit anwesend – die Vertreter von Bild-, Ton und Printmedien. Nicht zuletzt darf ich die Zuhörer oben auf der Tribüne begrüßen und hoffe, dass wir eine interessante Anhörung heute haben werden.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Der heutigen Anhörung liegt die eingangs erwähnte Bundestagsdrucksache zugrunde. Mit diesem Gesetzentwurf sollen die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige sowie ein Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen deutlich verschärft werden, um die Steuerhinterziehung

noch konsequenter zu bekämpfen.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden, also bis ca. 14.00 Uhr vorgesehen. Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb um kurze Fragen und knappe Antworten bitten. Die fragstellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden. Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller, auch die der mitberatenden Ausschüsse, im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses bei mir bzw. dem Sekretariat anzumelden.

Die Anhörung wird live im Parlamentsfernsehen im Kanal 2 übertragen und zeitversetzt im Kanal 1 noch einmal heute Abend von 21.00 bis 23.00 Uhr zu sehen sein.

Zur der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen. Ich darf alle bitten, die Mikrophone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt. Diese Mikrophone – kann ich Ihnen sagen – haben den Nachteil, dass Sie direkt ins Mikrofon reinsprechen müssen. Also nicht mich oder den Fragesteller ansehen, weil man sonst leider nichts mehr hört. Das ist meine Erfahrung mit dem Raum. Aber ich denke, auch damit werden wir leben können.

Wir beginnen mit der Anhörung. Der erste Fragesteller ist Herr Dr. Michelbach für die Fraktion der CDU/CSU.

Abg. **Dr. h. c. Hans Michelbach** (CDU/CSU): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Sachverständige, ich habe eine Frage an die





Bundessteuerberaterkammer, Herrn Dr. Schwab, und den Bundesverband der Deutschen Industrie, Herrn Berthold Welling. Mit dem Gesetzentwurf zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung möchte die CDU/CSU-Fraktion die strafbefreiende Selbstanzeige, sowie die Möglichkeit des Absehens von Verfolgungen in besonderen Fällen, beibehalten. Jedoch wollen wir die Voraussetzungen mit einer klaren Anpassung versehen. Diese Verschärfung betrifft insbesondere die Kosten der Selbstanzeige. Wir wollen die strafbefreiende Selbstanzeige aber insgesamt handhabbar, verfassungskonform und rechtssicher gestalten. Wie beurteilen Sie den Gesetzentwurf? Welche Korrekturen, welche Problemstellungen können Sie bei dem Gesetzentwurf erkennen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Schwab von der Bundessteuerberaterkammer, bitte.

Sv **Dr. Hartmut Schwab**

(Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank für die Frage. Wir sind zunächst einmal bei dem Gesetzentwurf sehr zufrieden darüber, dass die Problematik der Anmeldesteuern (insbesondere Umsatzsteuer und Lohnsteuer), was wir ja schon beim Schwarzgeldbekämpfungsgesetz angemerkt haben, wieder zurückgenommen wird und die Teilselbstanzeige in diesem Bereich wieder möglich ist. Dadurch wird das weite Feld der Korrektur der Umsatzsteuer-Voranmeldungen für uns in der Praxis wieder handhabbarer. Klar ist, dass die Selbstanzeige durch die jetzt vorgesehenen Maßnahmen verteuert werden wird. Aber ich denke, dass wir in der Praxis mit dieser Verteuerung leben können, solange es sich um die Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt.

Bei allen anderen Hinterziehungsfällen im unternehmerischen Bereich wird sich bei der Beratung die Frage stellen, ob der Mandant, der sich mit der Bitte an uns wendet, eine Selbstanzeige abzufassen, auch in der Lage sein wird, das noch zu bezahlen. Wenn er dies nicht bezahlen kann, haben wir das Problem, dass wir ihm dann von der Selbstanzeige abraten müssen. Der Steuerberater ist da in einer sehr diffizilen Lage, weil er nach Abraten von der Selbstanzeige im Prinzip das Mandat niederlegen muss.

Die Problematik des Beratungsrisikos haben wir

auch durch die Ausdehnung der Nacherklärung auf zehn Jahre im Bereich der Kapitaleinkünfte. Da wird sich praktisch nicht sehr viel ändern, da wir Steuerberater bei Selbstanzeigen im Kapitaleinkünftebereich – ich habe selber in den letzten Monaten einige angefertigt in meiner Kanzlei – die zehn Jahre bzw. zwölf Jahre, je nachdem wie lange die Festsetzungsverjährung ist, aktuell schon nachreichen. Also für uns wird sich in der Praxis hier nicht sehr viel ändern. Die Problematik ist aber, dass die Unterlagen, insbesondere aus den zurückliegenden Jahren, nur schwer zu beschaffen sind und zum Teil auch nur rudimentär. Ich denke, bei Bankauszügen sind die Ertägeaufstellungen vielleicht da, aber nicht mehr die Grundbelege, sodass gerade bei komplizierteren Voreinkünften etc. die Unsicherheit größer wird. Und wenn der Berichtigungsverbund ausgeweitet wird, wird das Risiko größer. Insgesamt wird die Beratungssituation schwieriger, und es wird für uns risikoreicher, für den Mandanten eine Selbstanzeige abzugeben. Unser Haftungsrisiko wird sich hierdurch steigern. Die Selbstanzeige wird für den Mandanten, nicht nur hinsichtlich der Zuschläge, teurer, sondern auch, hinsichtlich der Beratungsleistung, da viel mehr Zeit, Energie und diffizile Kleinarbeit in die Selbstanzeige investiert werden muss. Meine Bitte wäre es, in der Gesetzesbegründung festzuhalten, dass eine sachgerechte Schätzung trotz des erweiterten Berichtigungsverbundes noch möglich ist. Um also für weit zurückliegende Jahre mit Schätzungen arbeiten zu können, welche grundsätzlich anerkannt werden. Das erleichtert uns die Arbeit, aber auch die der Finanzbehörde bei der Nachprüfung, und es würde sehr viel Streitpotenzial herausgenommen werden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Welling vom Bundesverband der Deutschen Industrie, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Dr. Michelbach. Ganz herzlichen Dank für die Möglichkeit, hier Stellung nehmen zu können. Ich würde vielleicht einen ganz kleinen Rückblick machen, denn das Wesentliche für uns ist eigentlich die Verschärfung im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes gewesen. Dieses hat dazu geführt, dass wir die strafbefreiende Selbstanzeige nur unter



sehr erschwerten Bedingungen vornehmen können, insbesondere im unternehmerischen Bereich, auf welchen ich ja hier angesprochen werde. Der Lauf des Gesetzgebungsverfahrens, in dem weitere Verschärfungen zur strafbefreienden Selbstanzeige vorgenommen werden, ist sicherlich dem politischen Druck aufgrund prominenter Steuerhinterziehungsfälle geschuldet. Diese prominenten Steuerhinterziehungsfälle haben allerdings fast alle eines gemein. Hier wird mit *dolus directus* 1. Grades gehandelt. Das heißt, hier wird – beispielsweise in dem Fall eines Fußballmanagers, den wir sicherlich unmittelbar vor Augen haben – zielgerichtet in der Schweiz Steuer hinterzogen, indem beispielsweise extra Gebühren dafür gezahlt werden, damit keine Kontoauszüge zu ihm kommen etc. Sie sehen ganz klare, zielgerichtete Steuerhinterziehungsfälle.

Jetzt ist für uns die Frage: Wie kann ich das allgemein regeln? Indem ich versuche, eine Regelung zu verschärfen und das gleichzeitig auf den Unternehmensbereich transferiere. Das ist sicherlich die ganz große Schwierigkeit, die wir haben. Diese Trennung zwischen unternehmerischem Bereich auf der einen Seite, in der es ja eigentlich nur um Korrekturen von Fehlern geht, und auf der anderen Seite den sog. klassischen Steuerhinterziehungsbereich beim privaten Steuerbürger. Damit es von vornherein keine Missverständnisse gibt: Der Bundesverband der deutschen Industrie steht ganz klar hinter der Aufdeckung von Steuerhinterziehung – das steht außer Frage. Es geht darum, dieses Problem weiterhin in den Griff zu bekommen. Das Wesentliche ist nur: Wie schaffen wir es, die sog. Kriminalisierung von Fehlern im Unternehmensbereich zu verhindern? Hier sind wir dankbar, dass im Rahmen der Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige eine Lockerung eingetreten ist – zumindest mit Blick auf die Anmeldesteuer. Das heißt, für die Anmeldesteuern werden die Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige entschärft, so dass es hier Korrekturmöglichkeiten gibt. Das würden wir uns natürlich nicht nur für die beiden Anmeldesteuern, die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer, sondern auch für weitere Steuern wünschen, insbesondere für Energiesteuerfragen. Das sind auch Fragen der Versicherungssteuer, der Bauabzugsbesteuerung etc. – alles Themen, bei denen man Funktionen für den Fiskus übernimmt.

In diesem Zusammenhang wäre es für uns wünschenswert, wenn es auch bei der Jahressteuererklärung Korrekturmöglichkeiten geben könnte, insbesondere bei den anschlussgeprüften Unternehmen. Sie müssen sich vorstellen, wir haben dort dauergeprüfte Unternehmen, bei denen die Betriebsprüfer 24 Stunden Zugriff auf die jeweiligen Unternehmensdaten haben. Dies teilweise in Prüfungszeiträumen, die sich anschließen, teilweise sind Prüfungen dabei noch nicht abgeschlossen und die nächste beginnt schon. Das heißt, wir haben hier teilweise Zeiträume von zehn Jahren, in der das Unternehmen unmittelbar für die Finanzverwaltung transparent ist. Hier jetzt von Steuerhinterziehungsfällen auszugehen, das mag es vielleicht in dem einen oder anderen ganz, ganz seltenen Einzelfall geben. Aber das nun hochzurechnen und anzunehmen, dass man bei anschlussgeprüften Unternehmen eine Steuerhinterziehung in dem Moment voraussetzen könne, in dem eine Erklärung korrigiert wird, davon würde ich Abstand nehmen. Deshalb wäre es für uns sehr sinnvoll, wenn man an diesem Punkt nicht stehenbleiben würde, sondern die Diskussion weiterführen und versuchen würde, diesen Punkt fortzuentwickeln. Fortentwickeln, damit meine ich, dass es Möglichkeiten gibt, diese Trennung zwischen klaren Fällen der Steuerhinterziehung – die geahndet werden müssen – auf der einen Seite und andererseits den Korrekturmöglichkeiten im unternehmerischen Bereich, besser zu gestalten, wozu man sich ggf. noch mal vertieft Gedanken machen sollte. Wir haben dazu auch Vorschläge gemacht. Das können wir vielleicht im Weiteren noch erörtern. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Kollege Schwarz.

Abg. **Andreas Schwarz** (SPD): Recht herzlichen Dank, Frau Vorsitzende. Ich habe zwei Fragen, einmal an Herrn Mallach und dann an Herrn Dr. Jäger. Aber erst mal eine kurze Einleitung. Die Wirtschaftsverbände beklagen, dass das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz von CDU/CSU und FDP zu einer Kriminalisierung steuererhrlicher Unternehmen führt. Bei fehlerhaften Steuererklärungen würden die Finanzbehörden den Unternehmern häufig vorsätzliches Handeln unterstellen, und zwar ohne nähere Prüfung.



Dadurch habe sich die bloße Fehlerberichtigung seit dem Jahr 2011 zu einem erheblichen strafrechtlichen Risiko entwickelt. Meine Frage an Herrn Mallach: Treffen diese Vorwürfe der Wirtschaftsverbände zu? Hat das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, mit dem die Anforderungen an die Straffreiheit bei Selbstanzeige verschärft wurden, dazu geführt, dass die Finanzverwaltung die bloße Berichtigung von Fehlern kriminalisiert? Und zweitens: Um Fehler im Unternehmensbereich künftig wieder sanktionsfrei korrigieren zu können, fordern die Wirtschaftsverbände eine Rechtsänderung. Bedingt vorsätzlich begangene Steuerhinterziehungen sollen entweder von den Verschärfungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes ausgenommen oder zu Ordnungswidrigkeiten herabgestuft werden.

Meine Frage hier an Herrn Prof. Dr. Jäger: Wie sind diese Vorschläge mit der Intention des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes von 2011 und des vorliegenden Gesetzentwurfes vereinbar, Steuerhinterziehung nur in engen Grenzen straffrei zu stellen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Mallach vom Finanzamt Hagen, bitte.

Sv **Heinz-Joachim Mallach** (Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Hagen): Vielen Dank für die Frage. Ich darf mich kurz vorstellen. Heinz-Joachim Mallach vom Strafsachenfinanzamt Hagen. Seit zwei Jahren habe ich die Ehre, dieses Amt zu leiten. Ich habe ungefähr 15 Jahre Berufserfahrung im Bereich der Bekämpfung von Steuerhinterziehung. Ich muss sagen, wenn von einer Welle der Kriminalität im Unternehmensbereich die Rede ist, dann ist diese Welle an diesem Finanzamt spurlos vorbeigegangen. Wenn ich die amtliche Statistik lese, auch die Bundesstatistik, dann muss ich auch sagen, auch dort ergibt sich für mich kein empirischer Befund, dass eine Vielzahl von Strafverfahren genau in diesem Bereich eingeleitet wurde. Insbesondere die Selbstanzeigen führten natürlich zu einem Arbeitsstau in diesen Finanzämtern. Ich habe selbst in meinem Amt in den letzten zwei Jahren rund tausend Selbstanzeigen zu bearbeiten gehabt, also schon eine nennenswerte Aufgabe. Diese führen letztendlich zur Eröffnung des

Verfahrens, aber selten eben zur Ermittlung durch die Steuerfahndung. In der Regel folgt man den Angaben der gut vorbereiteten Selbstanzeige. Was mich wundert ist, dass man hier eine Beziehung herstellt zwischen dem Gesetz der Schwarzgeldbekämpfung und einer Kriminalisierung. Meldungen gerade aus dem Anmeldesteuerbereich von Festsetzungsfinanzämtern gehen derzeit immer noch gegen Null. Ich begrüße nachhaltig, dass hier klargestellt wird, dass man in diesem Bereich darauf vertrauen sollte, dass derjenige, der korrigiert, es ehrlich mit der Finanzverwaltung meint.

Und ich meine auch, dass Nordrhein-Westfalen, aber auch alle anderen Finanzämter oder alle anderen Bundesländer ein Risikomanagementsystem haben und davon ausgehen, dass wer freiwillig Daten richtigstellt, das im Guten tut. Es wäre auch ansonsten im Massenablauf gar nicht möglich, bei jeder Änderungserklärung im Voranmeldungsgebiet zu erfragen, ob es wirklich einen Sachverhalt gibt, dass da jemand bösgläubig gearbeitet hat.

Die Frage hat noch eine dritte Dimension. Die Frage, ob sich die Sitten zwischen Finanzverwaltung und redlichen Unternehmern verrotten haben. Es wurde beispielhaft gerade der Betriebsprüfer erwähnt, der Verfahren einleitet, weil er nicht zu seinem gewünschten Ergebnis kommt. Auch hier bin ich etwas verunsichert. Bis es letztlich zur formellen Einleitung kommt, haben wir ein Acht- bis Zwölf-Augen-Prinzip: Wir haben den Betriebsprüfer, wir haben dessen Sachgebietsleiter, wir haben den Verbindungssachgebietsleiter zum Festsetzungsfinanzamt, wir haben den StraBu<sup>1</sup>-Bearbeiter, und wir haben den StraBu-Sachgebietsleiter. Sind all deren Argumente überzeugend, gehen wir ans Gericht. Spätestens da, denke ich mal, haben wir eine unabhängige Instanz, die überwacht, dass wir nicht mutwillig Leute mit einem kriminellen Verfahren überfallen oder gar die Gewahrsamssphäre belästigen. Hier von machen wir schonend Gebrauch. Das ergibt sich schon aus unserer Personalstärke. Wenn wir im Strafsachenfinanzamt Hagen – beispielhaft als Referenz-Finanzamt hat das eine normale Größe – 500 Fälle im Jahr machen, dann arbeiten wir gut.

<sup>1</sup> StraBu ist die Abkürzung für Strafsachen- und Bußgeldstelle.



Das machen wir die letzten zehn Jahre in dieser Größenordnung. Da ist kein nennenswerter Anstieg oder Abfall zu verzeichnen. Was schwierig ist, ist sicherlich der kulturelle Wandel im Umgang mit Kriminalität. In den 90er Jahren sah man das Streichen von Betriebsausgaben und das Zuschätzen von Einnahmen, und es kam nicht zu einer strafrechtlichen Sanktion. Hier hat sich durch die Bankenverfahren Ende der 90er Jahre, aber sicherlich auch durch die Diskussion um die CD-Fälle, in der Öffentlichkeit ein Wandel vollzogen. Wonach nun, wenn wirklich vorsätzlich arglistig Tatsachen manipuliert wurden, auch die Straf- und Bußgeldstelle überprüfen soll, ob neben dem Risiko, seine eigenen Steuern zu zahlen, noch eine Bestrafung im Raum stehen soll. Aber auch dies führte nicht zu einem zusätzlichen Anstieg in der Statistik.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Jäger vom Bundesgerichtshof, bitte.

Sv **Prof. Dr. Markus Jäger** (Bundesgerichtshof): Ich bedanke mich für die Frage. Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz von 2011, das in der Frage angesprochen worden ist, wurde das Ziel verfolgt, Steuerhinterziehung konsequent zu verfolgen und die Strafbefreiung nur in besonderen Ausnahmefällen zuzulassen, und zwar in solchen, in denen dies aus übergeordneten Gründen geboten ist. Ich verstehe das Gesetz so, dass der Gesetzgeber klar zum Ausdruck gebracht hat, dass die Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt ist und deswegen auch nicht bagatellisiert werden darf.

Nun, der Vorschlag, den bedingten Vorsatz herauszunehmen: Das wäre eine Abweichung von einem Prinzip, das mehr oder minder das gesamte Strafrecht durchzieht, dass alle Vorsatzformen für den subjektiven Tatbestand ausreichend sind. Es gibt nur ganz wenige Delikte, bei denen das anders ist, die reinen Absichtsdelikte. Ich kann nicht erkennen, dass eine Notwendigkeit besteht, hier in weiten Bereichen auf den staatlichen Strafanspruch bei Steuerhinterziehungen zu verzichten. Es bedürfte jedenfalls gewichtiger Gründe, und diese Gründe kann ich jedenfalls nicht erkennen im Hinblick auf die vorhin von einem meiner Vorredner angesprochene Kriminalisierung im Unternehmensbereich. Wenn es allein um die Korrekturmöglichkeit bloßer Fehler geht, muss man feststellen, diese

Korrekturmöglichkeit besteht bereits jetzt und hat mit einer Selbstanzeige wenig zu tun. Die Situation ist eine vollkommen unterschiedliche. Die Selbstanzeige ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund. Sie kann überhaupt nur greifen, wenn sich der Betroffene bereits strafbar gemacht hat. Auf die Selbstanzeige ist also nur derjenige angewiesen, der schon strafbares Unrecht begangen hat. Hier muss man differenzieren zwischen einem bloßen Fehler und einer schon begangenen Straftat. Es geht also bei der Selbstanzeige um die Frage, unter welchen Bedingungen der Staat auf die Bestrafung verzichtet.

Eine Ausnahme bedarf, wie bereits angedeutet, auch aus verfassungsrechtlichen Gründen einer Rechtfertigung. Es muss also vernünftige Gründe dafür geben, entweder einen Steuerhinterzieher nachträglich aus der Strafbarkeit zu entlassen, während man das bei anderen Straftaten nicht tut, oder dafür schon von vornherein den Vorsatzbegriff einzuschränken, damit gar keine Strafbarkeit gegeben sein kann. Für die Selbstanzeige hat der Bundesgerichtshof in seiner Grundsatzentscheidung vom 20. Mai 2010 ausdrücklich genannt, was solche Rechtfertigungsgründe sein können. Das sind zwei, nämlich die Aufdeckung verborgener Steuerquellen und ein Anreiz für den Steuerhinterzieher, wieder in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Wenn nun die Selbstanzeige – und das ist im Vorfeld in den bereits abgegebenen schriftlichen Stellungnahmen erkennbar geworden – als Mittel einer steuerlichen Korrekturmöglichkeit verstanden wird – es ist da gesprochen worden von unabsichtlichen Arbeitsfehlern – so erkenne ich darin ein grundlegendes Missverständnis.

Wenn es nämlich trotz größtmöglicher Sorgfalt nicht gelingt, objektiv fehlerfreie Steuererklärungen zu fertigen, dann hat man es schon gar nicht mit einem Straftäter zu tun. Es fehlt nämlich in einem solchen Fall der Hinterziehungsvorsatz. Ich möchte die Definition des Bundesgerichtshofs für den Vorsatz bei der Steuerhinterziehung noch mal kurz im Wortlaut zitieren: „Vorsatz setzt nämlich hier voraus, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde nach und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält.“ Dabei hört die Definition aber nicht auf. Es ist weiter erforderlich, dass er den Steueranspruch auch verkürzen will. Und gerade dieses Willenselement



fehlt, wenn in einem Unternehmen zum Beispiel derjenige, der die Steuererklärung unterschreibt, gestützt auf funktionierende innerbetriebliche Organisationsprozesse eine Angabe nach bestem Wissen und Gewissen macht. Er ist dann kein Steuerhinterzieher und kann – und muss es übrigens auch – die Steuererklärung nach den steuerlichen Korrekturvorschriften korrigieren, wenn sich nachher herausstellt, dass die Erklärung trotz seiner von ihm angewendeten Sorgfalt objektiv unrichtig war.

In der Sache geht es nämlich, jedenfalls erkenne ich das, denjenigen, die die jederzeitige uneingeschränkte Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige fordern, um etwas ganz anderes. Sie wollen eine wasserdichte Korrekturmöglichkeit, bei der die Vorsatzfrage erst gar nicht geprüft wird. Im Ansatz geht es da um Folgendes: Wenn eine Selbstanzeige wirksam wäre, sofern Vorsatz vorgelegen hätte, dann erübrigt sich die Vorsatzprüfung von vornherein. Ich meine, dass ein solcher Ansatz keinesfalls die Aufweichung der Sperrgründe rechtfertigen könnte, von der dann auch wirkliche Steuerhinterzieher profitieren würden. Gerade im Bereich der Umsatzsteuer, übrigens auch im Bereich der Voranmeldungen, entstehen immense Schäden durch Umsatzsteuerkarussellbetrüger. Das sind sicherlich nicht diejenigen, die jetzt eine Selbstanzeige abgeben würden. Aber man muss einfach sehen, dass der Umsatzsteuerbereich ein sehr hinterziehungsanfälliger Bereich ist, auch schon im Bereich der Voranmeldungen. Ein richtiger Ansatz ist wohl derjenige, dass nicht jede später erkannte objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat nahelegt. Es muss deshalb sorgfältig geprüft werden, ob wirklich ein Anfangsverdacht einer Steuerstraftat gegeben ist, wenn zum Beispiel eine Umsatzsteuervoranmeldung aufgrund nachträglicher Erkenntnisse korrigiert werden muss. Es ist also eine sorgfältige und gewissenhafte Prüfung durch die Finanzbehörden erforderlich, ob überhaupt ein Anfangsverdacht einer vorsätzlichen Steuerverkürzung gegeben ist.

Wenn ich meinem Vorredner vom Strafsachenfinanzamt Hagen richtig verstanden habe, findet das in der Praxis wohl genauso statt. Eine Ausweitung des Strafaufhebungsgrundes, mit dem der Staat auf seinen Strafanspruch auch in Fällen verzichtet, in denen tatsächlich eine

Steuerhinterziehung begangen worden ist, erscheint mir demgegenüber als der falsche Ansatz. Sie schafft im Übrigen, wenn man einen gewissen Vorsatzbereich, nämlich den bedingten Vorsatz, hier ausnimmt, neue Schwierigkeiten und neue Abgrenzungsprobleme, dann allerdings an einer anderen Stelle, nämlich bei der Abgrenzung zwischen bedingtem und direktem Vorsatz. Und das wäre nicht einfacher. Wenn man also nachträgliche Korrekturen als das begreift, was sie sind, nämlich Berichtigungen nach § 153 der Abgabenordnung und nicht als Straftat, dann braucht man sich auch keine Gedanken zu machen über die Entkriminalisierung des Steuerstrafrechts durch die Herausnahme bestimmter Vorsatzformen aus dem Straftatbestand. Für die Berichtigung nach § 153 AO gibt es keine Sperrgründe. Es gibt für sie auch keine Zuschläge. Im Übrigen sind diese Berichtigungen sogar gesetzlich unter Strafandrohung geboten. Wenn nun jemand erkennt, dass vorher ein unvorsätzlicher Fehler passiert ist, und diesen dann nicht korrigiert, dann wird er zum Straftäter und zwar als Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Ich habe das jetzt mal als grundlegende Äußerungen interpretiert. Aber wir müssen uns ein bisschen kürzer fassen. Wir sind alle natürlich mit Kritik und guten Ratschlägen im Vorfeld schon konfrontiert worden. Ich denke, da haben die Redner jetzt auch Antworten drauf gegeben. Vielleicht können wir es jetzt ein bisschen kompakter machen, sonst schaffen wir nicht mehrere Runden. Das wäre vor allem für die kleineren Fraktionen sehr ungünstig. Die nächste Fragestellerin ist für die CDU/CSU-Fraktion Frau Kudla.

Abg. **Bettina Kudla** (CDU/CSU): Meine Frage betrifft die Verfassungskonformität des Gesetzesentwurfs und richtet sich an Herrn Prof. Mellinghoff. Kern der Selbstanzeige ist ja, dass der Steuerpflichtige selbst mitwirken muss. Er muss eine berichtigte Steuererklärung stellen und belastet sich damit selbst. Dieser Grundsatz gilt ja im Grundsatz im Strafrecht nicht. Daher meine erste Frage: Ist die Verschärfung der Voraussetzungen für die strafbefreiende Selbstanzeige in der vorgesehenen Gestalt, unter dem Nemo-tenetur-Grundsatz (keine Pflicht zur Selbstbelastung)



verfassungsgemäß? Die zweite Frage betrifft die Staffelung der Zuschläge. Ist die Staffelung der Zuschläge nach dem neuen § 398 AO noch verfassungskonform?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Mellinghoff vom Bundesfinanzhof, bitte.

Sv **Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff**

(Bundesfinanzhof): Vielen Dank für die Frage. Sehr geehrte Frau Vorsitzende, es ist natürlich für einen ehemaligen Verfassungsrichter schwer, eine Bewertung vorzunehmen, wenn er weiß, dass darüber acht andere Personen entscheiden. Deswegen kann ich nur sagen, dass ich – jedenfalls nicht auf erste Sicht – in diesen beiden Punkten keine gravierende Verfassungswidrigkeit sehe. Es mag lediglich in Randbereichen Unschärfen geben, über die man diskutieren kann. Ich sehe hingegen zwei andere verfassungsrechtliche Risiken in dem momentanen Gesetzentwurf, wo ich sagen würde, da bedürfte es möglicherweise der Klarstellung. Das eine sind die enormen Zuschläge. Hier müsste man doch noch mal überprüfen, ob diese möglicherweise Strafcharakter haben. Wobei man dann die Frage der Tat- und Schuldangemessenheit in den Blick nehmen müsste. Dabei stellt sich die Frage, ob diese rigorose, ohne Würdigung der persönlichen Schuld vorgenommene Sichtweise wirklich zutreffend ist. Das andere Problem, was ich sehe, ist, dass mit dem § 371 Absatz 1 AO, die Erklärungsfrist dahingehend verlängert wird, dass auch bereits verjährte Steuerstraftaten zu erklären sind. Wenn Sie dann sehen, dass möglicherweise auch für diese bereits verjährten Straftaten Zahlungen nach § 398a AO und nach § 371 AO zu leisten sind, dann stellt sich die Frage der Gleichbehandlung zwischen einerseits Tätern, die keine Selbstanzeige abgeben und damit in verjährten Straftatzeiträumen sind, und andererseits denjenigen, die abgeben und für die „verjährten“ Zeiträume eine Zahlung leisten müssen. Ob diese unterschiedliche Behandlung für verjährte Zeiträume zutreffend ist, sollte man zumindest prüfen und möglicherweise auch eine Klarstellung in den entsprechenden Regelungen vornehmen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Kollege Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Ich stelle die erste Frage an Herrn Henn vom Netzwerk Steuergerechtigkeit. Ich will vorausschicken, dass meine Fraktion die gänzliche Abschaffung der Möglichkeit der Selbstanzeige fordert. Zwar ist natürlich der Gesetzentwurf ein Minus demgegenüber, aber trotzdem liegt er jetzt vor. Er enthält als Zielsetzung eine deutliche Verschärfung der Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige sowie für ein Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen. Daher an Sie die Frage: Wie scharf stellt sich die beabsichtigte Verschärfung im internationalen Vergleich dar?

Meine zweite Frage richtet sich an Herrn Frank Wehrheim. Eine Kritik an der seit Mai 2011 geltenden Ausgestaltung der strafbefreienden Selbstanzeige ist, sie sei so kompliziert geworden, dass sie kaum noch funktioniere. Die Erlangung von Straffreiheit und des Absehens von der Strafverfolgung sei zu einer Frage der Wahl der richtigen Steuerrechtsexpertin oder des richtigen Steuerrechtsexperten sowie zu einer der finanziellen Möglichkeiten geworden, sich eine solche oder einen solchen zu leisten. Ich möchte an Sie als früheren Steuerfahnder und heutigen Steuerberater und damit ausgewiesenen Praxisexperten die Frage stellen: Wird durch die beabsichtigten Änderungen im vorliegenden Gesetzentwurf diese Kritik entkräftet?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Henn, bitte.

Sv **Markus Henn** (Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland): Vielen Dank für die Frage. Vorweg nur ein Wort, dass wir als Netzwerk Steuergerechtigkeit die Abschaffung langfristig auch fordern, allerdings denken, dass man flankierend zumindest dann auch andere Maßnahmen ausprobieren müsste, wie zum Beispiel einen automatischen Informationsaustausch oder Register für die wirtschaftliche Berechtigung. Auf die Dauer könnte man so auf die Selbstanzeige verzichten, wegen ihrer Ungerechtigkeit.

Zu der Frage: Zum internationalen Vergleich ist es schwer umfassend etwas zu sagen. Es gab 2010 einen Vergleich der OECD von allen Selbstanzeigeformen. Da konnte man also einen ganz guten Vergleich ziehen. Das sind jetzt aber etwas veraltete Daten, die man nicht mehr ganz



heranziehen kann. Wir haben uns des deswegen für unsere Stellungnahme Länder ausgewählt, die wir noch mal geprüft haben, inwiefern das noch aktuell ist. Unser Ergebnis war, dass es zumindest eine ganze Reihe an Staaten gibt, die eindeutig viel schärfere Selbstanzeigen haben. Zum Beispiel hat Belgien die Selbstanzeige gerade abgeschafft. Oder es gibt einige Staaten, die gar keine Freibeträge vorsehen, also de facto auch keine völlige Strafbefreiung, wie zum Beispiel Österreich oder die Niederlande. Außerdem sehen wir, dass es häufig deutlich niedrigere Schwellenwerte gibt, wo dann zumindest bei ganz kleinen Beträgen noch eine Befreiung stattfindet, zum Beispiel in Australien nur bei tausend Dollar oder in Japan umgerechnet bei 3500 Euro, das heißt also viel niedrigere Schwellen unterhalb derer völlige Strafbefreiung eintritt. Des Weiteren ist zu erkennen, dass viele Staaten höhere Zinsen verlangen. Zum Beispiel gibt es deutlich höhere Zinsen in den Niederlanden. Auch Österreich hat zumindest für die höheren Beträge jetzt in der neuen Regelung, die seit 1.10. gilt, einen deutlich höheren Strafzins.

Andere Staaten sehen nur eine Reduktion der Strafzinsen vor, bzw. eine Reduktion der eigentlich zu zahlenden Strafe, was im Ergebnis einen deutlich höheren Strafzins auch zur Folge hat. In der Hinsicht können wir zumindest sagen, dass es im internationalen Vergleich deutlich mehr Möglichkeiten gibt, schärfer vorzugehen. Wir würden es als Netzwerk auch begrüßen, wenn nicht nur das, was jetzt vorliegt in dem Entwurf, sondern durchaus deutlich mehr noch an Strafe und eine Absenkung oder sogar Abschaffung der Schwellenwerte stattfinden würde. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Wehrheim, bitte.

Sv **Frank Wehrheim**: Ja, danke für die Fragestellung. Vielleicht kurz zu mir. Ich bin 30 Jahre Steuerfahnder gewesen, bin jetzt fünf Jahre Steuerberater. Als Steuerberater habe ich ganz speziell in den letzten drei Jahren sehr viel mit Selbstanzeigen zu tun und muss tatsächlich sagen, dass die Selbstanzeige in der Tat seit der letzten Reform nicht einfach ist. Sie ist schwierig, und sie ist deshalb schwierig, weil sie abhängig ist von dem Material – in der Regel sind ja die Selbstanzeigen im Bereich der Kapitaleinkünfte – welches auf den Tisch kommt. Und auf den Tisch

kommen, wenn es kleine Banken im Ausland sind, nicht aufbereitete Bankauszüge. Nur bei den großen Banken, z. B. der Credit Swiss oder der UBS, kommen aufbereitete Unterlagen. Dadurch ist die Selbstanzeige in der Tat kompliziert. Ich weiß von vielen meiner Kollegen, Steuerberatern, die die Selbstanzeige aus Haftungsgründen deswegen scheuen. Ein Beispiel ist der bereits genannte Fall dieses Fußballmanagers, der dazu geführt hat, dass viele Kollegen Haftungsrisiken sehen, wenn eine Selbstanzeige verunglückt.

Was jetzt die Erweiterung auf zehn Jahre betrifft, sehe ich durchaus das Problem, dass für Steuerberater eine Schwierigkeit darin liegt, was an Material von den Banken kommt. Wir müssen aktuell im Wesentlichen Fälle aus der Schweiz aufarbeiten. Jetzt kommen verstärkt auch Fälle aus Luxemburg. Das heißt, die Welle der Selbstanzeigen hat weniger mit so einem Fall wie diesem Fußballmanager zu tun und auch nicht in der Masse mit den Steuer-CDs, sondern die Welle von Selbstanzeigen kommt daher, dass Länder wie die Schweiz, wie Luxemburg, wie Österreich, ich sage mal, „aufmachen“. Diese sind schwierig zu bearbeiten und dies bedeutet, dass die steuerberatenden Berufe und auch die Rechtsanwälte dafür teurer sind. Weil die Aufarbeitung schwierig ist, müssen in vielen Fällen, insbesondere wenn Spekulationen zu Gewinnen führten, Finanzbuchhaltungen erstellt werden. Das macht die Sache sehr teuer. Man kann natürlich dann sagen, wer Steuern hinterzieht, der muss dann auch im Bereich der Selbstanzeige auch in Kauf nehmen, dass diese teuer wird. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Gut. Vielen Dank. Die nächste Fragestellerin für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Meine Fragen richten sich an Herrn Klaus Herrmann vom Landesamt für Steuern und an Frau Jope vom Zentralverband des Deutschen Handwerks. Herr Herrmann, von Ihnen wüsste ich gerne, wie Sie das gegenwärtige Entdeckungsrisiko bei Steuerhinterziehung einschätzen und bei welchen Steuerarten Sie die strafbefreiende Selbstanzeige für besonders relevant halten.

Und Frau Jope – das Thema Anmeldesteuern hat ja schon eine Rolle gespielt – könnten Sie uns vielleicht noch sagen, wo aus Ihrer Sicht noch



Schwierigkeiten sein könnten, nicht bei der Vorsteueranmeldung, sondern bei der Jahresumsatzsteuererklärung?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Herrmann, bitte.

Sv **Klaus Herrmann** (Landesamt für Steuern, Koblenz): Vielen Dank für die Frage. Zu meiner Einschätzung des Entdeckungsrisikos: Es ist im Bereich der Kapitaleinkünfte, sprich Einkommensteuer, durch die CD-Käufe ganz sicher gestiegen. Aber man darf nicht verkennen, dass dies nur ein Teilausschnitt ist. Wir haben sicher noch nicht von allen relevanten Banken CDs. Wir haben in bestimmten Ländern noch fast nichts. Also in diesem schmalen Teilbereich ist es gestiegen. Ansonsten ist das Entdeckungsrisiko eigentlich genauso, wie es immer schon war. Wenn ich diese Abkommen sehe, die jetzt abgeschlossen wurden, die FATCA mit den Amerikanern, das Abkommen im Oktober mit dem Datenaustausch für Kapitaleinkünfte, muss man feststellen, dass schon die ersten Umgehungsgestaltungen auf dem Markt sind. Ich werde sie im Detail hier nicht nennen, aber es gibt sie, und es bleibt bei dem alten Hase- und Igel-Spiel, das die Finanzverwaltung und die Steuerfahndung immer hat. Jede verwaltungsmäßige Methode das Steuerhinterziehungsrisiko zu vergrößern, führt zu entsprechenden Umgehungsgestaltungen. Und wir hinken da immer ein bisschen hinterher. Gleichwohl sind wir nicht ganz erfolglos. Und die reine Tatsache, dass es uns gibt und dass für die Mehrheit der möglichen Kunden das Entdeckungsrisiko besteht, führt dazu, dass sie dann vielleicht ein bisschen vorsichtiger sind. Das ist eigentlich der wahre Wert der Steuerfahndung. Die relevanten Steuerarten sind im Grunde genommen alle, wobei der Schwerpunkt ganz sicher bei der Einkommensteuer liegt. Die Umsatzsteuer ist etwa die Hälfte von den Mehrergebnissen im Gesamtkonzept. Man muss aber dazu sagen: Würde man die Umsatzsteuer konsequenter strafrechtlich verfolgen, was wir aus Kapazitätsgründen praktisch im Moment nicht können, würde da auch mehr kommen. Das soweit meine Grobeinschätzung. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Frau Jope, bitte.

Sve **Daniela Jope** (Zentralverband des Deutschen

Handwerks e. V.): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Paus, vielen Dank für die Fragestellung. Wie wir bereits gehört haben, haben wir ja glücklicherweise jetzt eine Neuregelung in Sicht im Bereich der Anmeldesteuern. Trotzdem haben wir natürlich auch immer Korrekturbedarf bei den Jahressteuererklärungen. Dazu zählt auch die Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Wie Herr Prof. Jäger ausgeführt hat, ist die Frage des Vorsatzes sorgfältig zu prüfen. Hier liegt in der Praxis durchaus ein Problem, wenn der Unternehmer korrigieren will. Wenn er selber davon ausgeht, dass er eine Korrekturerklärung abgibt, kann er jedoch nicht davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung das ebenso einschätzt, sondern er muss das Risiko in Kauf nehmen, dass seine Korrekturerklärung vielleicht als Selbstanzeige gewertet wird.

Das heißt, er muss gucken, ob er die hohen Anforderungen, die an eine Selbstanzeige gestellt werden, erfüllen kann. Da haben wir zum einen das Problem des Vollständigkeitsgebotes, und zum anderen jetzt hinzutretend auch eine Frage der Liquidität, dadurch, dass wir jetzt als Voraussetzungen der Strafbefreiung zusätzlich noch die Zahlung von Hinterziehungszinsen haben und ggf. auch eine Zuschlagszahlung. So ergibt sich die Situation, dass wir durch die Absenkung auf 25 000 Euro leichter in die Gefahr kommen, auch Zuschläge zahlen zu müssen, nämlich dann, wenn die Korrekturerklärung als Berichtigungserklärung angesehen wird. Wenn dann die nötige Liquidität nicht vorgehalten werden kann, entsteht für den Unternehmer ein Problem. Geht er das Risiko ein und gibt keine strafbefreiende Selbstanzeige ab, muss er in einem eventuellen Strafverfahren nach § 153a StPO zahlen, oder er macht sich strafbar, weil – wie Herr Prof. Jäger richtigerweise ausgeführt hat – er dann, durch vorsätzliches Unterlassen einer gebotenen Steuererklärung, Steuern hinterzieht.

Wir haben uns bemüht, in unserer Stellungnahme aufzuzeigen, wie man diese Verschärfung zum Teil einfangen kann, gerade im Hinblick auf die Stichworte Kompensationsverbot und Steuerverkürzung auf Zeit. Dazu ist festzuhalten, dass wir Fälle haben, die kein erhöhtes kriminelles Unrecht beinhalten, zum Beispiel die verspätete Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen. In diesen Fällen liegt eine Steuerhinterziehung vor.





Man wird für die Berechnung des Zuschlags gucken, wie viel Umsatzsteuer dort nicht pünktlich gemeldet worden ist. Die Vorsteuer, die dem entgegensteht, wird jedoch nicht berücksichtigt. Dadurch kann es eben durch die Herabsetzung der Schwelle auf 25 000 Euro sehr schnell sein, dass man in den Zuschlagsbereich kommt und sich dann im Folgenden die Frage der fehlenden Liquidität stellt. Das sehen wir als sehr schwierig an, weswegen man hier doch bitte noch mal über die Fälle des Kompensationsverbots und der Steuerverkürzung auf Zeit nachdenken sollte und inwieweit man da nicht auf den Steuerschaden abstellen sollte. Ich danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte zunächst Herrn Buckenberger fragen. Die Forderung der Länderfinanzminister war es ja, den Berichtszeitraum einer Selbstanzeige auf mindestens zehn Jahre auszudehnen und damit die hinterzogene Steuer zur Voraussetzung einer Strafbefreiung zu machen. Frage: Erleichtert diese Verschärfung der Finanzverwaltung die Durchsetzung der Steueransprüche? Das würde mich aus der Sicht eines Praktikers interessieren.

Meine zweite Frage geht an Herrn Prof. Dr. Hechtner. Die Länderfinanzminister hatten ja Eckpunkte definiert. Diese Eckpunkte sind im Wesentlichen jetzt in den Neuregelungen auch wiederzufinden. Sie sagen, dieser Entwurf bezogen auf diese Eckpunkte ist ausgewogen und berechtigt. Können Sie das ein bisschen genauer erläutern?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Buckenberger, bitte.

Sv **Hans-Peter Buckenberger** (Finanzamt Verden): Vielen Dank für die Frage. Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren, ich bedanke mich, an dieser Anhörung als absoluter Praktiker an der Basis eines Festsetzungsfinanzamtes teilnehmen zu dürfen und meine praktischen Erfahrungen aus den letzten Jahren weitergeben zu können bzw. auch Einschätzungen von der Basis geben zu können. Ich bin als Innendienstsachgebietsleiter beim Finanzamt Verden tätig, habe in den letzten vier, fünf Jahren temporär aus Festsetzungssicht Selbstanzeigen

begleitet. Vornehmlich waren das Selbstanzeigen wegen Kapitalanlagefällen im Ausland. Aber es waren auch die altbekannten Selbstanzeigen von Unternehmern, Unternehmen oder Privatleuten wegen fingierter Betriebsausgaben, nicht erklärten Betriebseinnahmen oder ähnlichen Delikten. Mein Hauptaufgabengebiet und mein hauptsächlicher Verantwortungsbereich liegen jedoch in der Leitung einer Veranlagungsstelle für Personengesellschaften. Gerade im Mittelstand bei familiengeführten Unternehmen kommt die Rechtsform der GmbH & Co. KG sehr oft vor. In der Veranlagungsstelle für Kapitalgesellschaften werden die bekannten GmbHs und AGs erfasst.

In meinem Bereich bin ich unter anderem zuständig für 200 Unternehmen, die steuerlich als Großbetriebe eingeordnet werden. Das sind Unternehmen, die einen Jahresumsatz ab 10 Millionen Euro haben, die dann über mehrere 100 Millionen Euro bis zum Umsatzmilliärdär reichen. Als Verantwortlicher im Finanzamt für diesen Bereich habe ich auch einen guten Kontakt zu Großbetriebsprüfern. Diese Unternehmen werden ja anschlussgeprüft. Ich nehme oft auch an Schlussbesprechungen bei diesen Großunternehmen teil. Mir sind ohne weiteres aus den letzten drei, vier Jahren Fälle bekannt, in denen es bei solchen Anschlussprüfungen auch noch zu Mehrergebnissen von mehreren Hunderttausend Euro, ja sogar im unteren Millionenbereich gekommen ist. Mir ist aber in dem Bereich kein Fall bekannt, der seit Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes in einem Strafverfahren oder mit einem strafrechtlichen Vorbehalt geendet hat. Insoweit kann ich aus der Praktikersicht sagen, dass seit Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes keine Kriminalisierung eingetreten ist.

Nun aber zur eigentlichen Frage. Wir müssen uns – meine ich – ein bisschen von den Kapitalanlagefällen lösen. Da war es in der Regel bisher so, dass wir oft für fünf Jahre, oft auch für acht Jahre, je nachdem wie die Banken noch Unterlagen vorlegen können, konkrete Unterlagen vorgelegt bekommen und wir die restlichen zwei oder drei Jahre dann schätzen müssen. Von diesen Fällen müssen wir uns, weil die in der Zukunft gen Null gehen werden, lösen und die eigentlichen Selbstanzeigeefälle sehen. Bei den eigentlichen Selbstanzeigeefällen hat die Praxis gezeigt, dass da



oft nur für strafrechtlich relevante Jahre, sprich für die letzten fünf Jahre, Unterlagen und Zahlen vorgelegt werden und wir als Finanzamt für die älteren fünf Jahre dann aufgefordert sind, Ermittlungen anzustellen, ob entsprechende Steuerverkürzungen, Steuerhinterziehung auch in den vorangegangenen fünf Jahren schon stattgefunden haben. Das können wir, weil es eben strafrechtlich nicht mehr relevante Jahre waren, mit erheblichem Zeitaufwand zum Beispiel durch eine Außenprüfung machen, wo dann eben aber auch Grenzen vorhanden sind, was das Vorfinden von Unterlagen und auch die Mitwirkung des Unternehmers betrifft. Von daher würde aus Verwaltungssicht die gesetzliche Regelung, dass für zehn Jahre Unterlagen vorzulegen bzw. die hinterzogenen Beträge nachzuerklären sind, eine wesentliche Vereinfachung darstellen und den Personalaufwand erheblich mindern. Auszuschließen ist auf jeden Fall, dass dadurch ein Personalmehrbedarf entstehen würde. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Ja, Herr Abgeordneter, Frau Vorsitzende, herzlichen Dank für die Fragestellung. Sie hatten gefragt, wie dieses Gesetz nun vor dem Hintergrund des Beschlusses der Finanzministerkonferenz zu beurteilen sei. Zunächst: Mit dem Gesetz werden zwei Baustellen bearbeitet. Die eine Baustelle ist die deutliche Verschärfung. Diese deutliche Verschärfung ist politisch gewollt. Man darf feststellen, dass der Bundesrat zum Gesetz bis jetzt keine Einwände geltend gemacht hat und ganz unterschiedliche Beteiligte einen Konsens hergestellt haben, dass man eine Verschärfung vornehmen möchte. Wenn es um eine Verschärfung geht, die politisch gewollt ist, kann ich das aus wissenschaftlicher Sicht zur Kenntnis nehmen und sagen: Das dürfen Sie gerne so machen.

Gleichwohl ist mit einer Verschärfung verbunden, dass beispielsweise Liquiditätswirkungen eintreten können, dass vielleicht die Arbeitsbelastung sich verschiebt oder andere Sachen eintreten. Ein weiterer Punkt sind die Fristen der Korrekturmöglichkeit sowie der strafrechtlichen Verjährung. Auch das ist meiner Meinung nach eine politische Fragestellung, die politisch zu

entscheiden ist. Letztlich hat der FMK-Beschluss angestrebt, dass für einen längeren Zeitraum Unterlagen vorgelegt werden müssen. Es gibt unterschiedliche Möglichkeiten, das zu erreichen.

Die zweite Baustelle ist, dass mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz auch einige Fehler gemacht wurden, bzw. es zeigte sich, dass Elemente in der Praxis nicht handhabbar waren. Es ist durchaus zu begrüßen, dass diese handwerklichen Fehler korrigiert werden. Man kann sich wieder politisch darüber unterhalten, wie weit die Korrektur gehen, ob man zum Beispiel Jahresanmeldungen mit reinnehmen sollte oder nicht, ob man andere Steuerarten mit reinnehmen will oder nicht. Es gibt meiner Ansicht nach Argumente dafür und dagegen. Auch das ist wieder eine politische Entscheidung, die Sie treffen müssen.

Ich möchte nur mit den vorzüglichen Anmerkungen des Kollegen Jäger sagen, dass ich davor warnen darf, dass man dieses Gesetz dazu benutzt, noch an weiteren Baustellen zu feilen, also beispielsweise, dass man sich mit den subjektiven Tatbeständen beschäftigt, dass man die Korrekturmöglichkeiten auf den Prüfstand stellt. Herr Jäger hat ja sehr deutlich klargestellt, dass nicht jede falsche Angabe gleichzeitig schon eine Steuerstraftat ist, sondern dass es genügend Korrekturmöglichkeiten gibt. Insgesamt denke ich, dass der Gesetzentwurf dem Beschluss der Finanzministerkonferenz entspricht. Und wenn dieser politische Wille existiert, dann sollte man den auch in diesem Umfang umsetzen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Feiler.

Abg. **Uwe Feiler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Frage richtet sich an den Bundesverband der Deutschen Industrie und an den Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft. Ich möchte noch einmal auf die Anmeldesteuern zurückkommen. Die Ausdehnung des § 371 AO auf andere Anmeldesteuern ist ja schon kurz angeklungen. Nach meiner Information ist es so, dass im laufenden Vollzug der Finanzverwaltung bisher keine größeren Probleme bei den Anmeldesteuern – beispielsweise der Versicherungsteuer – aufgetreten sind. Das technische Verfahren ist ja auch ein unterschiedliches, wenn man zur Lohn- und Umsatzsteuer



einen entsprechenden Vergleich zieht. Ich hätte gerne noch einmal ein bisschen konkreter gewusst, was die Aufnahme beispielsweise der Versicherungsteuer oder auch anderer Anmeldesteuern in den § 371 AO betrifft: Gab es in der Vergangenheit Fälle, wo Korrekturen zu strafrechtlichen Konsequenzen geführt haben?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren, herzlichen Dank für die Frage. Bei den Anmeldesteuern ist es für mich, wenn ich jetzt gerade die Redebeiträge der anderen Sachverständigen mit aufnehme, ein bisschen verwunderlich, dass es bei der Umsatzsteuer, der sog. hinterziehungsanfälligsten Steuer, eine Entschärfung geben soll mit Blick auf die strafbefreiende Selbstanzeige, allerdings bei den anderen Anmeldesteuern, beispielsweise bei § 50a EStG, der beschränkten Steuerpflicht, oder auch bei Versicherungsteuer, Kapitalertragsteuer, Energiesteuer oder der Bauabzugsbesteuerung nicht. Das ist für mich schon ein Wertungswiderspruch. Das muss man vielleicht im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens noch weiter erörtern.

Für mich ist das Wesentliche: Bei den Anmeldesteuern trägt der Steuerpflichtige das Risiko. Betrachtet man eine komplexe Regelung wie § 50a EStG, wo die beschränkte Steuerpflicht geregelt ist, wird das deutlich. Beispielsweise bei der Unterscheidung zwischen Standardsoftware und individualisierter Software bzw. der Anpassung einer standardisierten Software kann man sehen, wie schwierig es ist, immer korrekt zu wissen, für welche Dienstleistung Steuern einbehalten werden müssen. Es wäre sicherlich sinnvoll, hier wie bei den anderen Anmeldesteuern ebenfalls zu einer leichten Entschärfung im Rahmen der Steueranmeldung zu kommen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Wagner, bitte.

Sv **Jürgen Wagner** (Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.): Vielen Dank. Auch aus unserer Sicht ist es sehr wichtig, dass der Bereich der Anmeldesteuern noch einmal grundsätzlich angeschaut wird und eine Ergänzung der Gesetze vorgenommen wird. Wir verlangen nicht,

grundsätzlich alle Anmeldesteuern einzubeziehen, sondern eine innovative Aufzählung zu machen. Herr Welling hat ja schon einige Punkte angesprochen. Ich möchte das noch ergänzen für den Bereich der Versicherungsteuer bzw. der Feuerschutzsteuer. Dort existiert im Gegensatz zur Umsatzsteuer ein Zeitmoment. Bei der Umsatzsteuer hat man regelmäßig Dauerfristverlängerungen. Die gibt es in dem Bereich nicht. Und auch in diesem Bereich passieren Fehler. Bisher wurden diese Fehler teilweise einfach im Einvernehmen mit der Finanzverwaltung so korrigiert, dass man die letzte Anmeldung des Jahres zur Grundlage gelegt hat. Es gibt aber nun eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die besagt, bei der Versicherungsteuer müsse man in den einzelnen Voranmeldungen für den jeweiligen Monat Korrekturen vornehmen. Dann gibt es eben Fälle, dass Voranmeldungen verspätet abgegeben worden sind. Das ist an und für sich nicht schädlich und würde auch strafrechtlich nicht relevant sein. Aber wenn man entdeckt, dass für diese verspätete Voranmeldung ein Fehler begangen worden ist, und man berichtigt den Fehler, ist man schon im Bereich der strafrechtlichen Verfolgung. Denn die nicht fristgerechte Meldung war, wenn sie fehlerhaft war, keine vollständige Berichtigung. Mit Augenmaß, wie Herr Prof. Jäger das gesagt hat, dürfte das kein Problem sein. Die Vertreter der Finanzverwaltung haben ja gesagt, dass man bei derartigen Fällen mit Augenmaß vorgeht. Leider aber nicht in allen Fällen. Mir liegen Berichte aus der Praxis vor, wo eine solche einfache Fehlerberichtigung schon dazu geführt hat, dass dann die Fälle an die Straf- und Bußgeldsachenstelle abgegeben worden sind, dass Fälle weitergeleitet worden sind an die Staatsanwaltschaft, Ermittlungsverfahren eingeleitet worden sind, der Vorstand eines großen Unternehmens dann angeschrieben worden ist, Personen benannt worden sind aus der Steuerabteilung, die dann als Beschuldigte gelten, eine Dame sich zum Beispiel das so zu Herzen genommen hat, dass sie dann über viele Wochen nicht mehr arbeitsfähig war. Die Ermittlungen sind im Sande verlaufen, weil eben tatsächlich kein Vorsatz vorgelegen hat und auch keine leichtfertige Steuerverkürzung.

Es wäre schon gut, wenn man die Erleichterungen im Bereich der Voranmeldungen noch auf die von



uns genannten Fälle ausdehnen würde. Dazu gehört auch die Kapitalertragsteuer. Zum anderen sollte man überlegen, ob man nicht doch eine gesetzliche Verankerung braucht, die noch klarer als bisher ist, dass man in den Fällen nicht strafrechtlich belangt wird, in denen eine Berichtigung nach § 153 AO ordnungsgemäß und rechtzeitig vorgenommen wird. Ansonsten passiert das eben leider doch in der Praxis der Finanzverwaltung. Vielleicht wäre es auch eine Möglichkeit, dass bestehende Verwaltungsanweisungen noch weiter konkretisiert werden, indem man mit Regelbeispielen, arbeitet. So wäre klarer, welche Fälle aufzugreifen sind und an die Straf- und Bußgeldstelle zu geben sind und welche Fälle eben nicht. Vielleicht könnte der Ausschuss auch einen Hinweis in seinen Bericht aufnehmen, dass es wünschenswert wäre, hier auf Verwaltungsebene eine entsprechende Klarstellung für die Praxis der Finanzverwaltung zu schaffen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Die nächste Fragestellerin für die Fraktion der CDU/CSU ist Frau Kollegin Kudla.

Abg. **Bettina Kudla** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Schwab von der Bundessteuerberaterkammer. Ich möchte das Thema „Anlaufhemmung“ aufgreifen. Der Gesetzentwurf sieht eine deutliche Verschärfung vor, dass bei ausländischen Kapitalerträgen aus Staaten, die nicht dem automatischen Informationsaustausch unterliegen, die Anlaufhemmung der Verjährung verschärft wird. Halten Sie diese Regelung im Hinblick auf die Praxis sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung überhaupt für handhabbar? Welche Probleme könnten sich ergeben?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Schwab, bitte.

Sv **Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank Frau Kudla. Die Anlaufhemmung ist eine punktuelle Anlaufhemmung, und sie betrifft eigentlich nur die Kapitalerträge, die anderen Aspekte des Steuerfalls bleiben außen vor. Im Zusammenwirken mit der verlängerten Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern kann hier eine Berichtigung, im Prinzip eine Nachforderung bis zu 20 Jahren rückwärts erfolgen. Es ist im Gesetzentwurf vorgesehen, dass Nach-

forderungen, die mehr als zehn Jahre zurückgehen, also die Jahre zehn bis zwanzig, nicht in diesem Verbund drin sind und auch keine Auswirkungen auf den Strafzuschlag haben. Der Anwendungsbereich ist relativ klein, denn die EU-Staaten und die EFTA-Staaten, mit denen wir im Informationsaustausch sind, sind nicht betroffen. Es bleiben eigentlich nur die bekannten Steueroasen und vielleicht noch irgendwelche Länder, die als Ausweichländer von den Steuerhinterziehern gewählt werden.

In Bezug auf die Unterlagen sehe ich in der Praxis zwei Probleme: Sie werden teilweise nicht mehr vorhanden sein. In solchen Ländern wird es wahrscheinlich kaum Aufbewahrungsfristen geben. Das ist vielleicht für die Finanzverwaltung nicht ganz so schlimm. Die Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 AO sind bei Auslandssachverhalten sehr weit gefasst. Das Finanzamt kann hier schätzen. Aber das Problem ist, es wird nichts vorliegen, und wir müssen als Steuerberater bei einer Selbstanzeige Schätzungen vornehmen und die Finanzverwaltung muss auch schätzen. Allein die Tatsache, dass Geld irgendwo im Ausland ist, sagt noch lange nichts über die Höhe der Zinsen aus. Wenn man keine Unterlagen hat, ist es sehr schwierig zu schätzen, ob man dafür die Umlaufrendite, festverzinsliche Wertpapiere, Aktiengewinne oder was auch immer herannehmen soll. Die neue Regelung ist aufgrund der langen Vergangenheitszeiträume schwierig anzuwenden.

Hinzu kommt noch, dass der Begriff „Kapitalerträge“, wie er jetzt in dem § 170 Absatz 6 EStG steht, auslegungsbedürftig ist. Er ist nicht identisch mit dem Begriff der „Einkünfte aus Kapitalvermögen“, den wir kennen. Es besteht die Frage: Was ist mit Kapitalerträgen, die im Betriebsvermögen anfallen? Das sind auch Kapitalerträge aus Ausleihungen von Unternehmen an Ausländer. Sind sie mit erfasst? Da wird die Rechtsprechung noch Auslegungsbedarf haben.

Die geplante Vorschrift muss man wohl machen, um diese Steueroasen einfach auszutrocknen und keine falschen Anreize zu geben, Sie wird aber in der Praxis wahrscheinlich sehr schwer handhabbar sein. Aber ich gehe davon aus, da der Beginn dieser Vorschrift ohne Rückwirkung der 1. Januar 2015 ist, dass wir erst im Prinzip in 15 Jahren wissen, ob das handhabbar ist oder nicht. Vielen



Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Ein paar Wochen vorher als in 15 Jahren wüsste ich es schon gerne. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Schwarz.

Abg. **Andreas Schwarz** (SPD): Recht herzlichen Dank. Ich habe zwei Fragen. Einmal an Herrn Prof. Dr. Jäger, und zwar: Die Wirtschaftsverbände fordern eine Klarstellung, dass der Geldbetrag nach § 398a AO nur einmalig zu entrichten ist, um eine Strafverfolgung der Beteiligten abzuwenden. Meine Frage an Herrn Prof. Dr. Jäger ist: Wie beurteilen Sie diese Forderung? Ist sie mit dem Inhalt der Regelung vereinbar? Meine zweite Frage: Der Regierungsentwurf sieht umfangreiche Änderungen der Sperrgründe nach § 371 Absatz 2 AO vor. Hier würde ich gerne die Bundessteuerberaterkammer fragen: Wie beurteilen Sie die vorgeschlagenen Regelungen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Jäger, bitte.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Jäger, bitte.

Sv **Prof. Dr. Markus Jäger** (Richter am Bundesgerichtshof): Frau Vorsitzende, meine Damen und Herren Abgeordnete, ich bedanke mich sehr herzlich für diese Frage. Sie zeigt nämlich auf, dass in der Praxis noch große Unsicherheiten in der Beurteilung bestehen, was § 398a AO eigentlich für eine Vorschrift ist, und worum es sich bei dem Geldbetrag, der dort zu bezahlen ist, eigentlich handelt. Wenn ich an das Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2011 zurückdenke, dann war zunächst im Gespräch, dass man eine steuerliche Nebenleistung, einen Steuerzuschlag schafft. Wenn man eine Steuer hat, dann fällt sie einmal an und ist einmal zu bezahlen. Ich glaube aber nicht, dass das dann Gesetz geworden ist. Gesetz ist etwas geworden, was ich als strafprozessuale Vorschrift bezeichnen würde. Die strafprozessuale Vorschrift verfolgt einen anderen Gedanken, nämlich den des Schuldausgleichs. Ich verstehe die Vorschrift so, dass der Gesetzgeber Folgendes sagen wollte: Wir haben eine Selbstanzeige und die Selbstanzeige soll zu einer Strafbefreiung führen. Jetzt gibt es aber Fälle, die so gewichtet sind, dass man mit einer bloßen Nachzahlung der Steuer das Unrecht nicht beseitigt. Das Strafverfolgungsinteresse des Staates bleibt weiter

bestehen. Deswegen muss man einen weiteren Ausgleichsbetrag schaffen, damit das Strafverfolgungsinteresse zurückstehen kann und man nicht mehr verfolgt. Deswegen entnehme ich dieser Vorschrift, dass sie ein Verfolgungshindernis enthält, wenn die darin enthaltenen Leistungen – die Steuernachzahlung und der Zuschlag – erbracht sind. Wir haben etwas Ähnliches bereits im § 153a Strafprozessordnung (StPO) mit der Einstellung des Verfahrens gegen Geldauflage, verbunden mit einem Strafklageverbrauch. Der Unterschied beider Vorschriften ist, dass beim § 153a StPO die Schuld des Täters im Einzelfall genau bemessen wird und dann anhand dieser konkreten Schuld eine im Einzelfall angemessene Geldbuße bestimmt wird, die dann zu bezahlen ist. Hier haben wir etwas anderes: Wir haben Beträge, die alleine am Hinterziehungsvolumen anknüpfen. Es stellt sich die Frage: Darf man das? Ich meine, man darf es. Der Gesetzgeber darf in einem gewissen Umfang typisieren. Das macht er auch bei der Selbstanzeige. Es wird nicht danach gefragt, ob jemand vorbestraft ist oder nicht, sondern man wird straffrei, wenn man den Betrag nachbezahlt. Also meine ich, dass man auch bei Hinterziehungsbeträgen, die einen größeren Schuldumfang haben, gegen die Bezahlung eines Geldbetrages auf die Verfolgung verzichten kann. Dabei muss aber beachtet werden: Nachdem hier etwas nicht vorgenommen wird, was sonst im Strafrecht immer vorgenommen wird, nämlich eine konkrete Schuldbetrachtung, kann man diese Vorschrift eigentlich nur als Angebot an einen Steuerhinterzieher verstehen, das er entweder annehmen oder ablehnen kann. Wenn er ablehnt, dann bleibt aber immer noch die Möglichkeit des § 153a StPO, wo dann eine nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalls entsprechende Beurteilung des Schuld- und Unrechtsgehalts gegeben ist. Das bedeutet im Ergebnis für die Frage: Ich meine, da es ein Schuldausgleich ist, ist der Schuldausgleich von jedem Teilnehmer zu erbringen und nicht nur insgesamt einmal. Daneben kann man darüber nachdenken, ob man zwischen Tätern und Gehilfen differenziert. Sonst ist es auch im Strafrecht üblich, dass ein Gehilfe eine Strafraumverschiebung nach § 27 Strafgesetzbuch (StGB) erhält. Zwingend ist das meines Erachtens aber nicht, weil auch der Gehilfe dazu beigetragen hat, dass genau dieses



Hinterziehungsvolumen im konkreten Fall entstanden ist. Man könnte also differenzieren, muss es aber nicht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Dr. Schwab, bitte.

Sv **Dr. Hartmut Schwab**

(Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank für die Frage. In § 371 Absatz 2 AO der neuen Fassung werden die Sperrgründe erweitert. Ich werde diese kurz im Einzelnen durchgehen: Zuerst gibt es eine Ausdehnung auch auf die an der Tat Beteiligten. Das sind die bereits angesprochenen Anstifter und Gehilfen. Aus Sicht der Praxis wird sich hier folgendes Problem ergeben: Wenn etwa ein Unternehmen als Mandant zu uns kommt und von uns eine Selbstanzeige angefertigt haben möchte, dann muss ich prüfen, wer an dem Ganzen beteiligt war und wen ich in der Selbstanzeige berücksichtigen muss. Ich muss also bereits im Vorfeld prüfen, wer Anstifter und wer Gehilfe ist. Wo fängt die Tätigkeit des Gehilfen an und wo hört sie auf? Was ist mit der Sekretärin, die dort mitgemacht hat, weil sie einen Brief geschrieben hat? Ist sie schon Gehilfin oder nicht? Hat sie überhaupt durchschaut, was sie dort tut? Es wird auf jeden Fall für uns komplizierter. Es ist aber der Wille des Gesetzgebers, dass die Selbstanzeige verschärft und schwieriger werden soll. Diesen Willen akzeptieren wir natürlich auch.

Den nächsten Sperrgrund, dass einem an der Tat Beteiligten die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekanntgegeben worden ist, halten wir für sehr problematisch. Denn die Mitteilung der Verfahrenseinleitung ist eine täterbezogene Maßnahme. Jetzt wird sie aber eine tatbezogene Maßnahme. Wenn z. B. ein ehemaliger Arbeitnehmer eines Unternehmers zu mir kommt und sagt, dass er dort etwas gemacht hat und wir eine Selbstanzeige anfertigen sollen, hat man natürlich ein sehr großes Risiko. Woher soll er wissen, ob bei dem Unternehmen eine Außenprüfung stattfindet, schon eingeleitet wurde oder angekündigt wurde oder ob gegen irgendeinen anderen eine Verfahrenseinleitung bekanntgegeben worden ist? Das Risiko einer Selbstanzeige, die auch tatsächlich wirkt und die das erreicht, was der Mandant haben möchte, wird letztendlich größer.

Dann wurden als Sperrgründe die Umsatzsteuernachschau und die Lohnsteuernachschau herein-genommen. Das finde ich in Ordnung. Fraglich ist aber, was hier eigentlich gesperrt ist. Bei der Umsatzsteuernachschau dürfte eigentlich nur der Bereich der Umsatzsteuer gesperrt sein. Wenn man die Sperrgründe des § 371a Absatz 2 Nr. 1 a, b, c und d AO der neuen Fassung durchsieht, könnte man auch auf den Gedanken kommen, dass aufgrund der numerischen Aufzählung auch die anderen Sachen gesperrt sind. Es wäre vielleicht gut, wenn man hier in der Gesetzesbegründung noch eine Klarstellung hinzufügt.

In dem Absatz 2 wurde im Gesetzentwurf durchgehend „der Täter“ im derzeit noch geltenden § 371 AO durch „den an der Tat Beteiligten“ ersetzt. In § 371 Absatz 2 Nummer 2 AO des Gesetzentwurfes ist es aber so, dass nur der Täter genannt wird, jedoch nicht der Tatbeteiligte. Ist das ein redaktionelles Versehen? Ich meine, dass es hier auch „an der Tat Beteiligte“ heißen müsste.

Die Milderung der Sperrwirkung, nämlich dass sie nicht für den Bereich gelten soll, für den eine Außenprüfung noch nicht angekündigt worden ist – etwa wenn ich für drei Jahre geprüft werde und ich vorher entdecke, dass in den zurückliegenden Jahren etwas passiert war, was man vielleicht korrigieren sollte – , führt dazu, dass dieser Bereich der Selbstanzeige noch zugänglich ist. Ich glaube, dass das der Praxis und auch der Finanzverwaltung hilft, da es hier einfach die Notwendigkeit einer Ermittlung nicht gibt, und der Steuerpflichtige Fehler korrigieren kann, die länger als der Prüfungszeitraum zurückreichen. Ich halte es für richtig, wenn das hier so geregelt wird. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CSU/CSU ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich habe zwei Fragen an Herrn Welling vom Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. Wie Sie wissen, debattieren und diskutieren wir derzeit auch über das sogenannte Zollkodex-Anpassungsgesetz. Hierzu liegen diverse Anträge des Bundesrates vor, sodass es durchaus sein könnte, dass sich das Gesetz bis zur Verabschiedung zeitlich etwas verzögert. In den Vorschlägen des Bundesrates sind auch Themen



genannt, die zeitkritisch sein könnten. Ich wollte konkret zu zwei Themenkomplexen fragen, ob Sie dort die Überlegung teilen könnten, dies vielleicht schon im Rahmen dieses Gesetzes zu regeln. Zum einen geht es um die Zerlegung der Lohnsteuern. Aufgrund von Verzögerungen bei der Programmierung können den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre ab 2012 derzeit nicht die Anschriften aus der Datenbank nach § 139b AO maschinell zugeordnet werden. Dadurch können den Statistischen Landesämtern der Wohnsitzländer nicht die für die Zerlegung maßgebenden Daten zugeleitet werden. Die Lohnsteuerzerlegung nach § 7 des Zerlegungsgesetzes ist damit mindestens im Jahr 2015 nicht termingerecht möglich. Der Bundesrat schlägt deshalb hier ab 01.01.2015 eine Übergangsregelung vor. Der zweite Themenkomplex betrifft die Umkehr der Umsatzsteuerschuld bei Metallen. Sie wissen, dass wir im Rahmen des Kroatiengesetzes dort die Umkehr der Steuerschuldnerschaft eingeführt haben. Dies hat in der Praxis zu Rechtsunsicherheiten und zu Abgrenzungsfragen geführt. Der Bundesrat schlägt hier vor – wie in Österreich –, eine Bagatellgrenze von 5.000 Euro einzuführen. Was halten Sie davon?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter, vielen Dank für die Frage. Das ist jetzt natürlich ein etwas anderer Themenkomplex. Wenn es aber notwendig ist, dann würde ich ganz gerne darauf antworten. Das Zerlegungsgesetz betrifft die Verteilung der Lohnsteuer im Rahmen der Finanzverwaltung beziehungsweise die Verteilung auf der Gläubigerseite. Ich glaube, dass eine Übergangsregelung zwingend erforderlich ist, wenn es dort keine unmittelbare Programmierung gegeben hat. Es geht um die Lohnsteuerkarten, auf denen bestimmte Adressen nicht vermerkt werden können. Es ist keine Frage, dass es dann dort einer Übergangsfrist bedarf. Sie sehen allerdings daran, wie schwierig es ist, solche unmittelbaren Programmierungen auch zeitgerecht vorzunehmen.

Da bin ich schon beim nächsten Thema, nämlich beim Reverse-Charge-Verfahren. Wenn man sich Folgendes vorstellt: Bei einer Umkehrung der

Steuerschuldnerschaft hat man bei den meisten Unternehmen zunächst ein IT-Problem. Das heißt, man führt jetzt die Umsatzsteuer für den jeweiligen Dienstleister ab, der einem eine Rechnung gestellt hat. Damit hat man einen komplett anderen Prozess. Das ist zum 01.10.2014 angekündigt worden, wenn ich es richtig in Erinnerung habe. Jetzt ist das verschoben worden. Mit anderen Worten: Viele Unternehmen haben ihre IT-Systeme schon zeitgerecht darauf eingestellt. Jetzt stellen Sie sich einmal vor, was passieren würde, wenn Sie jetzt noch eine Bagatellgrenze in Höhe von 5.000 Euro einführen. Dann müsste man alles wieder rückgängig machen. Für diesen Bereich findet dann keine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft statt. Wenn man so etwas einführen würde, dann würde ich zwingend folgende Empfehlung geben: Versuchen Sie es zumindest optional, so dass man darauf reagieren kann – auch im Rahmen der Programmierung und im Rahmen des Handlings.

Um den unmittelbaren Konnex hier zum Strafrecht herzustellen: Wir reden hier über klare Fehler beziehungsweise auch klare Regelungen, die strafbewährt sind. Herr Prof. Dr. Jäger, vielleicht sehen Sie an dieser Norm, dass eine kurzfristige Umsetzung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auch handhabbar sein muss. Es geht jetzt darum, dass man natürlich darüber nachdenken kann, ob dieser Fehler mit Vorsatz, bedingtem Vorsatz oder grob fahrlässig entstanden ist. Dass er begangen wurde und damit der objektive Tatbestand verwirklicht wurde, ist relativ klar. Wir reden jetzt nur noch über den subjektiven Tatbestand. Das ist meines Erachtens eine Frage, in der man durchaus gewisse Wertungen vornimmt. Ich glaube, beim Wortbeitrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft ist ganz deutlich geworden, welche Unterschiede es zum bedingten Vorsatz in der Rechtsprechung des BGH gibt. Das Spektrum ist dort auch sehr deutlich geworden.

Vielleicht noch der Appell an Sie, meine Damen und Herren Abgeordnete: Man hört in der einen oder anderen Situation, dass es durchaus Anweisungen im Rahmen der Finanzverwaltung gibt, dass alle Fälle über 50.000 Euro an die StraBu (Strafsachen- und Bußgeldstelle) abgegeben werden sollen. Solche Verwaltungsanweisungen scheint es wohl zu geben. Ich weiß nicht, ob das



stimmt. Die Frage ist: Wenn das der Fall sein sollte, warum gibt es dann keine Transparenz im Rahmen dieser verwaltungsinternen Anweisung? Dann könnten beide Seiten damit umgehen, so dass man gegebenenfalls auch dieses Instrument der Strafverfolgung beziehungsweise der strafbefreienden Selbstanzeige zum Rechtsfrieden bzw. zur Beruhigung des Klimas im Rahmen des Steuerverfahrens weiterentwickeln kann.  
Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Die erste Frage geht an Herrn Prof. Dr. Hechtner. In Ihrer Stellungnahme haben Sie bedauert, dass eine wissenschaftliche Evaluierung des Instituts der Selbstanzeige nicht stattgefunden hat. Warum wäre nach Ihrer Ansicht eine wissenschaftliche Evaluierung wichtig gewesen?

Die zweite Frage möchte ich Herrn Prof. Dr. Jäger stellen: Sie haben vorhin bei den Anmeldesteuern für mich als Rechtsanwalt nachvollziehbar dargestellt, dass die Fälle der Korrektur von Voranmeldesteuererklärungen eigentlich überhaupt nicht das Rechtsinstitut der Selbstanzeige betreffen, weil es schon bereits an einer Straftat fehlt, von der man eine Befreiung durch eine Selbstanzeige erreichen kann. In der Verwaltung wird das entsprechend moderat gehandhabt. Solange die Fiktion einer Selbstanzeige vorhanden ist, muss man nicht prüfen, ob eine Straftat überhaupt vorliegt, sondern man deckt es mit dieser Fiktion der Selbstanzeige ab. Wenn dies nicht der Fall wäre, wäre es dann richtig, dass den Finanzbehörden weiterhin die Entscheidung obliegt, ob eine Straftat gegeben ist? Müsste die Entscheidung nicht vielmehr auf die Ebene der Staatsanwaltschaft, die das Monopol der Klageerhebung und der Geltendmachung des Strafanspruchs des Staats hat, geschoben werden? Sie entscheidet dann zwangsläufig, ob in diesem Fall überhaupt eine Straftat vorliegt, von der man dann durch die Selbstanzeige zurücktritt. Welche Auswirkungen hätte das auf die Arbeit der Staatsanwaltschaft?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Hechtner.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Herr Abgeordneter, vielen Dank für die Frage. Vielen Dank für das Wort, Frau Vorsitzende. Es mag den Praktiker vielleicht nicht besonders interessieren, aber ich denke, wenn man zur strafbefreienden Selbstanzeige Stellung nimmt und auch den Gesetzgeber beraten soll, ist es gut, dass man dieses Instrument letztendlich auch offen evaluiert. Wir haben von Tax Justice Network gehört, dass es in anderen Ländern andere Regelungen gibt. Man dürfte durchaus einmal hinterfragen, welche Wirkungen diese Selbstanzeige auslöst, ob sie zu scharf ist, ob sie schärfer gemacht werden sollte, welche ökonomischen Anreize hier gegeben werden, in die Steuerehrlichkeit zu gehen, ob es überhaupt keinen Anreiz gibt oder ob es nur fiskalischen Interessen sind, die hier beraten werden. Wir denken, dort ist Raum, noch mehr zu tun. Man muss nicht nur die haushaltsnahen Dienstleistungen nach § 35a EStG evaluieren und dafür 250 Seiten schreiben mit dem Ergebnis, es ist offen, was rausgekommen ist. Man darf auch die strafbefreiende Selbstanzeige evaluieren. Wenn man in den Gesetzentwurf reinschaut, muss man feststellen, dass dort, wo Zahlenangaben gemacht worden sind, die Begründungen sehr dürftig sind. Das Mehraufkommen von 15 Millionen Euro wurde wenig bis gar nicht begründet. Ich habe keine Ahnung, mit welchem Hintergrundwissen man auf diese Zahl gekommen ist. Der Nationale Normenkontrollrat hat seine Stellungnahme noch auf den Referentenentwurf bezogen und hat also selbst noch eine alte Fassung evaluiert. Ich denke, das ist auch verbesserungsbedürftig. Wenn man z. B. zum § 398a AO Stellung nimmt, muss man feststellen, dass nach Mitteilung der Bundesregierung diese Regelung beispielsweise im Jahr 2012 nur 89 Mal angewandt wurde. In 2013 liegen wir bei 200 bis 300 Mal. Insofern darf man durchaus kritisch hinterfragen, welche ökonomischen Anreizwirkungen dort entstehen. Wenn man einmal privat mit Leuten der Finanzverwaltung redet – mit dem Herrn Herrmann –, dann teilt er auch immer gerne mit, dass Daten vorhanden sind, die man auswerten könnte. Insofern denke ich, dass es dort Potential gibt. Man sollte dieses Potential letztendlich nutzen, um eine wissenschaftliche Aussage dazu zu treffen, inwieweit man diese Selbstanzeige





braucht und welche ökonomischen Anreize davon ausgehen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Jäger, bitte.

Sv **Prof. Dr. Markus Jäger** (Richter am Bundesgerichtshof): Ich bedanke mich auch für die Frage. Es geht im Wesentlichen um die Voranmeldungen. Da möchte ich noch kurz auf Herrn Welling zum Thema „Umsetzungsprobleme“ antworten. Ich sehe keinen Vorsatz, wenn ein Unternehmen es zeitlich nicht schafft, etwas technisch umzusetzen. Wenn man etwas nicht kann, kann man dazu auch nicht verpflichtet sein. Dann muss man eben anzeigen, dass man das nicht kann, man Umsetzungsprobleme hat und es anders macht, bis es umgestellt ist. Ich sehe hier keinen Vorsatz. Man kommt an dieser Stelle aus dem Vorsatz heraus.

Jetzt zu der Frage, wer eigentlich den Vorsatz prüft: Im Steuerstrafrecht ist es anders als im sonstigen Strafrecht. Wir haben nicht das Prüfungsmonopol der Staatsanwaltschaft, sondern die Abgabenordnung sieht vor, dass es bei den Finanzämtern Bußgeld- und Strafsachenstellen gibt. In manchen Bundesländern heißt das anders: Strafsachen- und Bußgeldsachenstellen. Diese haben die volle staatsanwaltschaftliche Kompetenz für die Prüfung. Sie dürfen das Verfahren aber nicht in eine Anklage und in den Prozess begleiten. Das heißt: Wenn wir ein Verfahren haben, wo klar ist, dass es in einen Prozess rein gehen muss, muss frühzeitig abgegeben werden. Das hat der BGH auch schon mehrfach in Entscheidungen ausgeführt. Allerdings würde ich die Frage, ob ein Anfangsverdacht gegeben ist, jetzt nicht zwingend zur Staatsanwaltschaft schieben wollen. Wenn aber ein klarer Fall vorhanden ist, dass zwar objektiv ein großer Schaden entstanden ist, aber kein Vorsatz gegeben ist, muss das auch eine Bußgeld- und Strafsachenstelle leisten können.

Zur zweiten Frage, die Sie an mich gestellt haben: Was würde eigentlich passieren, wenn man das alles von den Staatsanwaltschaften entscheiden ließe? Dann hätte man dort einen größeren Personalaufwand. Mehr würde dort nicht passieren. Die Handhabung ist in den Bundesländern auch vollkommen unterschiedlich. Es gibt Bundesländer, in denen die Staatsanwaltschaft selten

beteiligt wird. Es gibt auch Bundesländer, in denen man ab einer gewissen, definitiv niedrigen Grenze die Fälle zunächst alle zur Staatsanwaltschaft schickt. Diese schaut sich dann die Fälle an und schickt sie gegebenenfalls wieder zurück. Das ist eine Frage der Handhabung. Ich persönlich habe nichts dagegen, dass man die Finanzämter, die vom Gesetz her die Kompetenz haben, einen Anfangsverdacht zu prüfen, dies auch tun lässt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragestellerin für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Ich möchte noch einmal Herrn Wehrheim und Herrn Mallach fragen, wie Sie das Entdeckungsrisiko einschätzen und inwieweit sich das im Vergleich zu 2006 oder 2008 verändert hat. Herr Herrmann hatte schon darauf hingewiesen, dass es – auch wenn jetzt der automatische Informationsaustausch mit dem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) usw. kommt – noch Schlupflöcher geben wird. Mich würde Ihre Einschätzung auch vor dem Hintergrund interessieren, dass der automatische Informationsaustausch sehr wahrscheinlich erst frühestens im Jahr 2017 kommt. Wir reden auch über Rückwirkungen. Steuerhinterziehung ist kein Thema, das nur in einem Jahr passiert. Eine Steuerhinterziehung, die im Jahr 2014 stattgefunden hat, wird nicht ganz so einfach bis 2017 aus den Büchern verschwunden sein. Zu der Entwicklung des Entdeckungsrisikos würde mich Ihre Einschätzung interessieren. Wie lange brauchen wir das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige noch, um den Dingen im Sinne einer Kronzeugenregelung habhaft zu werden? Wie würden Sie das einschätzen? Könnten Sie in dem Kontext auch noch etwas zum Thema „Anlaufhemmung“ sagen? Herr Schwab hatte seine Einschätzung dazu gegeben. Ist das so richtig oder sollte man das Instrument der Anlaufhemmung noch erweitern? Was ist Ihre Meinung zur Regelung der Anlaufhemmung im Gesetz?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Wehrheim, bitte.

Sv **Frank Wehrheim**: Danke für die Frage. Meine Einschätzung zum Entdeckungsrisiko ist folgende: Zunächst ist die Selbstanzeige grundsätzlich eine politische Entscheidung. Wenn man sich für die



Selbstanzeige entscheidet, die es nach meinem Wissen seit 100 Jahren gibt, dann wird sie wohl auch in der Folge bleiben. Die Selbstanzeige ist auch nicht in erster Linie für Kapitaleinkünfte da. Man darf auch nicht vergessen, dass die Selbstanzeige den gesamten anderen strafrechtlichen Bereich umfasst. Es ist in der Tat so, dass im Moment ein Entdeckungsrisiko besteht. Das kann ich als Steuerberater bestätigen. Wenn ich meinen Zulauf an Fällen sehe und das auf die Kollegen hochrechne, dann scheint das Entdeckungsrisiko im Moment darin zu liegen, dass die Länder, die sich jetzt ab 2017 dem automatischen Informationsaustausch angeschlossen haben, Druck machen. Spannend wird auch sein, ob noch weitere Länder dem folgen werden. Dann kann das Entdeckungsrisiko weiter ein Thema sein.

Ein Entdeckungsrisiko sehe ich auch bei dem, was im Moment in Luxemburg mit Luxemburg-Leaks stattfindet. Daneben stellen die Steuer-CDs oder das Durchstechen von Informationen an Journalisten ein Entdeckungsrisiko dar. Wir hatten Offshore-Leaks, jetzt haben wir Luxemburg-Leaks. Daraus entsteht tatsächlich – unabhängig vom Ankauf von Steuer-CDs – ein Entdeckungsrisiko. Dort wird auch weiter die Selbstanzeige eine Rolle spielen.

Was die Anlaufhemmung betrifft: Es ist auch eine politische Entscheidung zu sagen, dass bei den Ländern, die sich nicht beteiligen, eine andere Verjährung eine Rolle spielen soll. Das verstehe ich. Aber man muss abwarten, wie sich das in der Praxis entwickelt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Mallach, bitte.

Sv **Heinz-Joachim Mallach** (Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Hagen): Vielen Dank für die Frage. Das Entdeckungsrisiko hat nichts mit der Selbstanzeige zu tun. Für den Bereich der Kapitaleinkünfte ist es so, dass – jedenfalls in der Öffentlichkeitswahrnehmung – das Risiko der Entdeckung gestiegen ist. Deswegen versuchen viele, für sich Rechtssicherheit zu schaffen. Ich hoffe, dass weiterhin ein sehr hohes Entdeckungsrisiko gemutmaßt wird und viele Leute steuerehrlich werden wollen, unabhängig ob es Kapitaleinkünfte betrifft oder nicht. Natürlich existieren jetzt auch schon Vermeidungsstrukturen und es wird in Drittländer

ausgewichen. Insofern begrüße ich die Regelung über die Anlaufhemmung, weil sich niemand sicher sein kann, dass sich nicht in der Zukunft doch noch einmal irgendjemand Daten besorgt, mit denen er persönlich Geld verdienen will. Das ist zwar nicht schön, führt aber letztendlich dazu, dass Leute reglementiert werden, die vorsätzlich den deutschen Fiskus betrügen. Es gibt auch die Selbstanzeige im Nicht-Kapitaleinkünftebereich. Es gibt ein Entdeckungsrisiko, was auch für Unternehmen sehr gefährlich ist. Das ist dieser Trend der Whistleblower, dass Leute auf einmal unzufrieden sind und sagen, dass sie etwas haben und sich moralisch nicht in der Verfassung fühlen, Dinge mitzutragen. Auch das ist ein Risiko, das bedingt durch den Zeitgeist dazu führt, dass auf einmal Leute, die unter Druck stehen, zum Instrument der Selbstanzeige greifen. Insofern hat das nicht nur eine Bedeutung für Kapitaleinkünfte, sondern für jegliche Einkunftsart. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CSU/CSU ist Herr Abg. Feiler.

Sv **Uwe Feiler** (CDU/CSU): Vielen Dank. Meine Frage richtet sich zum einen an die Stiftung Familienunternehmen und zum anderen an Herrn Dr. Holst. Ich möchte noch einmal auf die Sperrwirkung für eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 Absatz 2 Nr. 1 AO eingehen. Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die bisher umfassende Sperrwirkung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung beschränkt wird und dadurch für Zeiträume, die außerhalb der angekündigten Außenprüfung liegen, eine Selbstanzeige grundsätzlich möglich bleibt. Jetzt ist meine Frage, ob aus Ihrer Sicht diese Einschränkung der Sperrwirkung ausreichend ist, um gerade anschlussgeprüften Unternehmen – insbesondere Großkonzerne – die Möglichkeit der Selbstanzeige zu geben, die bisher ja deutlich eingeschränkt beziehungsweise gar nicht möglich war.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Lefarth, bitte.

Sv **Matthias Lefarth** (Stiftung Familienunternehmen): Frau Vorsitzende, Herr Abg. Feiler, vielen Dank für die Frage. Die Stiftung Familienunternehmen steht natürlich für die Einhaltung



des Rechts und ich möchte vorneweg sagen, dass die Unternehmen in Deutschland zu 91 Prozent familienkontrolliert sind. Die Top 500 der Familienunternehmen, für die ich hier stehe, beschäftigen alleine 4,6 Millionen Menschen in diesem Land. Das sind alles anschlussgeprüfte, also dauergeprüfte Unternehmen.

Zunächst möchte ich vor der Klammer noch einmal ausdrücklich feststellen, dass es richtig ist, dass sich die Politik dafür entscheidet, an der strafbefreienden Selbstanzeige festzuhalten. Die Frage aus Sicht der großen Familienunternehmen ist, ob sie auch faktisch bestehen bleibt. Das hängt mit Ihrer Frage zusammen, Herr Abg. Feiler. Es ist ausdrücklich zu begrüßen, dass es jetzt im Regierungsentwurf – im Vergleich zum Referententwurf – eine Änderung dahingehend gegeben hat, dass die Sperrwirkung der Selbstanzeige sich jetzt auf den sachlichen und auf den zeitlichen Umfang der Außenprüfung beschränken soll. Das ist zweifelsohne ein Fortschritt. Es ist offensichtlich gesehen worden, dass hier ein Problem besteht. Das Problem ist aber natürlich, dass es sich bei den großen Familienunternehmen immer um dauergeprüfte Unternehmen handelt. Die Prüfungsanordnung hat eine Infektionswirkung für den gesamten Prüfungszeitraum. Die Sperrwirkung wirkt also dergestalt, dass sie für den gesamten Prüfungszeitraum der Prüfungsanordnung keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr abgeben können. De facto bedeutet das eigentlich für die großen Familienunternehmen die Abschaffung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige. Ich glaube, das kann politisch so nicht gewollt sein. Ich will Ihnen kurz sagen, warum das eigentlich nicht gewollt sein kann. Denken Sie an den Bereich der Umsatzsteuer. Da haben wir eine Herabsenkung des Schwellenwertes auf 25.000 Euro. Das war vorhin schon einmal Thema. Die Problematik ist, dass beispielsweise bei einem großen Unternehmen mit 500 Millionen Euro Umsatz die 25.000 Euro-Grenze gerade einmal 0,04 Prozent ausmacht. Das heißt, sie liegen im Promillebereich. Darüber hinaus greift hier das Kompensationsverbot. Denken Sie an den Bereich der Verrechnungspreise. Da haben Sie regelmäßig Abweichungen zwischen Betriebsprüfer und den Steuerabteilungen in den großen Familienunternehmen. Hier greift in der Praxis immer der Eventualvorsatz. Das heißt, Sie haben hier de facto ein

ernsthaftes Problem, wenn Sie nicht das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige für die dauergeprüften Unternehmen erhalten. Das wird nur funktionieren, wenn bei den Unternehmen, bei denen eine Prüfungsanordnung vorliegt und die Entdeckung der objektiven Unrichtigkeit noch nicht durch den Betriebsprüfer erfolgt ist, eine strafbefreiende Selbstanzeige für die dauergeprüften Unternehmen möglich bleibt. Die Prüfungsanordnungen umfassen häufig 5 oder 10 Jahre. Dann hätten Sie nie einen Zeitraum, der von einer Prüfungsanordnung zeitlich nicht umfasst ist. Ich glaube, dass das nicht gewollt sein kann. Das würde in vielen Fällen, bei denen es überhaupt nicht um kriminelle Energie geht, Steuergestaltungen zu betreiben, zu erheblichen Problemen führen. Insofern plädieren wir abschließend dafür, dass § 371 Absatz 1 AO für die dauergeprüften Unternehmen derart ergänzt wird, dass für sie die strafbefreiende Selbstanzeige erhalten bleibt, wenn die Aufdeckung der objektiven Unrichtigkeit durch den Betriebsprüfer noch nicht erfolgt ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Holst, bitte.

Sv **Dr. Berend Holst** (Leiter Steuern und Zölle, Volkswagen AG): Vielen Dank für die Frage. Ich kann mich meinem Vorredner im Wesentlichen nur anschließen. Wir haben zurzeit Parallelprüfungen für 10 Jahre – 2001 bis 2010 – und sind damit faktisch von der Selbstanzeige ausgeschlossen. Ob das nun gut oder schlecht ist, lassen wir mal dahingestellt, weil ich eigentlich der Meinung bin, dass wir gar keine Fälle haben, die eine Selbstanzeige erforderlich machen. Wir haben letztendlich mehr das Problem der Abgrenzung zwischen § 153 AO und § 371 AO. Ich habe die Worte von Herrn Prof. Dr. Jäger gehört. Ich kann Ihnen nur versichern, dass das in der Praxis nicht so eindeutig ist, wie Sie das hier darstellen. Meines Erachtens gibt es ein erhebliches Informationsdefizit, eine erhebliche Unsicherheit im Rahmen der Finanzverwaltung, welchen Weg man geht. Objektiv sind ja beide Tatbestände gleich. Ich habe einen Fehler gemacht, habe zu wenig Steuern gezahlt und möchte das korrigieren. Der Unterschied ist allein im subjektiven Tatbestandsbereich. Leider neigt die Finanzverwaltung zur Zeit aufgrund von Verunsicherung oder sonstigen Dingen dazu,



Sachen zur StraBu zu geben, die dann nachher nicht zur Verurteilung führen, aber bei Mitarbeitern und Verantwortlichen in der Steuerabteilung zu erheblichen Unsicherheiten führen. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich habe eine Frage an Herrn Mallach und eine zweite Frage an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft. Wenn ich das richtig gelesen habe, schlägt der Volkswagen-Konzern vor, mit einer Organisations- und Systemprüfung durch die Finanzverwaltung den Vorwurf des Organisationsverschuldens auszuschließen. Frage an Herrn Mallach: Wie beurteilen Sie diesen Vorschlag? Welche Konsequenzen hätte es, wenn wir dem folgen?

Eine Frage an Herrn Eigenthaler: Die Wirtschaftsverbände fordern, bedingt vorsätzlich begangene Steuerhinterziehungen entweder von den Verschärfungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes auszunehmen oder zur Ordnungswidrigkeit abzustufen. Wie schätzen Sie die Folgen eines solchen Vorschlages nach eventuell erfolgten Rechtsänderungen ein, wenn wir für bedingt vorsätzlich begangene Steuerhinterziehungen das einrichten? Oder halten Sie es für zielführender, eine bundesweit einheitliche Anwendung des § 153 AO umzusetzen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Mallach, bitte.

Sv **Heinz-Joachim Mallach** (Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Hagen): Vielen Dank für das Wort. Sie fragen nach der Auswirkung einer Organisations- und Systemprüfung und ob dann ein Schuldvorwurf ausgeschlossen werden kann. Der Vorschlag hat mich etwas überrascht. Ich denke viele – insbesondere auch VW – haben eine sehr gute Compliance-Strategie. Sie haben klare Regeln, wie sie letztendlich Vorgänge zu buchen haben. Sie haben ein Regelungssystem aufgestellt, wer wofür verantwortlich ist. Sie haben eine Aufsicht mit angemessenem Personal, die auch darauf achtet, dass danach gelebt wird. Ich greife das auf, was Herr Prof. Dr. Jäger gesagt hat. Man muss vorsätzlich Steuern hinterziehen, bevor man bestraft wird.

Wer sich als professioneller Laie für bestimmte steuerliche Fragen durch Sachkundige bescheinigen lässt, dass er sauber arbeitet, dem sollte seitens der Finanzverwaltung oder Staatsanwaltschaft niemals ein strafrechtlich relevanter Vorwurf gemacht werden können. Mich verwundert, dass die Finanzverwaltung jetzt ein Regelsystem mit gutem Glauben versehen soll. Man sollte eher auf der anderen Seite sicherstellen, dass der Gutglaube nicht ausgenutzt wird. Es gibt Fälle, in denen der gute Glaube des Gesetzgebers ausgenutzt wurde. Das sehen wir beim Umsatzsteuerkarussell sehr gut. Es gibt z. B. den Gutgläubensschutz bei Kapitalanlagen und dort sieht man die Cum-Ex-Geschäfte. Dort werden gegen den Willen des Gesetzgebers Manipulationen vorgenommen. Die Staatsanwaltschaft und die Gerichtsbarkeit sind hier immer in der Verantwortung zu sagen, dass das zu viel war. Das setzt dann aber voraus, dass ich einen individuellen Schuldvorwurf führen kann, der sicherlich nicht auf ein Unternehmen und schon gar nicht auf eine Vorstandsebene, die davon nichts wusste, zurückzuführen ist. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren, die Frage war, wie das mit dem bedingten Vorsatz im Steuerstrafrecht ist. Ich meine, Herr Prof. Dr. Jäger hat dazu vorhin schon einmal Ausführungen gemacht. Es wäre ein völliger dogmatischer Einbruch in strafrechtliche Kategorien, wenn man den direkten Vorsatz vom Dolus Eventualis – also vom bedingten Vorsatz – abtrennen würde. Ich glaube nicht, dass das ein richtiger Ansatz wäre. Wir können in der Praxis ja nicht in die Köpfe der Leute hineinschauen. Herr Welling vom BDI hat vorhin den Fall des direkten Vorsatzes angesprochen, den man vielleicht bei den Auslandsanlagen wirklich fixieren kann. Wer ins Ausland geht und hohe Beträge dort schwarz anlegt, geht in der Regel konspirativ vor. Da haben wir den klaren Fall des direkten Vorsatzes. Alle anderen Fälle sind irgendwo in einem Grenzbereich vom bloßen Vergessen, leichter Fahrlässigkeit, grober Fahrlässigkeit, billiger Inkaufnahme bis hin zum direkten Vorsatz. Das können wir in der Praxis nicht auseinanderklamüsern. Deshalb müssen wir schauen, dass wir



den bedingten Vorsatz gut nachweisen können. Das müssen die Justiz und auch unsere Straf- und Bußgeldsachenstellen tun. Das gelingt in aller Regel auch. Für die Fälle der Fahrlässigkeit haben wir eine eigene Norm, bei der wir im Ordnungswidrigkeitenrecht landen. Ich glaube nicht, dass dieser Weg irgendwie weiterführen oder ein Problem lösen würde.

Herr Abg. Binding, Sie haben § 153 AO angesprochen. Der Betroffene und sein Berater müssen zunächst selbst einschätzen, ob sie einen relativ gefahrlosen Weg einer Nachdeklaration im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht einschlagen oder ob sie das Gefühl haben, dass bereits ein strafrechtlicher Vorwurf vorliegen könnte. Dann ist man bei der Selbstanzeige, die ihre Voraussetzungen wie etwa das Vollständigkeitsgebot hat. Damit wird es auch teurer und komplizierter. Das muss der Betroffene abschätzen. Wenn er kriminell gehandelt hat, muss er die Folgen nach § 371 AO und § 398a AO tragen und ist dann nicht mehr bei § 153 AO dabei. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragestellerin ist für die Fraktion der CSU/CSU Frau Abg. Kudla.

Abg. **Bettina Kudla** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an die Stiftung Familienunternehmen, Herrn Lefarth, und an den Bundesverband deutscher Banken, Herrn Schaap. Nach dem Gesetzentwurf werden künftig mit Abgabe der Selbstanzeige die Zinsen sofort zu entrichten sein. Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die nachzahlende Steuer, die Zinsen und die Zuschläge innerhalb einer angemessenen Frist zu zahlen sind. Ist der Gesetzentwurf hier präzise genug? Ist das für den Steuerpflichtigen eindeutig? Gerade wenn er sich eventuell in einer wirtschaftlichen Schieflage befindet bzw. auch im Hinblick darauf, dass über 90 Prozent der Fälle Steuerhinterziehungsbeträge von unter 50.000 Euro sind. Denn die Intention des Gesetzes ist es, einen größeren Anreiz auch für die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit zu bieten. Die Zinsen können nur gezahlt werden, wenn die Steuer eindeutig für die vergangenen zehn Jahre, die nacherklärt werden müssen, berechnet werden kann. Ist das im Hinblick auf die Beschaffung von Bankbelegen realistisch, die gegebenenfalls zehn Jahre zurückreichen müssen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Schaap, bitte.

Sv **Heinz-Udo Schaap** (Bundesverband deutscher Banken e. V.): Frau Vorsitzende, Frau Abg. Kudla, Sie haben im Kern gefragt, ob die Banken dem Steuerpflichtigen helfen können, damit er einmal einen Überblick bekommt, was auf ihn zukommt. Daran knüpfen ja auch die Zinsen und Zuschläge an. Inwieweit der Steuerpflichtige dann in der Lage ist, die Zuschläge zu zahlen, können die Banken natürlich nicht sagen. Anknüpfungspunkt Ihrer Frage ist ja, dass es im Gesetzentwurf zwei Verschärfungen gibt: Einmal, dass über einen Zeitraum von zehn Jahren die Angaben über die Steuerstraftaten vollständig gemacht werden müssen, unabhängig davon, ob der Strafvorwurf nach fünf Jahren verjährt ist. Das andere ist, dass in bestimmten Auslandsfällen außerhalb der EU und der sogenannten Freihandelsassoziation die Festsetzungsverjährung über eine Zeit von über zehn Jahren ausgedehnt werden kann.

Was die Angaben anbetrifft, die der Steuerpflichtige braucht: Ich kann mich hier nur auf Kapitalerträge beschränken. In der Tat ist der Steuerpflichtige auf die Hilfe der Kreditinstitute angewiesen und natürlich auch darauf, inwieweit sie die nötigen Angaben möglichst lückenlos machen können. Lassen Sie mich vielleicht zwischen Ausland und Inland differenzieren. In Deutschland ist es so, dass die Banken aufgrund der Aufbewahrungsfristen verpflichtet sind, Belege der Kunden vorzuhalten. Belege sind Ertragnisaufstellungen aus den Jahren vor Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009. Nach 2009 gibt es im Inland keine Steuerhinterziehung von Kapitalerträgen bei Banken mehr, weil die Steuer direkt von den Banken abgezogen wird. Was die Zeiträume davor anbetrifft, sind die Banken in Deutschland in der Lage, den Kunden die Ertragnisaufstellungen zur Verfügung zu stellen. Ich glaube das dürfte möglich sein.

Ich erlaube mir trotzdem folgenden Hinweis: Es hat ja einmal eine Initiative von Seiten des Bundes gegeben, was die Aufbewahrungsfristen anbetraf. Die Aufbewahrung ist mit Aufwand für die Banken und für andere Unternehmen verbunden. Man hatte gesagt, dass man diese Kosten unter dem Stichwort „Bürokratiekostenabbau“ beschränken will. Es gab einmal eine



Initiative, die Fristen auf sieben und fünf Jahre schrittweise zurückzuführen. Das dies nicht mehr möglich sein wird, ist durch den heute vorliegenden Gesetzentwurf nun zementiert. Das muss man eindeutig sehen.

Zur Situation in anderen Ländern: Da gibt es sehr unterschiedliche Aufbewahrungsfristen. Die sind nicht – wie bei uns – regelmäßig zehn Jahre, sondern sind teilweise auf sieben oder sogar drei Jahre beschränkt. So kann man nicht sicher sein, dass der Kunde in jedem Fall die notwendigen Unterlagen bekommt. Sicherlich sind die Unterlagen aus dem Ausland auch nicht so differenziert, wie die deutschen Banken das zur Verfügung stellen. Die Schweiz kann die zehn Jahre gewährleisten, und in Österreich ist die Situation ähnlich. Für andere Länder gibt es in der Tat gewisse Schwierigkeiten beim Nachweis. Das ist meines Erachtens kein K.o. für die strafbefreiende Selbstanzeige, denn es hat ja auch früher schon die Notwendigkeit gegeben, gewisse Sachverhalte und Zeiten nachzuvollziehen. Dann muss man das eben im Wege der Schätzung tun. Aber noch einmal: Es wird sicherlich je nach Land in oder außerhalb von Europa gewisse Schwierigkeiten geben können. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Lefarth, bitte.

Sv **Matthias Lefarth** (Stiftung Familienunternehmen): Das ist auch relativ kurz beantwortet: Wir haben mit der Verschärfung der Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige ein weiteres Kriterium – nämlich die Zahlung der Hinterziehungszinsen. Ihre Frage war ja, ob die Gesetzesformulierung hier hinreichend klar ist. Unseres Erachtens ist sie nicht hinreichend klar. Es gibt zwei Formen von Hinterziehungszinsen. Einmal für den Zeitraum der berichtigten Steuerstraftaten und zum anderen für den Zeitraum, der strafrechtlich nicht verjährten Steuerstraftaten. Da ist es wirklich erforderlich, dass das Gesetz eindeutig formuliert. Wir plädieren dafür, dass dies auch in der Gesetzesbegründung ausdrücklich noch einmal klargestellt wird, dass es um die nicht verjährten Steuerstraftaten geht. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Für die Fraktion der CSU/CSU kommt jetzt noch einmal Frau Abg. Kudla dran.

Abg. **Bettina Kudla** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an die Deutsche Steuer-Gewerkschaft und an Herrn Prof. Dr. Mellinghoff. Mit der Nacherklärungsfrist, die auf zehn Jahre ausgedehnt wird – und auch im Hinblick auf die Anlaufhemmung ausländischer Kapitalerträge – müssen die Finanzbehörden immer länger die Steuerunterlagen des Steuerpflichtigen aufbewahren. Wie bewerten Sie dies im Hinblick auf die Wahrung des Steuergeheimnisses?

Die Frage an Herrn Prof. Dr. Mellinghoff: Die Teilselbstanzeige ist im Bereich der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer weiterhin möglich. Jetzt ist aber doch die entscheidende Frage, wie mit den offenen Fällen umzugehen ist? Müsste hier eine Übergangsregelung in das Gesetz aufgenommen werden?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Vielen Dank. Wir müssen bei Aufbewahrungsfristen zwischen den Fristen unterscheiden. Es gibt Fristen, die sich die Verwaltung selbst auferlegt, dass wir auch Jahre zurückgehen können. Das sind bei uns inzwischen elektronische Daten. Da muss man einfach darauf achten, dass der Bund zusammen mit den Ländern die Vorschriften, die internen Verwaltungsvorschriften und möglicherweise auch gesetzliche Vorschriften, so anpasst, dass man auch dem Auftrag, der in § 371 AO niedergelegt wird, folgen kann. Davon abzugrenzen sind die Aufbewahrungsfristen, die für Unternehmen und für die Wirtschaft gelten. Es ist natürlich klar, dass das nicht miteinander konkurrieren kann. Man kann nicht auf der einen Seite Fristen abkürzen und hinterher sagen, dass man für zehn Jahre vollständige Unterlagen vorlegen muss. Mit dem Steuergeheimnis haben beide Fristen – meines Erachtens – nichts zu tun, auch nicht die behördliche Aufbewahrungsfrist. Steuergeheimnis heißt ja, dass wir keine Daten an Unbefugte geben dürfen. Das ist der Fall, egal ob Fristen fünf oder zehn Jahre betragen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Mellinghoff, bitte.

Sv **Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff** (Präsident des Bundesfinanzhofs): Vielen Dank, Frau Abg. Kudla, für die Frage. Die Frage der Übergangsregelung ist



in den verschiedenen Stellungnahmen deutlich angesprochen worden, wie auch überhaupt bei vielen Regelungen ein Präzisionsbedarf durch den Gesetzgeber aus meiner Sicht noch erforderlich ist. Das beginnt mit § 170 Absatz 6 AO. Darin sind die Kapitalerträge beschrieben, ohne dass man genau weiß, was damit gemeint ist. In § 371 Absatz 2 Nummer 1b AO geht es um die Selbstanzeige von einem Beteiligten, wobei nicht ganz sicher ist, ob er das wissen muss oder nicht. Bei § 371 Absatz 2a AO stellt sich die Frage, ob das alle Angemeldeten betrifft, und bei § 398a AO, wie das berechnet wird. Das ist alles ausführlich in den Stellungnahmen, die Ihnen vorgelegt worden sind, niedergelegt. Ich denke, dass wird der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ordentlich bewältigen. Daran habe ich keine Zweifel.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank für Ihr Vertrauen. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Ich habe eine Frage an Herrn Herrmann und Herrn Prof. Dr. Hechtner. Sowohl Straffreiheit, als auch Absehen von der Strafverfolgung, sollen künftig nur noch möglich sein, sofern nicht nur – wie bisher – die hinterzogenen Steuern, sondern auch die darauf entfallenden Hinterziehungszinsen und Nachforderungszinsen nachgezahlt wurden. Inwiefern stellt die Maßnahme aus Ihrer Sicht eine sinnvolle Gesetzesverschärfung dar?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Herrmann, bitte.

Sv **Klaus Herrmann** (Landesamt für Steuern (Rheinland-Pfalz): Ich glaube, das habe ich auch schon geschrieben. Ich halte es für nicht sinnvoll, denn weder mir noch befragten Kollegen, noch befragten Steuerstrafverteidigern ist nur ein Fall bekannt geworden, in dem bei einer Selbstanzeige die Hinterziehungszinsen nicht gezahlt werden konnten. Wer eine Selbstanzeige einlegt, braucht Geld. Wenn ich kein Geld habe, kann ich keine Selbstanzeige machen, weil ich die Hauptschuld und die Hinterziehungszinsen nicht begleichen kann. Ich sehe dadurch einen Nachteil, weil der Verwaltungsaufwand viel umfangreicher wird. Man muss nicht nur überwachen, ob die Hauptschuld gezahlt wurde, sondern muss auch überwachen, ob die Zinsen gezahlt wurden. Ich kann

die Zinsen erst festsetzen, wenn die Hauptschuld gezahlt ist, weil erst dann der Zinslauf endet. Bei gleicher Sachlage wird diese Regelung dazu führen, dass die Selbstanzeigen deutlich länger im Verfahren schweben bleiben. Man wird auch Personal brauchen, um das zu überwachen. Ich gehe davon aus, dass die Selbstanzeige zwischen ein viertel und ein halbes Jahr länger dauern wird – und das ohne einen ersichtlichen Mehrwert. Deswegen wäre ich sehr dafür, diese Regeln fallen zu lassen. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Vielen Dank für die Frage. Herr Herrmann hat die praktische Seite angesprochen. Ich denke, er ist dort Experte, und das wird dann wohl auch so eintreffen. Letztendlich ist das für mich vor allem eine politische Entscheidung. Möchte ich eine Verschärfung haben? Dann kann ich die Zinsen durchaus mit einbeziehen. Wir sehen aber, dass im Gesetzentwurf nicht in allen Fällen die Zinsen zu zahlen sind. Bei den Voranmeldungen sind sie nicht zu zahlen, bei der leichtfertigen Steuerverkürzung sind sie auch nicht zu zahlen. Wenn sie der praktischen Umsetzung mehr Gewicht schenken, dann sollten Sie wahrscheinlich auf den Herrn Herrmann hören. Wenn Sie hier der Abschreckung und der besondere Härte in der Liquiditätswirkung stärker Rechnung tragen wollen, dann sollten Sie Zinsen mit aufnehmen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Letzte Fragestellerin für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Abg. Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Ich frage noch einmal Herrn Herrmann zu zwei Punkten. Das eine ist der Strafzuschlag über § 153a StPO. Den hatten wir gerade schon. Mir geht es noch einmal darum, ob Sie auch Probleme in Bezug auf die Anrechnung des Strafzuschlags auf die Geldstrafe sehen. Das war ja bei anderen auch schon einmal Thema. Dazu hätte ich gerne noch Ihre Meinung. Dann möchte ich noch einmal auf das Thema „Umsatzsteuervoranmeldung“ zurückkommen. Es haben hier einige gefordert, das auszuweiten. Dazu würde mich Ihre Einschätzung auch interessieren. Sehen Sie tatsächlich ein strukturell vergleichbares



Fehlerrisiko oder geht es dort um unterschiedlich große Summen? Der Zentralverband des Deutschen Handwerks hat vor allen Dingen die 25 000 Euro-Grenze angesprochen. Was sagen Sie zur Frage der Vergleichbarkeit Umsatzsteuer versus Kapitalertrag-, Versicherung-, Feuerschutz-, Bauabzugsteuer bezüglich des Fehlerrisikos bei der Anmeldung?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Herrmann, bitte.

Sv **Klaus Herrmann** (Landesamt für Steuern (Rheinland-Pfalz)): Der Gesetzentwurf sieht ja vor, dass fehlgeschlagene Zahlungen nach § 398a AO auf eine Geldstrafe anzurechnen wären. Der Gesetzeswortlaut ist insofern klar. Auf andere Bereiche gibt es keine Anrechnung. Es wird ja eine gewisse Wahrscheinlichkeit bestehen, dass solche fehlgeschlagenen Selbstanzeigen dann strafrechtlich mit einer Einstellung gemäß § 153a StPO erledigt werden. Dies ist beim Gesetzentwurf unter Anrechnung auf die Auflagenzahlungen gemäß § 153a StPO dann nicht möglich. Genau so wenig bei Freiheitsstrafen, da wäre eine Anrechnung gar nicht möglich.

Zur zweiten Frage: Ich kann zur Kapitalertragssteueranmeldung nichts sagen. Solche Fehler haben wir nicht in der allgemeinen Praxis. Bei der Umsatzsteuer wird es so sein, dass dieser allgemeine Berichtigungsbedarf im Konzern- und Großbereich die 25 000 und auch die 50 000 Euro ganz schnell überschreiten wird. Diese Beträge sind dort „Peanuts“. Bei der Umsatzsteuer ist zum zweiten natürlich der Bereich zu sehen, in dem Umsatzsteuer vorsätzlich hinterzogen wird. Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung ist aber nicht der Bereich der Selbstanzeige, denn unsere Steuerbetrüger legen keine Selbstanzeige vor, sondern warten bis die Steuerfahndung kommt. Deswegen geht es eigentlich nur um den ganz normalen Bereich der Umsatzsteuer. Da ist die 25.000 oder die 50.000 Euro-Grenze im Bereich der Großindustrie einfach lächerlich.

Um etwas Anderes noch einmal zu sagen: Diese Fälle sollen auch zur Strafsachen- und Bußgeldstelle gehen, weil sie dort qualifiziert strafrechtlich gewürdigt werden sollen. Aber sie haben vorhin auch ein Beispiel genannt, in dem das Verfahren eingestellt wurde. Das System hat funktioniert. Ich kann nicht erwarten, dass der

normale Innendienstveranlagungsbeamte das Strafrecht beherrscht. Deswegen hat die Prüfung der Strafsachen- und Bußgeldstelle stattzufinden – aber hoffentlich mit dem Ergebnis, dass ein Vorsatz in den meisten Fällen nicht zu bejahen sein wird. Der Ort der Prüfung für diese Fälle ist die Strafsachen- und Bußgeldstelle. Damit ist aber nicht die geringste Stigmatisierung der Unternehmen verbunden. Das ist einfach eine Prüfung und das ist unser Job. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir sind am Ende der Anhörung. Ich bedanke mich vor allem bei den Sachverständigen. Ich denke, einiges, was sie gesagt haben, wird in unsere Überlegungen so eingehen, dass wir vielleicht noch etwas ändern werden. Ich kann Ihnen das nicht für alle Punkte versprechen; Sie waren ja auch nicht immer einer Meinung. Ich bedanke mich bei den Kollegen, die sich beteiligt haben, und wünsche allen eine gute Heimfahrt und einen erfolgreichen Tag. Dankeschön.

Schluss der Sitzung: 14.02 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Vorsitzende



Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestags  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Ka/Ze  
Tel.: +49 30 240087-49  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

7. November 2014

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung – Bundesrat-Drucksache 431/14 – Strafbefreiende Selbstanzeige**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, an der Anhörung zu dem oben bezeichneten Gesetzentwurf teilnehmen zu dürfen. Vorab übersenden wir unsere schriftliche Stellungnahme.

Der Gesetzentwurf sieht eine Verschärfung der Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige vor. Klar ist, dass Steuerhinterziehung eine Straftat ist, die Schaden anrichtet und dem Allgemeinwohl zuwiderläuft. Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich als Körperschaft des öffentlichen Rechts für die Berufsangehörigen als Organ der Rechtspflege für die korrekte Anwendung des geltenden Steuerrechts ein.

Das Rechtsinstitut der Selbstanzeige, welches sich im deutschen Steuersystem bewährt hat, soll grundsätzlich erhalten bleiben, dies wird von der Bundessteuerberaterkammer begrüßt. Allerdings sollte bei den geplanten Verschärfungen kritisch hinterfragt werden, ob diese nicht zu einer faktischen Abschaffung der Selbstanzeige führen können. Insbesondere die Verlängerung des notwendigen Erklärungszeitraums auf zehn Kalenderjahre für alle Fälle der Steuerhinterziehung kann in vielen Fällen zur Unmöglichkeit einer wirksamen Selbstanzeige führen, da die erforderlichen Unterlagen, z. B. auch aufgrund der Aufbewahrungsfristen ausländischer Kreditinstitute, nicht immer beizubringen sind.

Die politische Debatte um die Selbstanzeige ist nach wie vor durch die Fälle der Steuerhinterziehung bei den Kapitaleinkünften geprägt. Eine Versachlichung der Diskussion ist dringend geboten. Die Vielgestaltigkeit der Selbstanzeigen, die auch bedingt ist durch Komplexität des Steuerrechts und die Menge der zu verarbeitenden Daten, wird verkannt.

Die Bundessteuerberaterkammer hatte bereits im Gesetzgebungsverfahren des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes auf die Problematik bei den Anmeldesteuern hingewiesen. Hier lassen sich Korrekturerklärungen oft nicht vermeiden. Die jetzt geplante gesetzliche Klarstellung ist daher zu begrüßen.



Seite 2

Die durch Verwaltungsanweisung mit der AStBV erfolgte Änderung, hat zwar kurzfristig für eine Entschärfung gesorgt. Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung konnte damit jedoch nicht die notwendige Rechtssicherheit erreicht werden.

Unsere Anmerkungen zu einzelnen Regelungen des Gesetzentwurfs entnehmen Sie bitte der Anlage. Wir behalten uns weitere Anmerkungen vor.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage



**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zu dem  
Entwurf eines Gesetzes zur  
Änderung der Abgabenordnung und  
des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung –  
Bundesrat-Drucksache 431/14**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

7. November 2014

## Vorbemerkung

Die Regelung des § 371 AO schafft einen gesetzlichen Anreiz zur Selbstanzeige und erleichtert dem Steuerpflichtigen die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Dieser Weg durch Straffreiheit zur Steuerehrlichkeit hat – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – zusätzliche Einnahmen generiert, ohne großen Aufwand für die Verwaltung. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass das Institut der Selbstanzeige den Gesetzeszweck erfüllt. Die Rechtsfolge der Straffreiheit erklärt sich als Bindeglied zwischen der Mitwirkungsverpflichtung im Besteuerungsverfahren und dem verfassungsrechtlich gebotenen nemo-tenetur-Grundsatz, nach dem niemand gezwungen werden kann, sich selbst zu belasten.

Bereits die durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erfolgten gesetzlichen Änderungen am Rechtsinstitut der Selbstanzeige haben die Vielgestaltigkeit des Unternehmensalltags verkannt und die Komplexität des Steuerrechts unberücksichtigt gelassen. Die Selbstanzeige, die dem Staat unbekannte Steuerquellen erschließt und dem Steuerpflichtigen die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ermöglicht, ist zu einem schwer kalkulierbaren Risiko geworden. Die verschärften Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige haben in vielen Fällen zu Rechtsunsicherheit geführt, die gesetzliche Regelung ist im Unternehmensalltag schwer handhabbar.

Es sollte berücksichtigt werden, dass jede weitere Verschärfung der Selbstanzeige dazu führen kann, dass das Instrument der Selbstanzeige weniger genutzt wird und die Finanzverwaltung die entsprechenden Fälle entweder nicht erfährt oder mit großem Aufwand ermitteln muss. Dazu gehört auch die vorgesehene Anlaufhemmung bei der Festsetzungsfrist in den Fällen der ausländischen Kapitaleinkünfte, hier ist unklar, welche Kapitalerträge erfasst sind und wie genau der Zeitraum zu berechnen ist. Ebenso wird sich die geplante Erfassung des „an der Tat Beteiligten“, die zahlreiche praktische Probleme aufwirft, auf die Anwendbarkeit der Selbstanzeige auswirken (Sperrwirkung, Zuschlag).

Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich daher aus der Beratersicht dafür ein, dass die Selbstanzeige in einer für die Praxis handhabbaren Ausgestaltung erhalten bleibt. Im Hinblick auf die in dem Gesetzentwurf geplanten Verschärfungen wird es in Zukunft fraglich sein, ob der Mandant dem Rat des Steuerberaters folgen kann.

Zu bedenken ist weiterhin: Steuerschuldverhältnisse sind Dauerschuldverhältnisse. Finanzverwaltung und Steuerbürger müssen auch in Zukunft kooperativ zusammenarbeiten. Insoweit ist eine Steuerhinterziehung beispielsweise nicht mit einem Betrug vergleichbar. Es muss daher ein Weg gefunden werden, auch nach einer Verfehlung wieder vertrauensvoll zusammenzuarbeiten. Diesen Weg bietet die Selbstanzeige. Eine Verschärfung der Selbstanzeige, die zu einer faktischen Abschaffung führte, wäre daher kontraproduktiv.

## Zu Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung

### Zu Nr. 3 Buchst. a) – § 371 Abs. 1 AO

Bislang sind im Rahmen einer Selbstanzeige Angaben zu allen strafrechtlich unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart zu machen. Bei einer einfachen Steuerhinterziehung sind das fünf Jahre, im besonders schweren Fall zehn Jahre (§ 376 AO). Von der noch im Referentenentwurf vorgesehenen Neuregelung der Strafverfolgungsverjährungsfrist – Erhöhung auf zehn Jahre in allen Fällen der Steuerhinterziehung – sieht der Regierungsentwurf ab. Systematische Verwerfungen im Hinblick auf die Verjährungsregelungen für Straftaten, die mit der Steuerhinterziehung vergleichbar sind, z. B. Betrug, werden damit vermieden.

Geplant ist nun eine Ausweitung des Erklärungszeitraums in allen Fällen der Steuerhinterziehung auf mindestens zehn Jahre.

Im Gesetzentwurf wird dies damit begründet, dass der Steuerpflichtige bislang nur verpflichtet war, hinsichtlich der strafrechtlich noch nicht verjährten Taten unrichtige Angaben zu berichtigen, unvollständige Angaben zu ergänzen oder unterlassene Angaben nachzuholen. In den Fällen der einfachen Steuerhinterziehung musste das Finanzamt für die steuerlich noch offenen Fälle schätzen. Die Neuregelung soll somit dazu dienen, den Ermittlungsaufwand der Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren zu verringern.

In der Praxis ist allerdings zu beobachten, dass gerade in den Fällen der Selbstanzeige bei Kapitalanlegern in der Regel versucht wird, eine Nachklärung über zehn Jahre abzugeben, um der drohenden eventuell auch ungünstigen Schätzung zu entgehen. Der Steuerpflichtige, der sich zur Selbstanzeige entschließt will den Weg in die Steuerehrlichkeit gehen und das Verfahren soweit er es beeinflussen kann, schnell beenden.

Probleme ergeben sich in der Praxis immer dann, wenn die erforderlichen Unterlagen, die zum Teil auch von Dritten eingeholt werden müssen, nicht zur Verfügung stehen. Oft sind diese schon für fünf Jahre schwierig zu ermitteln und die Vollständigkeit kann nicht immer nachvollzogen werden. Liegen für Altjahre keine entsprechenden Unterlagen vor, wird die Neuregelung in diesen Fällen nicht weiterhelfen. Zudem sollte berücksichtigt werden, dass im nichtunternehmerischen Bereich für den Steuerpflichtigen keine Aufbewahrungspflichten für einen solchen Zeitraum bestehen, damit wird praktisch Unmögliches verlangt.

Wir gehen davon, dass eine sachgerechte Schätzung die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige erfüllt. Hier wäre eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung hilfreich.

#### Zu Nr. 3 Buchst. a) – § 371 Abs. 2a AO – neu –

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die gesetzliche Klarstellung bei den Anmeldesteuern. Bereits im Gesetzgebungsverfahren des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes hatten wir darauf hingewiesen, dass aufgrund der Komplexität des Unternehmensalltags die Notwendigkeit von Korrekturen gerade im Massenverfahren der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen vermehrt auftreten kann. Die Abgrenzung zwischen einer Berichtigung nach § 153 AO und einer Selbstanzeige ist oft schwierig. Die Neuregelung der Selbstanzeige hat hier zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt.

Nach der jetzt vorgesehenen Neuregelung gilt die korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung wieder als wirksame Teilselbstanzeige. Zu begrüßen ist auch die notwendige Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch die Berichtigung für die Voranmeldung des laufenden Jahres umfassen muss. Es ist nicht nachvollziehbar, wieso eine unvollständige Voranmeldung nicht durch eine vollständige Jahreserklärung geheilt werden kann.

Aus systematischer Sicht könnten unter dieser Regelung auch die Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer, zur Versicherungssteuer sowie zur Feuerschutzsteuer erfasst werden, um nicht zwei Klassen von Anmeldesteuern zu schaffen.

#### Zu Nr. 3 Buchst. b) – § 371 Abs. 3 AO

Bislang muss zur Wirksamkeit einer Selbstanzeige die hinterzogene Steuer nachgezahlt bzw. bei einer Verfahrenseinstellung nach § 398a AO auch der Zuschlag gezahlt werden. Mit der Änderung des § 371 Abs. 3 AO wird die Zahlung der Zinsen auf die Steuernachforderung Voraussetzung, um im Rahmen der Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen. Zukünftig sind sowohl die Hinterziehungszinsen als auch ggf. die Nachzahlungszinsen mit der hinterzogenen Steuer fristgerecht zu zahlen.

Grundsätzlich ist es nachvollziehbar, dass die Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige „verteuert“ werden, allerdings entsteht auch hier der Eindruck, dass die Steuerhinterziehung bei den Kapitaleinkünften die Motivation für die Regelung war. Wir haben Bedenken in den Fällen der Selbstanzeige, die nicht die Kapitaleinkünfte betreffen. Hier wird möglicherweise der Weg, über die Selbstanzeige in die Steuerehrlichkeit zu gelangen, versperrt, wenn nicht ausreichend Liquidität vorhanden ist, auch die Zinsen fristgerecht zu zahlen.

Denkbar ist dies in Schenkungsfällen. Wird zum Beispiel eine vor über dreißig Jahren erfolgte Schenkung vom Schenker und Beschenkten nacherklärt, so können die Zinsen die Schenkungsteuer weit übersteigen. Festsetzungsverjährung ist in diesem Fall noch nicht eingetreten, da die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem der Schenker verstorben ist (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO). Es sollte eine Klarstellung erfolgen, dass nur die Hinterziehungszinsen für die strafrechtlich noch nicht verjährten Steuerstraftaten für die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu zahlen sind.

Zu Nr. 3 Buchst. a) – § 371 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO – neu –  
Zu Nr. 6 – § 398a Abs. 1 und 2 AO

In § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO wird die Grenze bis zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich ist, von 50.000,00 € auf 25.000,00 € je Tat herabgesetzt. Schon bei der Einführung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) der betragsmäßigen Grenze bis zu der Straffreiheit erlangt werden kann, war umstritten, wie der Hinterziehungsbetrag bestimmt wird. Insbesondere die Anwendung des Kompensationsverbots ist umstritten. Zu beachten ist hier auch, dass nach dem Gesetz die Steuerhinterziehung auf Zeit einer solchen auf Dauer gleichsteht.

In § 398a Abs. 2 – neu – wird nun klargestellt, dass sich die Bemessung des Hinterziehungsbetrages nach den Grundsätzen in § 370 Abs. 4 AO richtet. Damit ist das Kompensationsverbot anwendbar. Bei einer zu niedrig erklärten Umsatzsteuer würde eine zu niedrig erklärte Vorsteuer dies nicht ausgleichen. Der Hinterziehungsbetrag bemisst sich nach der zu niedrig erklärten Umsatzsteuer. Entscheidend ist demnach der Nennbetrag der nicht festgesetzten Steuer.

Bei Überschreiten der Betragsgrenze muss der an der Tat Beteiligte die zu seinen Gunsten hinterzogene Steuer nebst Zinsen und einen der Höhe nach gestaffelten Zuschlag entrichten. Um bei der Bemessung des Zuschlags Unsicherheiten zu vermeiden, sollte klargestellt werden, dass Bemessungsgrundlage in § 398a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO immer die hinterzogene Steuer ist. Abzustellen ist also auf den Steuerschaden und nicht auf den Nominalbetrag der verkürzten Steuer. Bei § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO ergibt sich dies aus dem Vergleich mit § 371 Abs. 3 AO, hier steht der Gedanke des Schadensausgleichs im Vordergrund. Dann kann aber bei § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO, der ebenfalls von der „hinterzogenen Steuer“ spricht, nichts anderes gemeint sein. Für die Praxis wäre eine Klarstellung hilfreich.

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND -  
HDE E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Berlin, den 5. November 2014

**Vorab per E-Mail:**  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ – BR-Drs. 431/14

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

gerne nehmen wir zu dem uns übersandten Gesetzentwurf der Bundesregierung Stellung.

Die deutsche Wirtschaft unterstützt ausdrücklich die Zielsetzung einer stärkeren Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Die Hinterziehung von Steuern ist gemeinschaftsschädlich und geht zu Lasten aller Steuererhlichen – sowohl Bürger als auch Unternehmen. Die allermeisten Unternehmen in Deutschland, die der Betriebsprüfung und teilweise der lückenlosen Betriebsprüfung unterliegen, kommen ihren steuerlichen Pflichten gewissenhaft nach und leisten ihre Steuern nach bestem Wissen. Die Unternehmen wollen die Vielzahl der steuerrechtlichen Vorschriften zutreffend erfüllen und sind bestrebt, dies durch aufwendige Maßnahmen der steuerlichen Compliance sicherzustellen.

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 selbst bei größter Sorgfalt nicht völlig vermeiden. Dies gilt vor allem bei Massenverfahren wie bei der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer, aber auch bei der Kapitalertragsteuer, der Versicherungsteuer und der Feuerschutzsteuer, der Bauabzugsteuer sowie beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50a EStG. Daher müssen Korrekturen von Fehlern im Unternehmensbereich sanktionsfrei möglich sein. Sie dürfen nicht fälschlicherweise in die Nähe krimineller Steuerhinterziehung und erst recht nicht in die Nähe von „Hinterziehungsstrategien“ gerückt werden.



Schon im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (2010/2011), mit dem bereits erhebliche Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige eingeführt wurden, haben wir auf damit verbundene überschießende Tendenzen im Unternehmensbereich hingewiesen. Inzwischen hat die Praxis deutlich bestätigt, dass die vorgenannten Änderungen unverhältnismäßige Auswirkungen haben, die automatisch zu einer Kriminalisierung von steuerehrlichen Unternehmen und deren Mitarbeitern führen. Vom Gesetzgeber waren diese Auswirkungen aber offensichtlich nicht beabsichtigt. Das nunmehr vorgesehene Gesetzgebungsverfahren zur weiteren Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige sollte daher zugleich dazu genutzt werden, die geschilderten negativen Auswirkungen in der Unternehmenspraxis sachgerecht zu korrigieren.

Wir begrüßen es daher außerordentlich, dass der Gesetzentwurf die praktischen Schwierigkeiten der Selbstanzeige im Bereich der **Anmeldesteuern** aufgreift. Die dazu vorgeschlagenen Korrekturmöglichkeiten im Bereich der Anmeldesteuern halten wir für eine zutreffende und zielführende Lösung. Durch sie wird – entsprechend der Begründung des Gesetzentwurfs – die im Interesse der Finanzverwaltung und Unternehmen notwendige Rechtssicherheit für die Praxis hergestellt. Der Vorschlag des Gesetzentwurfs beschränkt sich allerdings auf den Bereich der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Lohnsteueranmeldungen. Die Notwendigkeit von Korrekturen besteht jedoch in gleicher Weise für die Massenverfahren der Anmeldung der Kapitalertragsteuer, der Versicherungsteuer, der Feuerschutzsteuer, der Bauabzugsteuer sowie beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50a EStG. Wir bitten Sie daher, auch diese Anmeldesteuern in die vorgeschlagene Korrekturmöglichkeit einzubeziehen.

Über den Bereich der Voranmeldungen hinaus bedarf es ferner auch entsprechender Korrekturmöglichkeiten bei **Jahressteuererklärungen**. Denn im steuerrechtlichen Unternehmensalltag können Unternehmen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit ausschließen, dass auch Jahressteuererklärungen weitere berichtigungsbedürftige Steuersachverhalte und Würdigungen aus den strafrechtlich unverjährten Zeiträumen unzutreffend erfasst wurden. Die Unternehmen sind aufgrund verfahrensrechtlicher Umstände auch im Bereich der Jahressteuererklärungen gezwungen, berichtigte Steuererklärungen abzugeben, die als Selbstanzeige gewertet werden können. Darüber hinaus werden Unternehmen zunehmend mit der Einleitung bzw. Androhung von Straf- oder Bußgeldverfahren konfrontiert. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn in einer Betriebsprüfung Fehler aufgedeckt werden und dabei sogleich ein vorsätzliches und strafbares Verhalten unterstellt wird. Leider häufen sich in letzter Zeit derartige Fälle. Daher besteht auch hier die Notwendigkeit, Rechtssicherheit für die Unternehmen herzustellen. Wir halten es daher für dringend erforderlich, anknüpfend an die vorgeschlagenen Korrekturmöglichkeiten für Voranmeldungen zusätzlich entsprechende Regelungen für Jahressteuererklärungen vorzusehen. Einen entsprechenden Textvorschlag dazu haben wir nachfolgend beigefügt.

Unsere Einzelanmerkungen zum Gesetzentwurf der Bundesregierung haben wir in der **Anlage** zusammengestellt. Dabei haben wir uns auf wesentliche und für die Unternehmen sowie deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter relevante Problemstellungen beschränkt.

Wir bitten Sie, unsere Hinweise in den weiteren Beratungen zu berücksichtigen und erlauben uns, unsere Ausführungen in der Anhörung näher zu erläutern.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.



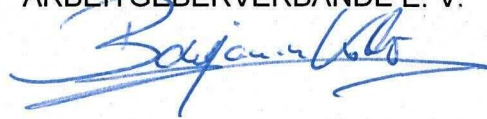
HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND -  
HDE E. V.



BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.




BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.



Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

## **Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Die nachfolgenden Anmerkungen beschränken sich auf grundlegende, für den Unternehmensbereich einschließlich deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern relevante Problemstellungen des Gesetzentwurfs.

### **Zu Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung**

#### **1. Zu Ziff. 3 a) - § 371 Abs. 2a AO-E**

##### **Selbstanzeige und Anmeldesteuern**

a) Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurden die Regelungen zur nachträglich sanktionsfreien Korrektur von Steuererklärungen und Steueranmeldungen im Massenverfahren aus unserer Sicht unverhältnismäßig erschwert. Betroffen sind davon v.a. die Bereiche der Umsatzsteuer und Lohnsteuer, aber auch der Kapitalertragsteuer, der Versicherungssteuer, der Feuerschutzsteuer, der Bauabzugsteuer und des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50a EStG. Die Steuerpflichtigen sehen sich insbesondere im unternehmerischen Bereich hohen Anforderungen durch die Vielzahl von steuerlich relevanten Vorgängen, die Komplexität der steuerlichen Regelungen, die ständigen sowie kurzfristigen Rechtsänderungen und hohem Zeitdruck ausgesetzt, so dass sich nachträgliche Korrekturen von Steuererklärungen im unternehmerischen Bereich nicht vermeiden lassen. Diese Korrekturen sind aber keine Folge eines kriminellen Handelns oder das Ergebnis einer „Hinterziehungsstrategie“. Aus Sicht der Unternehmen ist es deshalb von zentraler Bedeutung, Korrekturen bei den Steueranmeldungen und Steuererklärungen zu ermöglichen, ohne dass für die Unternehmen die Gefahr strafrechtlicher Verfolgungsmaßnahmen entsteht.

Wir begrüßen daher außerordentlich, dass der Gesetzentwurf die praktischen Schwierigkeiten der Selbstanzeige im Bereich der Anmeldesteuern aufgreift und hierfür eine Lösung vorstellt. Die dazu vorgeschlagenen Korrekturmöglichkeiten im Bereich der Anmeldesteuern halten wir grundsätzlich für eine zutreffende und zielführende Lösung. Durch sie wird – entsprechend der Begründung des Gesetzentwurfs – die im Interesse von Finanzverwaltung und Unternehmen notwendige Rechtssicherheit für die Praxis hergestellt.

## Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Der Vorschlag des Gesetzentwurfs beschränkt sich allerdings auf den Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Lohnsteueranmeldungen. Die Notwendigkeit von Korrekturen besteht jedoch in gleicher Weise für die Massenverfahren der Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer sowie zur Versicherungsteuer, zur Feuerschutzsteuer, zur Bauabzugsteuer und zum Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50a EStG.

So sind etwa bei der **Besteuerung von Kapitalerträgen** oftmals schwierige Sach- und Rechtsfragen zu beurteilen, die zum Teil eine Berichtigung bereits abgegebener Steueranmeldungen erforderlich machen können. In diesem Zusammenhang sind beispielsweise von den Kreditinstituten laufend in einer großen Masse von Kapitalmaßnahmen im In- und Ausland steuerlich zutreffende Einordnungen derartiger Vorgänge vorzunehmen. Angesichts der Fülle derartiger Vorgänge, bei denen etwa im Ausland unter anderem auch teilweise komplexe zivil- und handelsrechtliche Vorfragen ausländischen Rechts zu beurteilen sind, sind in der Praxis nachträglich Korrekturen nicht vollständig vermeidbar.

Beispiel 1:

Das Kreditinstitut qualifiziert eine Kapitalmaßnahme im Ausland ursprünglich als steuerneutralen Aktientausch i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG. Im Folgemonat stellt sich heraus, dass die Maßnahme richtigerweise als steuerpflichtiger Umtausch zu behandeln gewesen wäre (z. B. weil sich herausstellt, dass die erlangten Wertpapiere keine Aktien sind). Es erfolgt daher eine Korrektur der Kapitalertragsteuermeldung für den Monat, in dem die Kapitalmaßnahme abgewickelt wurde.

Beispiel 2:

Das Kreditinstitut behandelt die Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft als Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto. In einem Folgemonat stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen des § 27 KStG für eine solche steuerneutrale Ausschüttung nicht vorlagen. Die Ausschüttung muss nachträglich als steuerpflichtige Dividende behandelt werden.

Die soeben dargestellten Unsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung bestehen auch bei der **Versicherung- und Feuerschutzsteuer**, die zwar nur von wenigen Unternehmen abgeführt werden, deren Anmeldungen sich aber aus einer Vielzahl, teilweise die Millionengrenze übersteigenden Zahl von Einzelfällen ergeben. Zudem kommt verschärfend hinzu, dass die bei der Umsatzsteuervoranmeldung übliche Dauerfristverlän-

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

gerung von einem Monat hier nicht möglich ist. Beispielhaft möchten wir folgenden Fall anführen:

Beispiel 3:

Anfang des Jahres 05 teilt die Finanzverwaltung nach einer Betriebsprüfung für die Jahre bis 03 einem Versicherungsunternehmen mit, dass ein neu auf den Markt gebrachtes Versicherungsprodukt mit einem anderen Versicherungssteuersatz als bisher angenommen zu versteuern ist. Das Unternehmen beabsichtigt, die Anmeldungen des Jahres 04 zu korrigieren, sieht sich daran jedoch aufgrund der gegenwärtigen Rechtslage gehindert. Hintergrund ist, dass das Versicherungsunternehmen Anmeldungen der Versicherungssteuer geringfügig verspätet abgegeben hat und dadurch das Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige für weitere Korrekturen nicht mehr zur Verfügung steht.

In gleicher Weise besteht Handlungsbedarf im Bereich der **Bauabzugsteuer** und beim **Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen** gem. § 50a EStG.

Beispiel 4:

Nach § 50a EStG muss das inländische Unternehmen für bestimmte „Leistungen“ eines Steuerausländers (beschränkte Steuerpflicht) einen Steuerabzug (Quellensteuer) vornehmen. Das inländische Unternehmen wird insoweit verpflichtet die Steuern zu erheben und abzuführen. Die Regelung des § 50a EStG ist jedoch so komplex ausgestaltet, dass in der Praxis zahlreiche Korrekturen des Steuerabzugs erforderlich sind. Der Abzug von den Einkünften muss vorgenommen werden für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen sowie für Lizenzen, Markenrechte, gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten. Die tatbestandlichen Aufzählungen werden jeweils mit einem generellen Auffangtatbestand flankiert. Damit werden Prozessstrukturen in den Unternehmen erschwert, die darauf abzielen, die Risiken beim Steuerabzug zu minimieren. Aber selbst bei konkreten Tatbeständen, wie beispielsweise Lizenzen, zeigt sich, dass eine rechtssichere Abgrenzung in der Praxis kaum möglich ist. So unterstreicht das Beispiel Softwarelizenzen, dass detaillierte steuerrechtliche Kenntnisse vorausgesetzt werden: Standardsoftware unterfällt nicht der Quellensteuer, hingegen ist die an die individuellen Verhältnisse des Kunden angepasste Software quellensteuerpflichtig. Inwieweit geringfügige Anpassungen, Korrekturen, Individualisierungen der sog. „Standardsoftware“ mit Blick auf die im Unternehmen bestehenden Programme, Schnittstellen und sonstigen Datensys-

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

teme für sich oder in kumulativer Wirkung für die steuerlich relevante Einordnung einer Standardsoftware beachtenswert sind, kann für das zum Steuerabzug verpflichtete Unternehmen weitreichende steuerstrafrechtliche Bedeutung haben.

Viele Unternehmen versuchen diese Prozesse aus steuerlicher Sicht zu zentralisieren. Sie stoßen jedoch nicht nur bei vielen Auslegungsfragen, sondern insbesondere auch bei vielen notwendigen dezentralen wirtschaftlichen Aktivitäten in den Unternehmensstrukturen an ihre Grenzen.

Aus den der Praxis entnommenen Sachverhalten ergibt sich zusammenfassend, dass auch bei diesen Steuerarten Probleme bestehen, die denen vergleichbar sind, die sich bei der (Vor-)Anmeldung der Umsatz- und Lohnsteuer ergeben.

**Petition:**

Um auch für den Bereich der Anmeldung zur Kapitalertragsteuer sowie zur Versicherungsteuer, zur Feuerschutzsteuer, zur Bauabzugsteuer sowie beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG dem ebenso bestehenden Bedarf nach Rechtssicherheit für Unternehmen und deren Mitarbeiter wie bei der Anmeldung der Umsatz- und Lohnsteuer Rechnung zu tragen, ist in dem neu vorgesehenen Absatz 2a von § 371 AO-E folgender neuer Satz 5 anzufügen:

„Die Sätze 1 bis 4 gelten für Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer, zur Versicherungsteuer, zur Feuerschutzsteuer, zur Bauabzugsteuer und beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen entsprechend.“

b) Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass anschlussgeprüfte Unternehmen durch die Sperrwirkung einer Prüfungsanordnung in den Möglichkeiten zur Korrektur von Anmeldesteuern stark eingeschränkt sind. Anschlussgeprüfte Unternehmen haben aber ebenso Korrekturbedarf wie andere Unternehmen. Um diesem gerecht zu werden, bedarf es einer gesetzlichen Ergänzung des Entwurfs für anschlussgeprüfte Unternehmen.

**Petition:**

Um der besonderen Situation von anschlussgeprüften Unternehmen in der Praxis gerecht zu werden, sollte der neu vorgesehene Absatz 2a von § 371 AO-E in Satz 1 wie folgt ergänzt werden:

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

„ ... tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Nummer 1 **Buchstabe a und c bei nach § 4 Abs. 2 Satz 1 BpO 2000 anschlussgeprüften Unternehmen** und Nummer 3 bei ... “

## 2. Zu Ziff. 3 a) - § 371 Abs. 1 Satz 2 AO-E

### **Ausdehnung des Berichtigungszeitraums**

Durch die Ausdehnung der Berichtigungspflicht auf zehn Jahre (§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO-E) 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 5:

Die Abgabe der Selbstanzeige soll am 12.11.2014 erfolgen. Ausgehend vom 12.11.2014 stellt sich die Frage, ob auf die ab dem 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:

„Ausgangspunkt für die Berechnung des Berichtigungszeitraums ist die Abgabe der Selbstanzeige. Die Berichtigungspflicht erstreckt sich auf alle Steuerstraftaten einer Steuerart, die innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren begangen wurden“.

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

### **3. Ziff. 3 b) und 6 - § 371 Abs. 3, § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO-E**

#### **Zahlung von Hinterziehungszinsen**

Der Gesetzentwurf sieht als weitere Verschärfung für die Erlangung der Straffreiheit bzw. das Absehen von Strafe (§ 371 Abs. 3 und § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO-E) die Zahlung von Hinterziehungszinsen innerhalb einer von den Finanzbehörden bestimmten angemessenen Frist vor. Die Regelungen sind 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 verjährten 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.

### **4. §§ 370, 371 AO – Neu**

#### **Selbstanzeige und Jahressteuererklärungen**

Mit dem Gesetzentwurf werden leider nicht alle Probleme, mit denen Unternehmen aufgrund des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes konfrontiert werden, vollständig behoben. Dies gilt neben den oben unter Ziff. 1 angesprochenen Ergänzungen der vorgeschlagenen Korrek-



Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

turmöglichkeit bei den Anmeldesteuern vor allem auch für die Berichtigung von Jahressteuererklärungen. Hierzu sieht der Gesetzentwurf keinerlei Regelung vor.

Angesichts der Komplexität des Steuerrechts und der mitunter weiten Interpretationsspielräume der Gesetzestexte lassen sich in der unternehmerischen Praxis Fehler bei der steuerlichen Behandlung von Geschäftsvorfällen nicht immer vermeiden. Dieses gilt umso mehr, als in weiten Bereichen Richtlinien, Erlasse und Anweisungen der Finanzverwaltung den Gesetzeswortlaut zusätzlich zu interpretieren und zu konkretisieren versuchen und diese Vorgaben vielfach erst lange Zeit nach dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes geschaffen werden. Unternehmen betreiben große Anstrengungen, um diesen immer weiter ansteigenden Anforderungen gerecht zu werden. Trotz Einhaltung der gebotenen Sorgfalt kann es jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass unbeabsichtigte Fehler unterlaufen.

Das Gesetz knüpft die Strafbarkeit an ein vorsätzliches Handeln, so dass - in der Theorie - irrtümliche Fehler nicht strafrechtlich relevant sind. Der Gesetzeswille läuft jedoch ins Leere, wenn in diesen Fällen ohne nähere Prüfung ein vorsätzliches Handeln (insbesondere in der Gestalt des Eventualvorsatzes) unterstellt wird. In der Praxis häufen sich leider die Fälle, in denen entweder in der BP-Abschlussbesprechung der Außenprüfer die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens in den Raum stellt oder das Finanzamt ohne weitere Prüfung das Strafverfahren einleitet. Zwar wird in der überwiegenden Zahl der beanstandeten Fälle das Strafverfahren nicht mit einer Verurteilung abgeschlossen, da sich der Vorwurf der vorsätzlichen Tatbegehung nicht bestätigt. Dennoch führt das bloße Inaussichtstellen oder die Durchführung eines Strafverfahrens (ohne Verurteilung) zu einer erheblichen Belastung des Unternehmens. Unternehmen erleiden einen erheblichen Reputationsverlust in der Öffentlichkeit, der sich aber auch materiell durch z. B. unterbleibende Kreditlinien oder Auftragsverluste auswirken kann. Zudem müssen z. B. auf Grund von internen Compliance-Vorschriften die betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von ihren Aufgaben entbunden werden, was die Handlungsfähigkeit des Unternehmens erheblich einschränkt und zu Belastungen für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Unternehmens führt. Die verdachtsweise Unterstellung von vorsätzlichem Verhalten durch die Finanzbehörden führt daher zu einer Kriminalisierung steuerehrlicher Unternehmen, die nicht mehr hinnehmbar ist.

Neben der Fehleraufdeckung innerhalb einer Außenprüfung stellt die schlichte Berichtigung von Jahressteuererklärungen für Unternehmen ein hohes steuerstrafrechtliches Risiko dar.

Die Kriminalisierung im Bereich der schlichten Berichtigung erschwert nicht nur die Aufgabenerfüllung in den Unternehmenssteuerabteilungen, sondern belastet auch das Verhältnis

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

zur Finanzverwaltung. Nachträgliche Korrekturen von Steuererklärungen, die erforderlich sind, weil in komplexen Unternehmensstrukturen zu den Fälligkeitsterminen noch nicht alle notwendigen Informationen verfügbar sind, sind nicht mehr möglich, ohne ein erhebliches strafrechtliches Verfolgungsrisiko einzugehen.

Dabei kommt es gerade bei Unternehmen mit einer großen Zahl von Tochtergesellschaften und daraus resultierenden komplexen Reportingstrukturen immer wieder zu unvermeidbaren Berichtigungen, die allein auf die Komplexität des materiellen Steuerrechts sowie auf die Vielzahl steuerlich zu beurteilender Sachverhalte zurückzuführen sind.

Beispiel 6:

Am 3. Januar 2010 geht beim Unternehmen U die Zahlung auf eine Vorausrechnung mit Datum 28. Dezember 2009 ein (Anzahlung). Die Rechnung wurde irrtümlich bei U dem Kalenderjahr 2009 zugeordnet. Umsatzsteuerlich ist dies unzutreffend, weil die Umsatzsteuerentstehung bei Anzahlungen nicht vom Rechnungsdatum, sondern vom Datum des Geldeingangs abhängt. Die Umsatzsteuer entsteht somit im Januar 2010. Der Fehler führt dazu, dass in 2009 zu viel und in 2010 zu wenig Umsatzsteuer abgeführt wurde. Derartige Fehler sind in der Unternehmenspraxis nicht hundertprozentig auszuschließen. Die unzutreffende Periodenzuordnung führt in diesem Beispiel zu keinem fiskalischen Schaden, sondern zu einem Vorteil für den Fiskus. Gleichwohl stellt sich für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 die Frage, ob eine strafbare Handlung vorliegt, wenn nach Erkennen des Fehlers im Jahre 2014 eine vorgenommene Korrektur nicht als Selbstanzeige gewertet werden kann.

In einem ertragsteuerlichen Organkreis eines Konzerns mit ein- oder gar zweistelligem Milliardenumsatz existieren zwei- oder dreistellige Millionen-Buchungsvorgänge, die in zum Teil bis zu 500 HGB-Einzelabschlüsse und eine entsprechende Zahl von Steuerbilanzen einfließen. Die Ergebnisse dieser Gesellschaften fließen wiederum konsolidiert in eine einzige Steuererklärung des Organträgers ein. In Fällen wie diesen können Unternehmen – auch wenn sie sich noch so sehr bemühen – nicht ausschließen, dass sie eine mit Fehlern behaftete oder unvollständige Steuererklärung abgeben. Es dürfte selbst bei aufwändigsten Prüfverfahren nicht möglich sein, bei Feststellung eines einzigen Fehlers, der – allein weil ihn das Unternehmen nicht ausschließen konnte – als vorsätzlich falsche Angabe gewertet wird, sicherzustellen, dass alle Steuererklärungen derselben Steuerart in einem Zeitraum von zehn Jahren objektiv zutreffend korrigiert werden, damit sich aus der einfachen Berichtigung keine steuerstrafrechtlichen Sanktionen ergeben.

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Dabei gelten für anschlussgeprüfte Unternehmen, die allein aufgrund dessen für die Finanzverwaltung völlig transparent sind, trotz der dargelegten Fehleranfälligkeit erhöhte Anforderungen. Für diese Unternehmen läuft durch die Sperrwirkung der Prüfungsanordnung – mit hin für einen erheblichen, sich kontinuierlich wiederholenden Zeitraum – die strafbefreiende Selbstanzeige in vielen Fällen leer.

Der Gesetzentwurf lässt die Belange der Unternehmen auch dahingehend unbeachtet, dass insbesondere anschlussgeprüfte Unternehmen die Betragsgrenze von 50.000 Euro und erst recht von künftig 25.000 Euro (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E) naturgemäß überschreiten. Der Umfang liegt in der Natur der Sache und ist nicht auf die Stärke des Schuldvorwurfes zurückzuführen. Bei einer Betragsgrenze von 25.000 Euro bewegt sich für ein mittelständisches Unternehmen mit einem Umsatzvolumen von einer Milliarde Euro die Abweichung auf die Umsatzsteuer bezogen im Promillebereich (rd. 0,008%). Die Regelungen ziehen bei der Festlegung der Grenze keine Relation zum erklärten Steuervolumen oder zu den zu bearbeitenden Sachverhalten (vgl. dazu auch unter unten Ziff. 5).

Es bedarf daher einer Regelung, die einerseits im typischen Fall bisheriger Nichterklärung von ausländischen Steuerquellen natürlicher Personen Straffreiheit gewährt, weil von diesen zu erwarten ist, dass sie ihre eigenen Verhältnisse zumindest dem Grunde nach kennen und andererseits gerade für Großorganisationen, die stets um aktive Selbstaufklärung und entsprechende Behebung von Unrichtigkeiten bemüht sind, die Möglichkeit eröffnet, erkannte Fehler straflos zu berichtigen.

Es sollte gewährleistet sein, dass Unternehmen Sachverhalte, die sich erst aufgrund späterer ergänzender Angaben durch Dritte aufklären bzw. vervollständigen, teilweise auch mehrfach (aus jeweils unterschiedlichen Gründen) berichtigen können, ohne dass die Handelnden in unbilliger Weise kriminalisiert werden. Insbesondere kann es nicht richtig sein, dass im Unternehmensbereich bei Berichtigungen eine mögliche Straffreiheit nur für den konkret Berichtigenden gelten soll, während andere Beteiligte (z. B. sonstige Verantwortliche) weiterhin Sanktionen und Zuschlägen etc. unterliegen sollen. Daher ist eine Klarstellung notwendig, dass bei Unternehmens- bzw. Haftungs-Steuern eine sanktionslose Berichtigung bzw. bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen die einmalige Zahlung eines Zuschlages – gleichgültig ob durch das Unternehmen oder einen „Täter“ – für alle Beteiligten die Strafbefreiung ausreicht.

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Andernfalls würden durch die Erweiterung mehrfach Strafzuschläge für einen Tatvorwurf erhoben werden. In einem Unternehmen könnten mehrere Mitglieder der Steuerabteilung herangezogen werden, was nicht gewollt sein kann.

**Petition:**

Es sollte eine Klarstellung erfolgen, dass für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige und die Erfüllung der Voraussetzungen des § 398a AO-E die einmalige Zahlung der Hinterziehungszinsen für alle Beteiligte Wirkung entfaltet. Mögliche Formulierung: „... wenn **einer** der an der Tat Beteiligten ...“).

Das Institut der Selbstanzeige ist – wie schon oben erwähnt - für „anschlussgeprüfte“ Unternehmen und die für diese handelnden Personen spätestens seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, als die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige schon ab Bekanntgabe der Prüfungsanordnung entfallen ist, faktisch wertlos geworden.

Beispiel 7:

Ein Unternehmen schreibt in seiner Handelsbilanz linear ab und in seiner Steuerbilanz wendet er die degressive AfA an. Nach einer Vorschriftsänderung ist in der Steuerbilanz die degressive AfA nicht mehr zulässig, so dass die Neuzugänge ausschließlich linear abzuschreiben sind, während für den Altbestand die degressive AfA weiterhin anwendbar bleibt. Nachdem das Unternehmen versehentlich die Umstellung für das Jahr 2011 nicht durchgeführt hat, erkennt es im Jahr 2012 seinen Fehler. Die Entdeckung ist auf eine Kontrolle des Unternehmens zurückzuführen, bei der auf fiel, dass die Abweichung der Abschreibung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz gestiegen war, anstatt aufgrund der Umstellung auf dieselbe Abschreibungsmethode zu sinken. Das Unternehmen berichtigte im aktuellen Jahr den Fehler. Für das Jahr 2011, für das es ebenfalls eine Korrektur vornehmen wollte, lag jedoch bereits eine Prüfungsanordnung vor. Die Berichtigung ohne strafrechtliche Konsequenz war damit dem Unternehmen verwehrt. Da es sich um ein anschlussgeprüftes Unternehmen handelt, sieht es sich ununterbrochen diesem Sperrgrund ausgesetzt.

Ausdrücklich begrüßen wir sehr die im Rahmen des Gesetzesentwurfes erfolgten Änderungen des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) und c) AO-E, nach denen sich das Vollständigkeitsgebot nicht auf den von der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und des Erscheinens des Prüfers betroffenen Bereich beziehen soll. Wie an dem dargelegten Beispiel Nr. 7 zu erkennen ist, stellt diese Entschärfung für die oftmals sehr verschachtelten unternehmerischen Vorgänge jedoch keine vollständige Lösung dar.

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Es bedarf daher für diese Fälle einer Lösung. Die vom Gesetzgeber intendierte Sperre für die Fälle, bei denen der Steuerpflichtige erst vor dem Hintergrund einer anstehenden Außenprüfung berichtigt, geht bei anschlussgeprüften Unternehmen zu weit.

Der Steuerpflichtige ist auch bei einer vorausgegangenen bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung zur Korrektur nach § 153 AO verpflichtet (BGH, Urt. v. 17.3.2009, Az. 1 StR 479/08, NJW 2009, S. 1984). Da er sich wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung strafbar macht, auch wenn er seiner Korrekturpflicht nach § 153 AO nachkommt, kann der gegenwärtig bestehende Widerspruch zum „nemo tenetur“-Grundsatz nur dadurch aufgelöst werden, dass die Angaben, die der Steuerpflichtige in Erfüllung des § 153 AO macht, einem Beweisverwertungsverbot unterliegen. Dieses entfaltet möglicherweise sogar eine Fernwirkung, da es andernfalls vollständig entwertet würde. Wenn sich der Fiskus und die Strafverfolgungsbehörden nicht eines Tages dieser Auseinandersetzung stellen wollen, müsste auch aus Sicht des Fiskus ein hohes Interesse an der Behebung dieses Widerspruches bestehen.

Für die reine Berichtigung von Fehlern in Jahressteuererklärungen muss eine für die Praxis handhabbare Lösung gefunden werden, die den dargelegten Besonderheiten des Unternehmensalltags gerecht wird und die Kriminalisierung der Berichtigung von Fehlern unterbindet. Denn wenn Unternehmen unter Heranziehung unternehmensinterner Prozesse, die sie eingerichtet haben, um Unrichtigkeiten zu entdecken, eine Unrichtigkeit entdecken und berichtigen, sollte daraufhin keine strafrechtliche Sanktionierung folgen.

Hierzu sind grundsätzlich zwei Lösungsansätze möglich, die jeweils über die schon vom Gesetzentwurf aufgegriffenen Fälle von Anmeldesteuern hinaus eine Problemlösung auch für Jahreserklärungen ermöglichen:

### **1. Lösungsvorschlag:**

#### **Petitum:**

#### **In § 371 AO wird nach Absatz 3 folgender Absatz 3a eingefügt:**

„(3a) <sup>1</sup>Erstattet der Steuerpflichtige rechtzeitig und ordnungsgemäß eine Anzeige nach § 153, weil er die Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärung nachträglich erkennt, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Nummer 3 in dem Umfang ein, in dem der Steuerpflichtige die Richtigstellung vornimmt. <sup>2</sup>Dies gilt für die in § 153 Absatz 1 Satz 2 genannten Personen sowie sonstige Beteiligte entsprechend.“

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

**Begründung:**

Nach § 153 AO sind Steuerpflichtige verpflichtet, abgegebene Steuererklärungen zu berichtigen, wenn sie nachträglich (und vor Ablauf der Festsetzungsfrist) erkennen, dass die Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Kommt ein Steuerpflichtiger dieser Verpflichtung nach, wurde dies bis zu der Gesetzesänderung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahr 2011 als Selbstanzeige gewertet und strafrechtlich nicht verfolgt. Mit der Gesetzesänderung von 2011 ist jedoch die Pflicht zur vollständigen Korrektur eingeführt worden, so dass jetzt eine nochmalige Fehlerberichtigung dazu führt, dass keine straflose Selbstanzeige vorliegen kann und eine strafrechtliche Untersuchung eingeleitet wird.

Das bereits in § 153 AO normierte Tatbestandsmerkmal des nachträglichen Erkennens eines Fehlers schließt aus, dass der Steuerpflichtige bewusst und mit Absicht oder einfachem Vorsatz eine unrichtige Erklärung abgegeben hat. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (BGH, Urt. v. 17.3.2009, Az. 1 StR 479/08, NJW 2009, S. 1984) kann jedoch eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO auch dann vorliegen, wenn die unrichtige Erklärung mit bedingtem Vorsatz geschah und die tatsächliche Unrichtigkeit erst später erkannt wurde.

In der Praxis der Finanzverwaltung führt die Rechtslage derzeit dazu, dass in vielen Fällen Berichtigungen nach § 153 AO von der Straf- und Bußgeldsachenstelle der Finanzämter überprüft und an die Staatsanwaltschaft abgegeben werden.

Mit dem vorliegenden Vorschlag einer gesetzlichen Regelung soll eindeutig geregelt werden, dass die vorgeschriebene Berichtigung eines nachträglich erkannten Fehlers keine strafrechtlichen Folgen auslöst. Im Ergebnis würden – wie vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz – Korrekturen eines Fehlers ermöglicht, ohne dass die Anforderungen des Vollständigkeitsgebots (Absatz 1) und der künftigen 25.000 Euro-Grenze, nach der Selbstanzeigen nur bei Unterschreitung dieser Grenze noch straflos sind, eingehalten werden müssen.“

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

## **2. Lösungsvorschlag:**

### **Petitur:**

#### **§ 370 Abs. 1 AO wird wie folgt geändert:**

„(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachenunrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt mit der Absicht, Steuern zu verkürzen oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.“

#### **§ 378 Abs. 1 AO wird wie folgt geändert:**

„(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig oder bedingt vorsätzlich begeht. § 370 Abs. 4 bis 7 gilt entsprechend.“

### **Begründung:**

Mit diesem Lösungsvorschlag werden die „klassischen“ Fälle der Steuerhinterziehung nach wie vor erfasst. Im Fokus steht vielmehr eine Trennung der Fälle in denen nicht „mit der Absicht Steuern zu hinterziehen“ (dolus directus), gehandelt wurde, also klassische Fehlerkorrekturen. Damit wären die Fälle ausgenommen, die in der unternehmerischen Praxis zu großen Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen leichtfertigem oder bedingt vorsätzlichem Tatvorwurf, d.h. zum Tatvorwurf überhaupt bzw. zwischen einer Ordnungswidrigkeit oder Straftat führen. Gerade dies sind aber die Fälle, die in der Praxis im Massenverfahren eine Rolle spielen und für die die Wirtschaft dringend eine Lösung braucht, um eine Kriminalisierung von Fehlern zu vermeiden.

### **Zusammenfassendes Petitur:**

**Wir bitten, auf der Basis der vorstehenden zwei Vorschläge eine geeignete Lösung für die Sicherstellung von Korrekturen für Jahreserklärungen zu schaffen.**

Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

**5. Zu Ziff. 6 und 3 a) - §§ 398a, 371 Abs. 2 Nr. 3 und 4 AO-E**

• **Absenkung der 50.000-Euro-Grenze auf 25.000 Euro**

Wir begrüßen, dass § 398a AO-E für die Umsatzsteuer- und Lohnsteuervoranmeldungen nicht zur Anwendung kommt. Dies sollte auch für Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer, Versicherungsteuer, Feuerschutzsteuer, Bauabzugsteuer und den Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG gelten. Insofern verweisen wir auf unsere Ausführungen oben unter Ziff. 1.

Durch die Absenkung der Grenze von 50.000 Euro auf nunmehr 25.000 Euro wird das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige auch für kleine und mittlere Unternehmen stark eingeeengt. Für größere Unternehmen wird das Institut faktisch abgeschafft. Dies liegt insbesondere auch darin begründet, dass bei der Berechnung der 25.000 Euro-Grenze auf den Taterfolg abgestellt wird und es daher in den Fällen des Eingreifens des Kompensationsverbots, der Steuerverkürzung auf Zeit sowie des Steuervorteils zu schwer nachvollziehbaren Ergebnissen kommt.

Beispiel 8:

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.



Stellungnahme vom 5.11.2014 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Beispiel 9:

Der Unternehmer U gibt die Umsatzsteuerjahreserklärung drei Tage zu spät ab. In der Umsatzsteuerjahreserklärung werden Umsätze in Höhe von 500.000 Euro 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 von 6 Prozent nur 100 Euro (d. h. der tatsächliche Zinsnachteil des Fiskus wäre deutlich niedriger).

Obwohl U vollumfänglich korrekte Angaben gemacht hat, muss er den sogenannten 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 500.000 Euro erklärte Umsatzsteuer 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.

Erkennbar 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 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 an, bei der Berechnung der 25.000 Euro-Betragsgrenze auf den tatsächlichen „Steuerschaden“ abzustellen und auch eine Staffelung bei den Grenzen vorzusehen.

Bundesverband der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken e. V.  
 Bundesverband deutscher Banken e. V.  
 Bundesverband Öffentlicher Banken Deutschlands e. V.  
 Deutscher Sparkassen- und Giroverband e. V.  
 Verband deutscher Pfandbriefbanken e. V.



Die Deutsche  
Kreditwirtschaft

Bundesverband der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken e. V. |  
 Schellingstraße 4 | 10785 Berlin

Vorsitzende des Finanzausschusses  
 des Deutschen Bundestages  
 Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
 Platz der Republik  
 11011 Berlin

Kontakt: Fabian Steinlein  
 Telefon: +49 30 2021-2412  
 Fax: +49 30 2021-192400  
 E-Mail: f.steinlein@bvr.de  
 Unsere Zeichen: FSt/Sche

Vorab per E-Mail:  
 finanzausschuss@bundestag.de

AZ DK: KWG  
 AZ BVR: ST-AO-371

7. November 2014

## **Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,  
 sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem oben genannten Gesetzentwurf möchten wir Ihnen nachfolgend unsere Anmerkungen übermitteln.

### **Zu Art. 1 Nr. 3 b): Änderung des § 371 AO betreffend Steueranmeldungen**

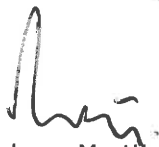
Der Entwurf sieht eine Ergänzung des § 371 AO um einen neuen Absatz 2a für die Fälle vor, in denen berichtigte Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben werden. In der Besteuerungspraxis gab es hier trotz der Regelung in Abschnitt 132 Abs. 2 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren eine große Rechtsunsicherheit, ob diesen Steueranmeldungen nach den Verschärfungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz noch die Wirkung einer (Teil-)Selbstanzeige zukam oder nicht, so dass aus unserer Sicht diese gesetzliche Klarstellung sehr zu begrüßen ist. Von dieser Problematik sind aber nicht nur Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen betroffen, sondern aus Sicht der Kreditwirtschaft gibt es auch bei der Berichtigung von Kapitalertragsteueranmeldungen den gleichen Handlungsbedarf. Auch im Bereich der Besteuerung von Kapitalerträgen sind oft schwierige Rechtsfragen hinsichtlich des Einbehalts von Kapitalertragsteuer zu beantworten, die möglicherweise eine Berichtigung bereits abgegebener Steueranmeldungen zur Folge haben. Der Text des neuen § 371 Abs. 2a AO-E sollte daher um den Begriff „Kapitalertragsteueranmeldung“ erweitert werden.

Federführer:  
 Bundesverband der Deutschen  
 Volksbanken und Raiffeisenbanken e. V.  
 Schellingstraße 4 | 10785 Berlin  
 Telefon: +49 30 2021-0  
 Telefax: +49 30 2021-1900  
 www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de  
 Seite 58 von 114

**Petition:**


In den Text von § 371 Abs. 2a AO-E ist in Satz 1 und Satz 2 hinter dem Wort „Umsatzsteuer-  
voranmeldung“ das Wort „Kapitalertragsteueranmeldung“ einzufügen, um auch für diesen Fall im Hinblick  
auf die Wirkung einer berechtigten Steueranmeldung Rechtssicherheit zu erreichen. Des Weiteren sollte  
die gefundene Lösung auch für berechnete Jahreserklärungen und korrigierte Erklärungen nach einer ab-  
geschlossenen Betriebsprüfung Anwendung finden.

Mit freundlichen Grüßen  
für Die Deutsche Kreditwirtschaft  
Bundesverband der Deutschen  
Volksbanken und Raiffeisenbanken



Dr. Andreas Martin

i. V.



Fabian Steinlein



## **Stellungnahme** **der Deutschen Steuer-Gewerkschaft**

### **zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (BR-Drucksache 431/14)“**

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft nimmt nicht zu jeder der geplanten Änderungen Stellung, sondern lediglich zu den Punkten des Entwurfs, die für sie als Fachgewerkschaft der Finanzverwaltung von besonderer Relevanz sind.

Im Einzelnen:

#### **Zu Artikel 1 Nr. 2 (§ 170 Abs. 6 AO -neu-)**

Die neu gefasste Anlaufhemmung ist wegen der erschwerten Ermittlungsmöglichkeiten der definierten Besteuerungssachverhalte sinnvoll und stellt die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruches für einen längeren Zeitraum sicher.

Es sollte aber auch sicher gestellt werden, dass die Aufbewahrungsvorschriften für die Finanzämter entsprechend ausgestaltet sind, damit die rechtliche Möglichkeit zur Korrektur nicht wegen des Fehlens von Steuerakten/Steuerdaten faktisch scheitert.

#### **Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a (§ 371 Abs. 1 -neu-)**

Während der Referentenentwurf noch eine generelle Anordnung der Verfolgungsverjährung von 10 Jahren auch in Fällen einfacher Steuerhinterziehung vorsah, enthält der Gesetzentwurf keine Verschärfung der Verfolgungsverjährung mehr. Vielmehr wird die Wirksamkeitsbedingung einer Selbstanzeige dahin gehend verschärft, dass die Angaben bis zu 10 Jahre Kalenderjahren vollständig erfolgen müssen. Daraus folgt, dass nicht die Strafbarkeit ausgedehnt wird, sondern die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige deutlich verschärft werden.

Man kann dies so machen, sollte aber erkennen, dass durch die geplante Neufassung das Risiko einer unwirksamen Selbstanzeige deutlich erhöht wird. Ob es gelingt, Angaben und Unterlagen für 10 Jahre vollständig vorzulegen, muss die Praxis erst zeigen. Der Prüfungsaufwand für die Finanzbehörden steigt jedenfalls an, wenn man davon ausgeht, dass eine Selbstanzeige nicht einfach „durchgewunken“ werden kann. Auch der Beratungsbedarf steigt dadurch beträchtlich an und auch das Haftungsrisiko des Beraters, etwas falsch gemacht zu machen.

Aus Sicht der Verwaltungspraxis hätte es der Verschärfung dieser Wirksamkeitsbedingung nicht zwingend bedurft. Viele der Selbstanzeigen haben freiwillig den Offenbarungszeitraum erhöht, wissend, dass die steuerliche Festsetzungsverjährung bereits 10 Jahre in Hinterziehungsfällen beträgt. Oftmals hat man auch 10 Jahre freiwillig nach erklärt, um im Gefolge der Selbstanzeige „guten Willen“ zu demonstrieren und um die Reue als glaubwürdig darzustellen. Dies wurde auch deshalb oft gemacht, weil der Selbstanzeiger und sein Berater wussten, dass das Finanzamt im Steuerverfahren tiefere Ermittlungen und vor allem Schätzungen vornehmen konnte. Schätzungen können aber durchaus zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlagen. Das Schätzungsrisiko liegt in solchen Fällen beim Steuerzahler und kann bei voraus gegangener fehlender Mitwirkung finanziell sehr beträchtlich sein.

Die Praxis muss zeigen, ob die Regelung handhabbar ist oder möglicherweise das Risiko, sich mit einer verunglückten Selbstanzeige ans Messer zu liefern, spürbar erhöht wird. Es ist jedenfalls mit Sicherheit zu bilanzieren, dass die Selbstanzeige erheblich komplizierter wird. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hätte einen einfacheren Weg vorgezogen, der da lautet: keine Veränderung bei einfacher Steuerhinterziehung, aber künftige Abschaffung der Selbstanzeige bei schwerer Steuerhinterziehung durch völligen Wegfall des § 398 a AO.

### **Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e -neu-)**

Es erscheint zutreffend, die „Normalfälle“ der Außenprüfung durch die „Nachschau“ zu ergänzen.

Problematisch erscheint es jedoch, die Sperrwirkung der Nachschau an das „sich ausweisen“ des Amtsträgers zu knüpfen. Im Regelfall wird sich der Amtsträger immer ausweisen, wenn er auf den Steuerpflichtigen trifft, so dass es an sich nicht um ein ungewöhnliches Erfordernis handelt. Allerdings wird die Schwierigkeit darin gesehen, dass der Steuerpflichtige im Nachhinein vortragen könnte, der Amtsträger habe sich **nicht** ausgewiesen, so dass Streit über die Sperrwirkung entsteht. Es wäre konsequenter, dem Betroffenen zu bestätigen, dass eine Nachschau zu einem konkreten Termin stattgefunden hat, um denkbare Zweifel an einer Sperrwirkung auszuräumen.

### **Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 -neu-)**

Die durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz eingeführte 50.000 Euro-Grenze wird halbiert auf 25.000 Euro.

Wegen § 398 a AO findet die strafbefreiende Selbstanzeige nur vordergründig ihr Ende bei 50.000 Euro (bisher) bzw. 25.000 Euro (neu). Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hätte es richtiger gefunden, den Betrag von 50.000 Euro zu belassen und darüber hinaus den § 398 a AO ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft abzuschaffen (siehe unten). Vermutlich gibt es dafür jedoch keine mehrheitliche politische Unterstützung. Unter dieser Einschränkung ist eine Absenkung des Betrages auf 25.000 Euro vertretbar, weil dadurch automatisch der „Reuegeld-Bereich“ des § 398 a AO ausgeweitet wird. Die Selbstanzeige im oberen Bereich wird dadurch teurer, was dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden entspricht. Durch die Halbierung des bisherigen Betrages und die Verteuerung über § 398 a AO der Gesetzgeber dokumentiert der Gesetzgeber auch ein höheres Maß an Ächtung der Steuerhinterziehung. Diese - wenn auch nur indirekte - Ächtung ist zu begrüßen.

### **Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 -neu-)**

Die Ausdehnung der Sperrwirkung auf die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nrn. 2 bis 5 wird ausdrücklich begrüßt.

### **Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchst. b (§ 371 Abs. 2 a -neu-)**

Der derzeitige Rechtszustand vor allem im Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen erscheint auch aus Sicht der Verwaltungspraxis als unbefriedigend und löst zu viele Ermittlungsvorgänge aus, die letztlich versanden. Diese Ermittlungen erzeugen Unsicherheit im Verhältnis der Beteiligten des Besteuerungsverfahrens und verursachen oftmals unnötige Kosten in der Steuerverwaltung aber auch zusätzliche Beratungskosten im Unternehmen. Die Durchbrechung sowohl des Vollständigkeitsgebotes wie auch der Sperrwirkung nach Tatentdeckung erscheint in den Fällen der monatlichen und vierteljährlichen Steueranmeldungen ausnahmsweise gerechtfertigt. Die Vorschrift ist umfangreich formuliert, trifft aber den Kern der Sache und wird vermutlich von der Praxis nach einer gewissen Einübung verstanden.

### **Zu Artikel 1 Nr. 6 (§ 398 a -neu-)**

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hat in der zurück liegenden Zeit keine völlige Abschaffung der Selbstanzeige gefordert. Sie anerkennt, dass der Steuerzahler in der Regel mit einem schwierigen Recht konfrontiert ist und sich oftmals in einer permanenten „Pflichtenanspannung“ befindet. Steuerrecht ist „gefahr geneigt“. Vorsatz in Form des

billigenden Inkaufnehmens, grobe Fahrlässigkeit und bloßes Vergessen lassen sich in der Praxis oft nicht mit Sicherheit auseinanderhalten.

Daher halten wir eine Selbstanzeige als „Brücke zur Ehrlichkeit“ im Bereich einfacher Steuerhinterziehung für vertretbar. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft tritt jedoch dafür ein, bei schwerer Steuerhinterziehung eine Selbstanzeige in Zukunft nicht mehr zuzulassen. Im Bereich schwerer Steuerhinterziehung, insbesondere bei Schwarzgeldanlagen und mit Auslandsbezug, geht es in aller Regel um direkten Vorsatz. Vergessen und Fahrlässigkeit scheiden hier aufgrund konspirativen Vorgehens aus. Hier ist der Steuerstraftäter aus unserer Sicht nach einer gewissen Übergangszeit der derzeitigen Regelung nicht mehr schutzwürdig. Auch würde eine künftige Abschaffung die Motivation einer Selbstanzeige zu heutigen Bedingungen nochmals erhöhen. Rechtstechnisch ist dies einfach durch Streichung des § 398 a AO zu bewerkstelligen, da der Gesetzgeber die hier skizzierte Richtungsentscheidung bereits mit der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO (alt) so getroffen hat.

Wir nehmen zur Kenntnis, dass diese Ansicht derzeit vermutlich nicht mehrheitsfähig ist. Unter dieser Einschränkung wird die durch die Neufassung des § 398 a AO intendierte Verteuerung bejaht. Es widerspricht dem Gerechtigkeitsempfinden, wenn bei einer Selbstanzeige lediglich die Steuer nachbezahlt werden muss, wobei die Zahlung von Zinsen angesichts der Vorenthaltung der Steuern gegenüber dem Fiskus nicht als Strafe sondern als Selbstverständlichkeit angesehen werden muss. Das zusätzliche pauschale „Reuegeld“ des § 398 a AO ist aus Sicht des ehrlichen Steuerzahlers ein Beitrag in Richtung mehr Gerechtigkeit.

Da dieses „Reuegeld“ im oberen Bereich 15 bzw. 20 Prozent beträgt und daher ein beträchtlichen finanziellen Eingriff bedeutet, wird angeregt, im Gesetzgebungsverfahren klar zu stellen, dass der Bund hierfür eine Gesetzgebungskompetenz nach dem Grundgesetz hat. Es handelt sich ja offenbar weder um eine Abgabe (Steuer, Beitrag, Gebühr) noch um ein Geldstrafe bzw. ein Bußgeld.

Aus Sicht der Verwaltungspraxis dürfte es allerdings zu Unklarheiten darüber kommen, wie der Hinterziehungsbetrag, der die Grundlage für die Zahlung nach § 398 a AO ist, in Fällen mehrjähriger Steuerhinterziehung zu berechnen ist. Ist jedes Hinterziehungsjahr für sich zu berechnen? Oder sind die Hinterziehungsbeträge aller Steuerjahre zu addieren? Letztere Betrachtung kann zu höheren Zahlungen führen. Möglicherweise soll die Verweisung in § 398 a Abs. 2 AO auf § 370 Abs. 4 auf eine Einzelberechnung mit anschließender Addition hinweisen. Aus Sicht der Steuergewerkschaft ist einer Addition der Hinterziehungsbeträge und nicht erst einer Addition einzelner Reuegelder der Vorzug zu geben. Das Ausmass der Steuerhinterziehung und der damit verbundene Unrechtsgehalt drückt sich nur in einer Addition der hinterzogenen Beträge aus. Im parlamentarischen Verfahren sollte daher klar gestellt werden, dass nicht jedes Jahr für sich zu berechnen ist sondern dass vielmehr von einem Gesamthinterziehungsbetrag auszugehen ist, der dann die Grundlage für ein Gesamt-Reuegeld bildet.

**Fachbereich Wirtschaftswissenschaft**  
Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre

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](mailto:frank.hechtner@fu-berlin.de)  
Internet [www.fu-berlin.de/steuern](http://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.<sup>1</sup> **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).**

---

<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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.

---

<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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

---

<sup>3</sup> Vgl. Hechtner, NWB 2014, S. 2994.

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

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).<sup>5</sup> 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.**<sup>6</sup> Es wäre

---

<sup>4</sup> 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.“

<sup>5</sup> 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).“

<sup>6</sup> 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.**<sup>7</sup> Die geplante Änderung führt zu einer deutlichen Verschärfung des Instruments der Selbstanzeige.<sup>8</sup> **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.<sup>9</sup> 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.“

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

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

nach herrschender Literaturmeinung dem subjektiven Straftatbestand genügen.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup>

### 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

---

<sup>10</sup> Vgl. Wiese, in: Wannemacher, Steuerstrafrecht, 6. Auflage, § 370 Rz. 397.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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.**<sup>13</sup>

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.

---

<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

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 tatbezogen 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.<sup>15</sup> 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€.

---

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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

## Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, BT-Drucksache 431/14, Anhörung am 12.11.2014

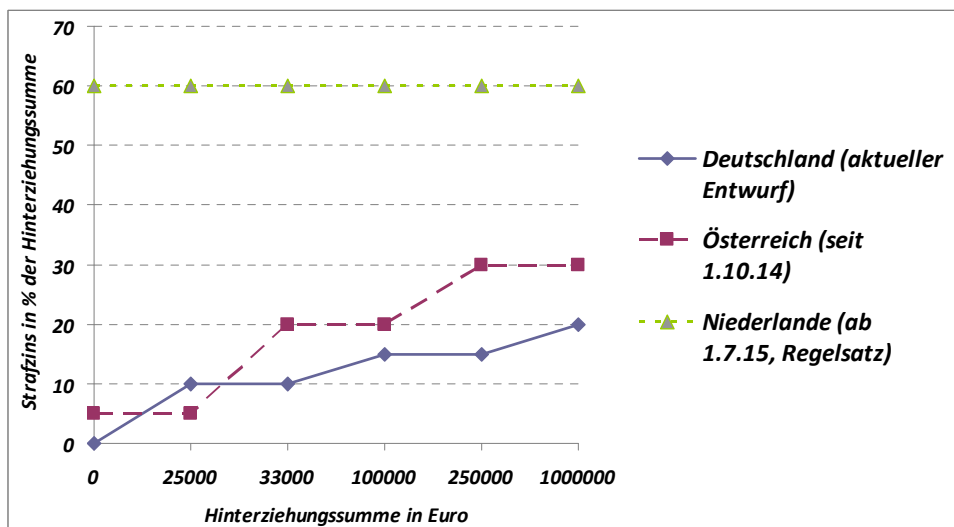
### 1. Allgemeine Anmerkung zur Selbstanzeige

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland sieht die strafbefreiende Selbstanzeige an sich kritisch. Sie schafft eine inakzeptable Strafungleichheit innerhalb der Bevölkerung. Die Ungerechtigkeit ist umso größer, als damit gerade vermögende Bürger/innen eine Vorzugsbehandlung erfahren, auf die andere und v.a. oft ärmere Straftäter nicht hoffen können. Obendrein schafft die strafbefreiende Selbstanzeige einen perversen Anreiz, weil sie sogar erst zur Hinterziehung anstiften kann. Vor diesem Hintergrund wäre die Abschaffung das ultimative Ziel. Jedoch erkennt das Netzwerk an, dass es dafür zugleich eine konsequente Aufdeckung von Steuerflucht durch andere Mittel braucht (siehe dazu Punkt 4). Unter den gegebenen Umständen kann die Selbstanzeige mehr Offenlegung bewirken und dem Fiskus zumindest Zugriff auf einen Teil der hinterzogenen Gelder geben.

### 2. Zum vorliegenden Gesetzesentwurf

Grundsätzlich begrüßt das Netzwerk die geplanten Verschärfungen, doch sie gehen nicht weit genug. In die richtige Richtung geht insbesondere die **Erhöhung der Strafzinsen** bei Absenkung des Schwellenwerts auf 25.000 EUR. Aber Deutschland bliebe selbst dann weit hinter vielen anderen Staaten zurück (für einige siehe Grafik unten).

Grafik: Vergleich von ausgewählten EU-Strafzinsen bei Selbstanzeige<sup>1</sup>



<sup>1</sup> Österreich: [www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA\\_2014\\_I\\_65/BGBLA\\_2014\\_I\\_65.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2014_I_65/BGBLA_2014_I_65.pdf); Niederlande: [www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2013/09/02/algemene-wet-inzake-rijksbelastingen-tijdelijke-verruiming-en-daaropvolgende-aanscherping-inkeerregeling.html](http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2013/09/02/algemene-wet-inzake-rijksbelastingen-tijdelijke-verruiming-en-daaropvolgende-aanscherping-inkeerregeling.html)

Die Regelungen von Österreich und den Niederlanden sehen keinen Freibetrag ohne Strafzinsen vor. Sie haben auch deutlich höhere Strafzinsen, vor allem die Niederlande, und Österreich zumindest bei höheren Beträgen. Auch weitere Staaten haben keinen Freibetrag: So führt die Selbstanzeige in Dänemark lediglich zu einer Minderung der eigentlich fälligen Strafe um 50 Prozent<sup>2</sup>, genauso werden in Italien<sup>3</sup> und Japan<sup>4</sup> nur Reduzierungen vorgenommen. In Australien ist der Freibetrag mit 1.000 AU\$ sehr viel niedriger als im deutschen Entwurf, und dann werden immer 20 Prozent der Strafe ohne Selbstanzeige verlangt.<sup>5</sup> Belgien hat die Selbstanzeige 2013 sogar ganz abgeschafft.<sup>6</sup> Vor diesem Hintergrund sollte auch Deutschland einen deutlich höheren Strafzins – v.a. bei hohen Hinterziehungsbeträgen – verlangen und keinen oder nur einen deutlich geringeren Freibetrag vorsehen.

Die vorgeschlagenen **Verschärfungen der Voraussetzungen** der Selbstanzeige begrüßt das Netzwerk: Das gilt besonders für die bessere Erfassung ausländischer Kapitalerträge, die geforderte Zahlung der Verzugszinsen und den Ausschluss bestimmter Personen (Anstifter und Gehilfen) beziehungsweise Fälle (schwerwiegende Steuerhinterziehung, Steuernachschau). Die Ausweitung der Aufdeckungspflicht auf zehn Jahre für alle Steuerstraftaten als Vorbedingung dürfte wirksame Selbstanzeigen erschweren. Das Netzwerk ist nicht prinzipiell gegen eine Erschwerung der Anzeige, würde es aber für vorrangig halten, statt der Wirksamkeitsschwelle den Zeitraum für die – gegebenenfalls geschätzte – Festsetzung der Nachzahlung auszuweiten. Beim aktuellen Vorschlag wären nämlich gegenüber denen, die nur zehn Jahre hinterzogen haben, Personen mit noch längeren Hinterziehungszeiträumen weiterhin im Vorteil: Sie müssen auch nur für zehn Jahre melden und nachzahlen, selbst wenn sie zum Beispiel 20 Jahre hinterzogen haben.

### 3. Weitergehende Vorschläge zur Selbstanzeige

Neben den genannten Punkten wären noch weitere Verschärfungen sinnvoll, wie sie sich auch in anderen Staaten finden. Dazu gehört, dass die **Strafbefreiung bzw. –minderung nur einmal im Leben möglich sein sollte**. Eine solche Regelung findet sich schon in einigen Staaten, beispielsweise in Kanada<sup>7</sup>, Österreich<sup>8</sup> und der Schweiz<sup>9</sup>. Das Gesetz sollte zumindest wiederholten Selbstanzeigern weniger Vorteile einräumen als Erstanzeigern.

### 4. Nötige Maßnahmen, um Steuerflucht grundsätzlich zu bekämpfen

Zur umfassenden Bekämpfung der Steuerflucht wäre natürlich eine lange Reihe von Maßnahmen nötig. Allerdings hält das Netzwerk insbesondere die Arbeit am **automatischen Informationsaustausch** für wichtig. Das dazu kürzlich in Berlin unterzeichnete Abkommen zur Anwendung des neuen Common Reporting Standard der OECD ist ein wichtiger Schritt,

<sup>2</sup> Langenmayr, Dominika (2014): Voluntary Disclosure of Evaded Taxes- Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?. Ludwig Maximilians-Universität München, Volkswirtschaftliche Fakultät. <http://epub.ub.uni-muenchen.de/21359/7/Langenmayr.pdf>

<sup>3</sup> Florenzano, Francesco und Enrico M. Mancuso (2014): Italy launches a voluntary disclosure program. [www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f25192cd-f91a-413d-a66e-70fc2987d079](http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f25192cd-f91a-413d-a66e-70fc2987d079)

<sup>4</sup> [www.customs.go.jp/english/c-answer\\_e/imtsukan/1305\\_e.htm](http://www.customs.go.jp/english/c-answer_e/imtsukan/1305_e.htm)

<sup>5</sup> <http://law.ato.gov.au/atoLaw/view.htm?Docid=MXR/MT20123/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>

<sup>6</sup> [www.presscenter.org/nl/pressrelease/20131220/einde-van-de-fiscale-regularisatie-op-31-december-2013?setlang=1](http://www.presscenter.org/nl/pressrelease/20131220/einde-van-de-fiscale-regularisatie-op-31-december-2013?setlang=1)

<sup>7</sup> [www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic00-1r4/ic00-1r4-e.pdf](http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic00-1r4/ic00-1r4-e.pdf), S. 5

<sup>8</sup> [www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA\\_2014\\_I\\_65/BGBLA\\_2014\\_I\\_65.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2014_I_65/BGBLA_2014_I_65.pdf)

<sup>9</sup> [www.admin.ch/opc/de/official-compilation/2008/4453.pdf](http://www.admin.ch/opc/de/official-compilation/2008/4453.pdf), Art. 175 Abs. 3

weist allerdings noch zahlreiche Schwächen auf.<sup>10</sup> Deutschland muss sich mit allen politischen Mitteln dafür einsetzen, dass sich wichtige Steueroasen wie die Schweiz am Austausch beteiligen.

Auch wichtig ist die Schaffung von **öffentlichen Registern zur wirtschaftlichen Berechtigung** an Verschleierungskonstrukten wie Briefkastenfirmen und Stiftungen. „Luxemburg-Leaks“ hat in den letzten Tagen wieder einmal gezeigt, wie stark auch heute noch Firmen ihre Eigentumsverhältnisse verschleiern können. Doch die Bundesregierung blockiert auf EU-Ebene jedwede Bewegung in Richtung öffentlicher Register. Das ist inkonsequent und verdeutlicht die halbherzige Haltung der Bundesregierung bei der Bekämpfung internationaler Steuerhinterziehung und -vermeidung.

\*\*\*\*\*

### **Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland**

c/o WEED e.V.  
Eldenaer Str. 60  
10247 Berlin

Ansprechpartner: Markus Henn, Koordinator des Netzwerks  
info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de  
www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

### **Mitglieder des Netzwerks sind:**

- Attac Deutschland
- Evangelischer Verband Kirche-Wirtschaft-Arbeitswelt
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
- Global Policy Forum
- Misereor
- Oxfam Deutschland
- Transparency International Deutschland
- ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
- WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung

---

<sup>10</sup> Für eine umfassende Kritik vgl. Tax Justice Network (2014): 'The end of bank secrecy?' Bridging the gap to effective automatic information exchange. [www.taxjustice.net/2014/10/27/end-bank-secrecy-new-tjn-report](http://www.taxjustice.net/2014/10/27/end-bank-secrecy-new-tjn-report)

**Klaus Herrmann****07.11.2014**

Regierungsdirektor

Leiter des Referates für Fahndung und Strafsachen  
im Landesamt für Steuern, Koblenz

## **Stellungnahme zu den geplanten Änderungen des Rechts der Selbstanzeige**

mit dem Stand des Regierungsentwurfs vom 26.09.2014<sup>1</sup>

### **1. Vorüberlegungen**

Die Selbstanzeige bleibt erhalten. Das ist aus fiskalischer Sicht schon mal gut, denn das Instrument der Selbstanzeige bringt dem Staat viele Millionen Steuermehreinnahmen, die anders – trotz verbesserter Möglichkeiten der Finanzverwaltung – nicht kommen würden. Daher sind die meisten Finanzbeamten froh um jede Selbstanzeige.

Die Selbstanzeige wird verschärft. Das ist weniger gut, wenn die Verschärfung für die Finanzverwaltung Mehrarbeit und Mehraufwand bedeutet. Es ist weniger gut, wenn in Anbetracht aller Umstände manche Berater von einer faktischen Abschaffung der Selbstanzeige sprechen, weil die Folgen einer Selbstanzeige schwerer kalkulierbar werden bis hin zu nicht mehr akzeptabel. Es könnten Millionen an Steuereinnahmen verloren gehen, wenn das tatsächlich so wäre.

Die Verschärfung der Selbstanzeigeregeln ist nicht durchgängig. Während es auf der einen Seite unbestreitbar schärfere Regeln geben soll, wird auf der anderen Seite (abmildernd) der frühere Rechtszustand vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wieder hergestellt. Für Lohnsteuer- und Umsatzsteueranmeldungen werden wesentliche Regelungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wie z.B. das Vollständigkeitsgebot in § 371 Abs. 1 AO wieder zurückgenommen und das ist gut so. Das Vollständigkeitsgebot führt bei den Unternehmen, die das Gebot angesichts der Komplexität ihrer Strukturen nicht ausreichend beachten konnten ebenso zu Kritik wie auch in der Verwaltung, die bei konsequenter Anwendung des Gesetzes ihre Bußgeld- und Strafsachenstellen lahm gelegt hätte.

---

<sup>1</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, Bundesrats Drucksache 431/14 vom 26.09.2014, nachfolgend mit Regierungsentwurf bezeichnet

Die missliche Situation bei den Anmeldesteuern, die im vorliegenden Entwurf (teilweise) erhoben werden soll (und muss), hatte offensichtlich ihre Ursache in dem Umstand, dass der Gesetzgeber des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes nur einen Teilbereich der Selbstanzeige-problematik vor Augen hatte. Auch im vorliegenden Entwurf gibt es Anhaltspunkte dafür, dass dieser Fehler wieder gemacht wird.

## **2. Erweiterung des Berichtigungszeitraums, § 371 Abs. 1**

Eine Selbstanzeige soll nach dem Regierungsentwurf nur wirksam werden können, wenn die erforderlichen Berichtigungen und Nachholungen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

Sprachlich wird man diese Formulierung so auslegen müssen, dass damit die vergangenen zehn Kalenderjahre gemeint sind, denn es gibt derzeit nur für ausgeprägte Pessimisten Anhaltspunkte dafür, dass dies die letzten Kalenderjahre sein werden.

Ziel dieser Regelung soll die Entlastung der Finanzverwaltung sein, die künftig vom Steuerpflichtigen auch Angaben zu strafrechtlich verjährten Jahren erhalten soll, die sie bisher schätzen musste. Dadurch dass der Steuerpflichtige künftig mehr Material für mehr Jahre liefern muss, wenn seine Selbstanzeige wirksam werden soll, würde die Finanzverwaltung tatsächlich entlastet.

Das ist aber nur bei den derzeit verbreitet auftretenden Selbstanzeige-fällen wegen Kapitaleinkünften der Fall. In diesen Fällen ist es kaum zweifelhaft, dass das im letzten strafrechtlich noch nicht verjährten Jahr vorhandene Kapital auch in den davor liegenden Jahren zu versteuernde Erträge produziert hat, deren Nichtdeklaration zu einer (mittlerweile verjährten) Steuerhinterziehung geführt hat.

Zweifellos setzt die Nachzahlungsverpflichtung des Steuerpflichtigen nach § 371 Abs. 1 AO auch in den strafrechtlichen verjährten Jahren eine tatsächlich begangene Steuerhinterziehung voraus. Bei der „klassischen Kundschaft“ der Steuerfahndung wie z.B. Gewerbebetriebe, Betrieben mit Barumsätzen etc. gibt es keinen Rechtssatz dergestalt, dass Hinterziehung in strafrechtlichen nicht verjährten Jahren auch eine Hinterziehung in den (strafrechtlichen verjährten) Vorjahren indiziert. Will die Verwaltung Rechtsfolgen an eine begangene Steuerhinterziehung anknüpfen, muss sie die Hinterziehung dem Grunde nach nachweisen. Wegen der eingetretenen strafrechtlichen Verjährung stehen der Verwaltung dazu keine strafprozessualen Mittel mehr zur Verfügung. Wenn der Steuerpflichtige bestreitet, auch in den Altjahren Steuern hinterzogen zu haben, wird aus der beabsichtigten Entlastung der Finanzverwaltung schnell eine zusätzliche Belastung. Solche Fälle wird es geben – und zwar nicht wenige. Die Neuregelung kann daher bestenfalls für die Sonderfälle der Hinterziehung von Kapitalerträgen eine Entlastung bieten.

Fragen löst auch die Formulierung von „mindestens ... zehn Jahren“ aus. Nach der Gesetzesbegründung wird eine „feste fiktive Frist von zehn Jahren aus Gründen der Rechtsklarheit im Strafrecht für erforderlich“ gehalten<sup>2</sup>. Wieso ist eine Mindestfrist eine feste Frist? Sprach-

---

<sup>2</sup> S. 8 des Regierungsentwurfs

lich bedeutet „mindestens“, dass es auch längere Fristen geben kann. Und welche Fiktion steckt hinter der Zehnjahres-Frist? Doch wohl kaum die Fiktion, dass auch für diesen Zeitraum Steuern hinterzogenen worden sind.

Da § 371 Abs. 1 AO ungeachtet eines neu einzuführenden Sperrgrundes<sup>3</sup> zunächst auch für die Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung gilt, für die § 376 AO eine zehnjährige strafrechtliche Verjährung bestimmt, die sich zudem durch verjährungsunterbrechende Maßnahmen bis zu einer maximal möglichen absoluten Verjährung von 20 Jahren verlängern kann, wird die nachzuzahlende Steuer für die strafrechtlich nicht verjährten Zeiträume aus den vergangenen maximal 20 Jahren zu ermitteln sein.

Selbst unter Einbeziehung des neuen Sperrgrundes für die Fälle einer besonders schweren Steuerhinterziehung wird jedenfalls der Betrag der nachzuzahlen Steuer aus dieser Berechnung nach § 371 Abs. 1 AO zu entnehmen sein. Auf die Auswirkungen für den Zuschlag nach § 398a AO soll weiter unten eingegangen werden.

Ob eine solche Selbstanzeige noch kalkulierbar ist und ob die Befürchtungen von Beraterseite zutreffen, die Selbstanzeige werden durch die Verschärfungen faktisch abgeschafft, kann nur im konkreten Einzelfall beantwortet werden.

### 3. Veränderungen der Sperrgründe, § 371 Abs. 2

Umfangreich sind die geplanten Veränderungen der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO. Deren Bewertung fällt nicht leicht.

3.1. Nach **Nr. 1 a** erfasst der Sperrgrund „**Bekanntgabe der Prüfungsanordnung**“ klarstellend (oder erweiternd, je nach Rechtsauffassung) die an der Tat Beteiligten (Täter und Teilnehmer) sowie die Begünstigten im Sinne des § 370 Abs. 1 AO. Begünstigter müsste der Nachzahlungsverpflichtete in § 371 Abs. 3 AO sein.

Gleichzeitig wird der Sperrgrund eingeschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung. Das stellt gegenüber der jetzigen Rechtslage eine Abmilderung dar, weil auch während einer laufenden Prüfung eine Selbstanzeige eingereicht werden kann, die sich aber auf nicht geprüfte Steuerarten und nicht geprüfte Zeiträume beziehen muss. De facto ist das die Wiederherstellung des Rechtszustandes vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, durch die zumindest für diesen Bereich die teilweise Rückkehr in die Steuerehrlichkeit begünstigt werden kann. Damit kann ein Steuerhinterzieher durch eine rechtzeitige Selbstanzeige einer Erweiterung des Prüfungszeitraumes zuvorkommen und zumindest für einen Teil seiner Steuerhinterziehungen straffrei werden. Er muss nur schnell genug sein.

Fraglich ist der Umfang einer Berichtigungserklärung in diesen Fällen? Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO setzt eine wirksame Selbstanzeige unter Berücksichtigung des Vollständigkeitsgebotes nämlich die Berichtigung oder Nachholung für alle nicht rechtsverjährten Zeiträume voraus, also auch für diejenigen Zeiträume, für die eine Selbstanzeige wegen der Sperrwirkung der Prüfungsanordnung nicht wirksam werden kann. Das wird den Prüfern der Finanzverwaltung ihr Geschäft erleichtern, denn sie bekommen

<sup>3</sup> § 371 Abs. 2 Nr. 4 in der Fassung des Regierungsentwurfs



damit alle erforderlichen Angaben über Steuerhinterziehungen für ihre Prüfungsjahre frei Haus geliefert. Allerdings bedeutet das gleichzeitig auch eine Selbstbelastung des Steuerpflichtigen, der wegen des Sperrgrundes keine Strafbefreiung gegenüber stehen kann. Die Rechtsprechung wird daher künftig ausloten müssen, wieweit der „*nemo teneatur – Grundsatz*“ in diesen Fällen aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu einem strafrechtlichen Verwertungs- oder Verwendungsverbot außerhalb des § 371 AO führen muss.

- 3.2. Der Sperrgrund **Nr. 1b** der „**Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung**“ sperrte bisher den Täter oder seinen Vertreter, wenn Ihnen die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben wurde, so dass man bisher davon ausgehen musste, dass es sich um einen **täterbezogenen Sperrgrund** gehandelt hat. Das drückt sich auch in dem Artikel „dem Täter“ aus. Allerdings wurde in der Formulierung der geplanten Neufassung der Artikel nicht geändert, es heißt dort immer noch „dem an der Tat Beteiligten ...“.

Die Intention der Gesetzesänderung geht aber nach der Begründung dahin, alle an der Tat Beteiligten wie Täter, Anstifter, Gehilfen und deren Vertreter durch eine Verfahrenseinleitung zu sperren, wenn gegen einen von ihnen ein steuerliches Bußgeld- oder Strafverfahren eingeleitet wurde. Damit ist der Sperrgrund der Verfahrenseinleitung nicht mehr täterbezogen, sondern **tatbezogen** zu verstehen. Deutlicher wäre daher die Formulierung: „**einem** an der Tat Beteiligten ... wird die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben.“

Mit der tatbezogenen Betrachtungsweise ist der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO für die Beteiligten mit einer erheblichen Unsicherheit verbunden. Je weiter entfernt sie von der Person stehen, der möglicherweise zuerst eine Verfahrenseinleitung bekannt gegeben werden kann, desto weniger können sie davon wissen und mit desto größeren Unsicherheiten ist eine eigene Selbstanzeige verbunden. Dass für die Beratung in dieser Situation keine eindeutigen Ratschläge mehr möglich sind, ist deren Problem. Aus Verwaltungssicht besteht aber die Gefahr, dass Selbstanzeigen nicht mehr kommen, die bisher noch eingereicht worden wären. Der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit wird ein kleines Stückchen der Weg verbaut.

- 3.3. Der bisherige Sperrgrund Nr. 1c des „**Erscheinens des Amtsträgers** ...“ wird in zwei neue Sperrgründe **Nr. 1c** und **Nr. 1d** aufgeteilt. Das ist durch den Gleichklang der Regelungen in Nr. 1a und Nr. 1c bedingt, weil in beiden Tatbeständen die Sperrwirkung auf die Jahre und Steuerarten beschränkt sein sollen, die in der Prüfungsanordnung angeordnet sind und für die der Amtsträger der Finanzverwaltung zur Prüfung erschienen ist. Wie unter 3.1. ausgeführt ist damit eine Selbstanzeige für andere Steuerarten und andere als die Prüfungsjahre noch möglich. Auch das entspricht der Rechtslage vor der Gesetzesänderung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz.

Für die Steuerhinterzieher schafft die Änderung Rechtssicherheit, denn nach dem BGH – Urteil vom 20.05.2010<sup>4</sup> war die Reichweite des Sperrgrundes weiter zu sehen als die angeordneten Prüfungsjahre und –steuern. Danach sollten nämlich vom Sperrgrund

<sup>4</sup> BGH vom 20.05.2010, Az. 1 StR 577/09, NJW 2010 S. 2146, BGHSt 55 S. 180

auch die Sachverhalte umfasst werden, auf die sich bei üblichem Ablauf der Prüfung das Augenmerk des Prüfers richten würde, ggfs. über eine Erweiterung der Prüfungsanordnung. Das muss ein Steuerhinterzieher künftig nach dem Regierungsentwurf nicht mehr befürchten. Die diesbezügliche BGH – Rechtsprechung wird durch die Gesetzesänderung gegenstandslos.

- 3.4. Unklar ist beim ersten Lesen die Bedeutung des nach dem Regierungsentwurf vorgesehenen Wortlautunterschied zwischen den Sperrgründen Nr. 1c und **Nr. 1d**: Während bei der steuerlichen Prüfung das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzverwaltung die Selbstanzeige sperrt, reicht bei **Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit** das Erscheinen eines Amtsträgers aus, der nach dem Wortlaut des Entwurfs aber nicht von der Finanzverwaltung kommen muss. Nach der Gesetzesbegründung<sup>5</sup> soll es sich dabei lediglich um eine redaktionelle Änderung handeln.

Fraglich ist aber, ob damit nicht eine Erweiterung des bisherigen Sperrgrundes Nr. 1c verbunden ist. Denn nach dem geplanten Wortlaut würde auch das Erscheinen eines Staatsanwalts zur Ermittlung einer Steuerstraftat eine Selbstanzeige sperren. Dies müsste auch für andere Amtsträger gelten wie z.B. für Polizisten. Zwar gehört die Ermittlung von Steuerstraftaten nicht zu deren originären Aufgaben. Denkbar ist aber immerhin, dass die Staatsanwaltschaft im Rahmen ihrer Verfahrensherrschaft in bestimmten Steuerstrafverfahren, etwa gegen Angehörige der Finanzverwaltung selbst, nicht die Steuerfahndung, sondern die Polizei mit den Ermittlungen beauftragt<sup>6</sup>.

Daher könnte mit der Änderung eine (ungewollte) Erweiterung des Sperrgrundes verbunden sein, die wegen der dadurch geschaffenen Klarstellung zu begrüßen ist.

Deutlich wird aber auch eine gewisse Inkonsequenz des Entwurfs: während Nr. 1c nur im Umfang der angefangenen Außenprüfung sperrt, so dass weitere Sachverhalte noch selbst angezeigt werden können, sperrt Nr. 1d insgesamt, unabhängig von der strafrechtlichen Ermittlungsrichtung. Da sich aus dem Einleitungsvermerk bzw. einem strafprozessualen Beschluss die verfolgten Steuerarten und Jahre ergeben müssen, müsste eine Selbstanzeige für andere Steuern und andere Jahre noch möglich sein. Das scheint nach dem jetzt geplanten Wortlaut des Nr. 1d – anders als bei der steuerlichen Prüfung - aber ausgeschlossen zu sein.

- 3.5. Ebenfalls zu begrüßen ist die Aufnahme der **Lohnsteuer – Nachschau** (§ 42g EStG) und der **Umsatzsteuer – Nachschau** (§ 27b UStG) sowie **anderer steuerrechtlicher Nachschau** der neuen **Nr. 1e** in den Katalog der Sperrgründe, denn bisher war streitig, ob das Erscheinen zu einer Nachschau genauso sperrt wie das Erscheinen zu einer Prüfung, deren Umfang durch die Prüfungsanordnung bestimmt ist.

Der Hintergrund der Sperrgründe in der neuen Nr. 1c und der Nr. 1e ist insofern gleich, dass sowohl mit förmlicher Prüfung wie mit einer Nachschau ein erhöhtes Entdeckungsrisiko verbunden ist. Ein Teil der Literatur hatte auch bisher schon die Nachschau un-

<sup>5</sup> S. 9 des Regierungsentwurfs

<sup>6</sup> Eine gewisse rechtliche Grauzone ist hier zwar nicht zu verkennen. Ich kenne keinen Fall, in dem so etwas vorgekommen ist, aber ganz ausgeschlossen ist ein solches Vorgehen nicht.

ter die jetzige Nr. 1c subsumieren wollen. Mit der geplanten Gesetzesänderung wird diese Auffassung (klarstellend oder erweiternd<sup>7</sup>) unstrittig gestellt, was zu begrüßen ist.

Erweiternd wirkt sich jedenfalls die Aufnahme der Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften aus, weil es so etwas bisher nicht gibt. Vermutlich ist damit die Kassen – Nachschau gemeint, deren Einführung im Rahmen der Bekämpfung von Manipulationen digitaler Unterlagen zwischen Bund und Ländern diskutiert wird (Stichwort INSIKA).

- 3.6. Die Absenkung des Schwellenwertes der „**großen**“ **Selbstanzeige von 50.000 € auf 25.000 €** pro Tat in **Nr. 3** ist eine gesetzgeberische Entscheidung, deren Effekt sich hauptsächlich im Zusammenwirken mit dem Strafverfolgungshindernis nach § 398a AO ergibt. Die Absenkung führt dazu, dass sich die Bußgeld- und Strafsachenstelle der Landesfinanzverwaltungen in viel größerem Umfang als bisher mit den ungelösten Problemen des § 398a AO werden befassen müssen. Dazu soll unter Punkt 6. weiteres ausgeführt werden.
- 3.7. Der neue Sperrgrund in **Nr. 4** greift auf die Fälle der Regelbeispiele der **besonders schweren Steuerhinterziehung** nach § 370 Abs. 3 Nr. 2 bis 5 AO zurück, bei denen nach der Gesetzesbegründung eine besondere Strafwürdigkeit gegeben sein soll<sup>8</sup>. Das Regelbeispiel in § 370 Abs. 3 Nr. 1 der Steuerverkürzung in besonders großem Ausmaß ist hier herausgenommen, weil es schon in der neuen Nr. 3 enthalten ist. Allerdings geht der Entwurf über die von der Rechtsprechung des BGH entwickelten Grenzen<sup>9</sup> hinaus, die im Regelfall erst ab 50.000 € bzw. ab 100.000 € eine besonders schwere Steuerhinterziehung annehmen will.

Das praktische Problem besteht darin, dass das Vorliegen einer besonders schweren Steuerhinterziehung stets nach einer Gesamtschau zu beurteilen ist. Nicht in jedem Fall, für den ein Regelbeispiel einschlägig ist, ist nach der Gesamtschau eine besonders schwere Steuerhinterziehung zu bejahen. Umgekehrt kann es besonders schwere Fälle aufgrund einer wertenden Gesamtschau geben, die kein Regelbeispiel erfüllen.

Das wird die Anwendung dieses Sperrgrundes in der Praxis schwierig machen. Während ich für die Seite der Finanzverwaltung die Prognose wage, dass dieser Sperrgrund wegen der beschriebenen Problematik und der damit verbundenen Unsicherheit keine große Bedeutung erlangen wird, sehe ich für die Beraterseite die damit verbundenen Risiken voraus, die sich auf die Einlegung von Selbstanzeigen eher depressiv auswirken werden. Eine weitere Hürde auf dem Weg in die Steuerehrlichkeit wird entstehen.

<sup>7</sup> Der Regierungsentwurf geht nach der Begründung (S. 9) von einer Erweiterung aus.

<sup>8</sup> S. 10 des Regierungsentwurfs

<sup>9</sup> BGH vom 02.12.2008, Az. 1 StR 416/08, NJW 2009 S. 528, BGHSt 53 S. 71

#### 4. Reparatur der Selbstanzeige – Regelungen für die Anmeldesteuern

Bei der Veränderung der Selbstanzeige – Regelungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz war übersehen worden, dass die neu geschaffenen Regelungen für den Bereich der Anmeldesteuern zu unerwünschten Effekten führen mussten. Diese sind mit Ursachen und Wirkungen mittlerweile hinreichend bekannt, so dass weitere Ausführungen dazu entbehrlich sind.

Die geplante Neuregelung in § 371 Abs. 2a AO beseitigt für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldung diese negativen Effekte, indem sie insoweit den Rechtszustand vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wieder herstellt. Damit wird für diesen Bereich die Teilselbstanzeige wieder eingeführt und das Vollständigkeitsgebot abgeschafft. Wegen der bekannt gewordenen Probleme gilt hier Gliederungspunkt C. der Drucksache 431/14 uneingeschränkt: **Alternativen – Keine -**.

Die bisherigen Regelungen haben angesichts der Massenhaftigkeit des Phänomens nur deshalb nicht zu einem Kollaps der Bußgeld- und Strafsachenstellen der Länderfinanzverwaltungen geführt, weil die Regelung der Nr. 132 Abs. 2 AStBV<sup>10</sup> in extremer Auslegung angewandt wurde. Das war vom Verordnungsgeber wohl auch so beabsichtigt, weil auf andere Weise eine strafrechtliche Prüfung verspätet abgegebener Anmeldungen nicht zu leisten gewesen wäre.

Exakte Zahlen über massiv verspätete Umsatzsteuervoranmeldungen liegen nicht vor. Ausgehend von meinem Bundesland wird eine Hochrechnung sicherlich Fallzahlen von über einer Million Vorgänge jährlich ergeben, und zwar nur für die Voranmeldungen. Massiv verspätet bedeutet, dass bereits nach der ersten ausstehenden Voranmeldungen weitere Voranmeldungen rückständig sind und es zu Schätzungen der ersten ausstehenden Voranmeldung gekommen ist (Verspätung bei monatlicher Abgabe um knapp zwei Monate).

Dazu kommen die Bundeszahlen über ausstehende Jahreserklärungen (Anmeldungen), von denen auch bei Beachtung der Fristverlängerung für die beratenen Steuerpflichtigen am 31.12. die Folgejahres ca. 40 % aller abzugebenden Erklärungen noch ausstehen. Damit müssten zusätzliche Vorgänge im Umfang von über einer Million zumindest auf ihren strafrechtlichen Gehalt überprüft werden. Da säumige Steuerpflichtige von der Finanzverwaltung jede Menge Post mit entsprechenden Hinweisen bekommen, wird angesichts der Rechtsprechung des BGH zu den Voraussetzungen eines bedingten Vorsatzes diese Prüfung in der Mehrzahl der Fälle eine vollendete Steuerhinterziehung (auf Zeit) ergeben, die mit dem vorhandenen Personal nicht zu bearbeiten ist.

Die Reparatur der derzeitigen Regelungen soll nach § 371 Abs. 2a S. 3 AO-Entwurf nicht für die Umsatzsteuerjahreserklärung gelten. Für diese wird das Vollständigkeitsgebot lediglich hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen für folgende Jahre gelockert, nicht jedoch in Bezug auf die zu berichtigende oder nachzuziehende Jahreserklärung selbst. Hier bleibt es bei der jetzigen Rechtslage, dass weiterhin nur ein Schuss möglich ist. Ist eine

<sup>10</sup> Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren, AStBV 2014 vom 01.11.2013, BStBl. 2013 Teil I, S. 1394 ff.

weitere Berichtigung einer Umsatzsteuerjahreserklärung notwendig, besteht die Gefahr, dass beide Berichtigungen nur noch als unwirksame Selbstanzeigen anzusehen sind. Ob Konzerne oder verschachtelte Unternehmensstrukturen, bei denen diese Probleme vorrangig auftreten, damit zufrieden sein können, soll an dieser Stelle nicht erörtert werden.

### **5. Erweiterung der Zahlungspflichten, § 371 Abs. 3**

Neben der Zahlung der Steuerschuld, die sich mittelbar durch die Erweiterung des Berichtigungszeitraums in § 371 Abs. 1 AO erhöhen wird, soll künftig nach § 371 Abs. 3 AO (neu) Straffreiheit nur eintreten, wenn der Steuerhinterzieher auch die Hinterziehungs- und Nachforderungszinsen (§§ 235, 233a AO), soweit diese auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden (§ 235 Abs. 4 AO), begleicht.

Hier wird eine Gesetzesverschärfung suggeriert, die keine tatsächlich keine ist. Weder dem Verfasser noch einer Vielzahl von befragten Kollegen und Steuerstrafverteidigern ist in vieljähriger Praxis ein Fall bekannt geworden, in dem zwar die Steuerschuld, aber nicht die Zinsschuld bezahlt worden ist. Um in den Genuss der Straffreiheit nach einer Selbstanzeige zu kommen, muss der Steuerhinterzieher Geld haben. Ohne Nachzahlung der hinterzogenen Steuern gibt es keine Straffreiheit. Offensichtlich reichte in den bekannt gewordenen Fällen das Geld stets auch für die Zinsen.

Diese Gesetzesverschärfung ist daher unnötig und ohne einen Mehrwert.

Diese Gesetzesverschärfung ist umgekehrt sogar schädlich, denn sie führt dazu, dass eine eigentlich problemlose Selbstanzeige die Finanzverwaltung viel länger beschäftigen wird als bisher. Hinterziehungszinsen können nach § 235 Abs. 3 AO erst festgesetzt werden, wenn die hinterzogene Steuer bezahlt ist (= Ende des Zinslaufs). Nach der bisherigen Regelung konnte das Steuerstrafverfahren, in dem die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu überprüfen war, bereits mit Zahlungseingang der Steuerschuld eingestellt werden. Wird der Regierungsentwurf Gesetz, müssen künftig die V-Bezirke der Veranlagungsfinanzämter zunächst einmal den Zahlungseingang der hinterzogenen Steuern überwachen. Das muss die BuStra auch jetzt schon, um nach Zahlungseingang das Verfahren einstellen zu können oder – bei Nichtzahlung – eine Frist nach § 371 Abs. 3 AO zu setzen. Erst nach Zahlungseingang kann der V-Bezirk einen (manuellen) Hinterziehungszinsbescheid erlassen.

Neu ist, dass die BuStra – Stellen, die noch die offenen Selbstanzeigen haben, künftig die V-Bezirke überwachen müssen, ob diese den Hinterziehungsbescheid tatsächlich erstellt und bekannt gegeben haben. Soweit mir bekannt gibt es in den Landesfinanzverwaltungen kein maschinelles Verfahren zur Erstellung von Hinterziehungszinsbescheiden, die komplett manuell erstellt werden müssen, wozu eine Vielzahl von Daten und Beträgen ermittelt werden muss. Bisher wurden Hinterziehungszinsbescheide in den V-Bezirken nicht mit erster Priorität bearbeitet. Das sollte sich wegen der künftigen strafrechtlichen Auswirkung ändern, nicht zuletzt auf Anstoß durch die BuStra-Stellen, die dies mit einer Mehrbelastung (einer Vielzahl von Überwachungsfällen) erkaufen müssen.

Der bekannt gegebene Hinterziehungszinsbescheid ist mit einer Zahlungsfrist von regelmäßig vier Wochen zu versehen, die ebenfalls zu überwachen ist. Die Verfahrenseinstellung

kann frühestens nach Feststellung des Zahlungseingangs der Hinterziehungszinsen verfügt werden.

Bis die Finanzverwaltungen der Länder durch die Programmierung von zusätzlicher Software und Umstellung ihrer Abläufe reagieren werden (was erfahrungsgemäß nicht sehr schnell geht), werden unproblematische Selbstanzeigen bei optimistischer Schätzung ein Vierteljahr, bei pessimistischer Schätzung mindestens ein halbes Jahr länger als bisher nicht abgeschlossen werden können. Der in Überwachung befindliche Bestand vergrößert sich überproportional. Das kostet Personal, das im Gliederungspunkt E.3 des Regierungsentwurfs beim „Erfüllungsaufwand der Verwaltung“ berücksichtigt werden sollte.

Dieser Personalmehrbedarf könnte durch Verzicht auf die unnötige Regelung in § 371 Abs. 3 AO (neu) entfallen.

## **6. Zuschlag nach § 398a AO**

Wer den Zuschlag nach § 398a AO (i.V.m. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO) für ein Erfolgsmodell hält, wird die Verschärfung der Regelungen des § 398a AO begrüßen. Es sind allerdings Zweifel am Erfolg dieser Regelung angebracht.

Angesichts der derzeitigen Welle von Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften, die den Ländern viele hundert Millionen zusätzliche Steuereinnahmen in die Kassen spült, müsste sich eine nennenswerte Anzahl von Fällen ergeben haben, in denen die Mehrsteuersteuern pro Jahr über 50.000 € liegen, so dass eine Strafbefreiung (über den Weg des Strafverfolgungshindernisses) die Anwendung des § 398a AO erforderlich gemacht haben müsste. Tatsächlich verzeichnet die Strafsachenstatistik 2013 bundesweit nur 278 Fälle mit einem Zuschlagsbetrag von insgesamt 3 Millionen Euro. Gründe für den geringen Einsatz des Zuschlags nach § 398a AO sind nicht bekannt.

Mir erscheint fraglich, ob sich durch die beabsichtigte Komplizierung des Instruments des Zuschlags nach § 398a AO dessen Verbreitung fördern lässt. Die Stufung des Zuschlags wird dazu führen, dass an den Schwellengrenzen zusätzlicher Streit entstehen wird. Wenige Euro Unterschied in der Höhe der strafbefangenen Steuer wirken sich überproportional auf die Höhe des Zuschlags aus, wenn eine höhere Zuschlagsstufe erreicht wird. Es wird zu den Pflichten der Beraterschaft gehören, darauf zu achten. Die Mehrbelastung der Bußgeld- und Strafsachenstellen ist vorprogrammiert. Bei unverändertem Personalstand in den BuStra-Stellen der Länder wird man nicht allzu optimistisch sein dürfen, was die Umsetzung der komplexen Regeln in § 398a (neu) angeht.

Ins Gesetz aufgenommen werden soll die Bestätigung der von der Verwaltung schon bisher vertretenen Rechtsansicht, dass für die Berechnung des Zuschlags das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO Anwendung finden muss. Die gesetzliche Klarstellung ist zu begrüßen. Damit wird die Problematik, dass der Zuschlag nach § 398a AO höher sein kann als die zahlende Umsatzsteuer (Zahllast) im Gesetz verankert.

Weiterhin offen ist die Frage der mehrfachen Zahlung des Zuschlags bei mehreren Tatbeteiligten. Die Verwaltung (soweit ersichtlich) geht davon aus, dass analog der Behandlung bei § 153a StPO jeder Tatbeteiligte den Zuschlag zahlen muss. Nach einem Beispiel von Joecks müssten sieben Zwerge, die in der Rechtsform einer GbR ein Unternehmen betreiben und

dabei gemeinsam Steuern hinterziehen, sieben Mal den Zuschlag zahlen, wenn die Grenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO überschritten ist, also 35 % des Hinterziehungsbetrags (7 x 5 %). Würde der Hinterziehungsbetrag eine Million Euro überschreiten, müssten nach der Neuregelung die sieben Zwerg 140 % des Hinterziehungsbetrages (7 x 20%) als Zuschlag entrichten, wenn sie alle straffrei werden wollen. Vor allem im wirtschaftlichen Bereich sind mehrere (bis viele) Tatbeteiligte nicht selten, wenn etwa eine GmbH mehrere gemeinsam handelnde Geschäftsführer hat.

Ob der Zuschlag auch dann zu zahlen ist, wenn der hinterzogenen Umsatzsteuer eine höhere Vorsteuer gegenüber steht (was zu einer negativen Zahllast = Umsatzsteuererstattung führt), ist bislang ebenfalls ungeklärt. Die Verhältnismäßigkeit der Regelung steht dann auf dem Prüfstand.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wird ebenfalls strapaziert, weil die Zuschlagsregelungen des § 398a AO nicht differenzieren zwischen der endgültig beabsichtigten Steuerhinterziehung und der Steuerhinterziehung auf Zeit. Die um wenige Wochen verspätet abgegebene Umsatzsteuer – Jahreserklärung löst bei gleichem Hinterziehungsbetrag den gleichen Zuschlag aus wie die Umsatzsteuerfestsetzung aufgrund einer umfangreichen Steuerfahndungsprüfung.

Ungeklärt ist weiterhin, wie die Zahlungen des Zuschlags durch Dritte zu würdigen ist. Das Gesetz spricht wie der Regierungsentwurf von der Zahlung durch den Täter bzw. den Tatbeteiligten. Es kommen aber die Fälle vor, in denen der durch die Steuerhinterziehung Begünstigte nicht der Täter oder ein Tatbeteiligter ist. Wird der Geschäftsführer, der für die GmbH Steuern hinterzogen hat, straffrei, wenn die GmbH den Zuschlag zahlt? Und liegt nicht vielmehr eine Untreue zu Lasten der GmbH vor, wenn diese für den Geschäftsführer den Zuschlag leistet? Oder ist der Vorgang lohnsteuerlich zu würdigen, weil die Zuschlagszahlung zusätzlichen Arbeitslohn des Geschäftsführers darstellt?

Misslich ist in diesem Zusammenhang der **Ausweg über § 153a StPO**, der sich in bestimmten Fällen anbietet und der offensichtlich auch genutzt wird. Anstelle der Zahlung eines hohen Zuschlags nach § 398a AO wird planmäßig das Strafverfahren fortgesetzt und ebenso verabredungsgemäß nach § 153a StPO eingestellt. Die Regelungen für den strafrechtlichen Deal gelten bei Verfahrenseinstellung nicht. Die dann festzusetzende Geldauflage wird in vielen Fällen nicht die Höhe des Zuschlags nach § 398a AO erreichen, weil für die Auflagenhöhe tat- und täterbezogene Umstände zu berücksichtigen sind. So wird eine Steuerhinterziehung auf Zeit regelmäßig nur eine deutlich geringere Auflagenhöhe auslösen als eine endgültig beabsichtigte Hinterziehung. Auch in der Person des Täters liegende Umstände müssen Berücksichtigung finden – im Gegensatz zu § 398a AO. Insbesondere ältere Steuerhinterzieher, die bei der Hinterziehung von Kapitalerträgen eher der Regelfall sind, können sich gute Chancen auf eine Einstellung im Strafverfahren ausrechnen, selbst bei hohen Hinterziehungsbeträgen.

Je teurer der Zuschlag nach § 398a AO werden wird, desto interessanter wird der Weg über das Strafverfahren werden.

Letztlich ist noch auf die Ungereimtheiten bei der Anrechnung des Zuschlags auf eine Geldstrafe hinzuweisen, § 398a Abs. 4. Eine solche kommt in Betracht, wenn der mit der Zuschlagszahlung verfolgte Zweck nicht erreicht wird, etwa weil sich der den Zuschlag Zahlen-

de in der Berechnung geirrt hat und einen zu niedrigen Zuschlag gezahlt hat oder weil die Zuschlagszahlung aus anderen Gründen keine Wirksamkeit entfalten kann. Im Einzelnen ist hier noch vieles ungeklärt. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des Regierungsentwurf scheint aber in diesen Fällen keine Erstattung des (vergeblich) gezahlten Zuschlagsbetrages gewollt zu sein.

Führt das dann geführte Strafverfahren nicht zu einer Sanktion mit einer Geldstrafe, geht die Neuregelung des § 398a Abs. 4 S. 2 AO ins Leere. Bei einer Freiheitsstrafe kann nichts angerechnet werden, ebenso wenig wie bei einer Geldauflage bei Einstellung nach § 153a StPO. Gerade bei fehlgeschlagenen Selbstanzeigen mit Zahlung des Zuschlags (ebenfalls fehlgeschlagen) dürfte die Einstellung mit Auflage das Mittel der Wahl sein. Die Praxis wird sich auch hier wieder kreativ selbst helfen.

## **7. Weitere beabsichtigte Änderungen**

### **7.1. Anlaufhemmung für bestimmte ausländische Kapitalerträge, § 170 Abs. 6 AO**

Offenbar hat der bekannt gewordene Fall Schwarzer den Gesetzgeber dazu motiviert, die steuerliche Festsetzungsverjährung für hinterzogene Kapitalerträge auszuweiten. Der rechtliche Spielraum dazu ist nicht sehr weit, denn das europarechtliche Grundrecht der Kapitalverkehrsfreiheit setzt einer steuerlichen Schlechterbehandlung von ausländischen Kapitalerträgen enge Grenzen.

Das führt im Regierungsentwurf dazu, dass die neue Anlaufhemmung nur für Kapitalerträge in Betracht kommt, die nicht aus EU – Staaten oder Mitgliedsstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) stammen. Zu letzteren gehören Norwegen, Schweiz, Island und Liechtenstein. Damit sind alle derzeit wichtigen Kapitalanlageländer der Deutschen von der neuen Anlaufhemmung der Festsetzungsverjährung ausgenommen. Auch Frau Schwarzer wäre nicht betroffen, wenn es das neue Gesetz für ihren Fall schon gegeben hätte.

Möglicherweise soll die Änderung aber vorausschauend für neue Anlageländer gelten, auf die die deutschen Steuerhinterzieher infolge der Weißgeldpolitik der Schweizer und Luxemburger Banken ausweichen müssen.

### **7.2. Übergangsregelungen**

Die Übergangsregelung des neuen Abs. 13 in Art. 97 § 10 des AO Einführungsgesetzes betrifft nur die Anlaufhemmung in § 170 Abs. 6 (neu). Für alle anderen Neuregelungen gibt es keine ausdrückliche Übergangsregelung, so dass auf allgemeine Regelungen zurückzugreifen sein.

Die Neuregelungen führen einerseits zu Verschärfungen der bisherigen Rechtslage, andererseits aber auch zu Vergünstigungen, wie oben dargestellt. Versteht man die Regelungen des § 371 AO als materielles Strafrecht, dürfen Verschärfungen erst für Sachverhalte angewendet werden, die nach ihrem Inkrafttreten verwirklicht wurden.



Sieht man auch die Regelungen in § 398a AO als strafrechtliche Regelungen an, dürfte der künftig höhere Zuschlag frühestens für Selbstanzeigen zu zahlen sein, die ab Inkrafttreten der Neuregelung eingereicht werden. Für alle vorher eingelegten Selbstanzeigen mit einem Hinterziehungsbetrag größer als 50.000 € müsste es beim 5 % - Zuschlag bleiben. In Betracht kommt aber auch eine andere Betrachtungsweise, nach der der Zeitpunkt der Entscheidung maßgebend ist. Das würde bedeuten, dass für eine 2014 eingereichte Selbstanzeige mit einem Hinterziehungsbetrag von mehr als 50.000 € (aber weniger als 100.000 €) ein Zuschlag von 10 % zu entrichten wäre, um straffrei zu werden. In dieser unterschiedlichen Betrachtungsweise steckt erhebliches Konfliktpotential, so dass eine gesetzliche Übergangsregelung wünschenswert wäre.

Günstigere Regelungen müssen aber zu Gunsten des Angeklagten nach § 2 Abs. 3 StGB<sup>11</sup> berücksichtigt werden, so dass das zum Zeitpunkt der Verurteilung (Entscheidung) geltende Recht Anwendung finden muss. Wird zum jetzigen Zeitpunkt in einer laufenden Außenprüfung eine Selbstanzeige erstattet, so wäre diese wegen des Sperrgrundes Nr. 1c gänzlich unwirksam. Wird über diese Selbstanzeige nach Inkrafttreten der Neuregelungen entschieden, wäre die Selbstanzeige für die Zeiträume und die Steuerarten, die nicht geprüft werden, wirksam.

## Fazit

Der große Wert des Regierungsentwurfs liegt darin, dass gesetzgeberische Fehler der jüngsten Vergangenheit (teilweise) wieder korrigiert werden.

Das große Risiko des Regierungsentwurfs liegt darin, dass das verfolgte Ziel einer Verschärfung der Selbstanzeige – Regeln neue Fehlerquellen in sich birgt, ohne dass dem ein nennenswerter Mehrwert gegenüber steht.

Für etliche Ansätze dieser Verschärfungsbemühungen (vermutete Hinterziehungstaktiken, Anreize für Steuerhinterziehung) gibt es nicht den geringsten empirischen Beleg, weil es auf dem Gebiet der Selbstanzeige bisher kaum Forschungsansätze gibt.

Wäre es nicht an der Zeit, die win-win-Situation zu erkennen, die in der Selbstanzeigemöglichkeit sowohl verfassungsrechtlich wie fiskalisch drinsteckt. Je mehr die Selbstanzeige abgeschafft wird, desto eher wird verfassungsrechtlich die Notwendigkeit eines Korrektivs zum Tragen kommen müssen, um Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ohne strafrechtliche Selbstbelastung und ohne Verstoß gegen Menschenrechte zu ermöglichen. Je mehr die Selbstanzeige abgeschafft wird, desto mehr Steuereinnahmen wird der Fiskus verlieren, wenn er nicht im Bereich der Steuerfahndung in bisher nicht vorstellbarer Weise aufrüsten will.

Gerade in Zeiten knapper öffentlicher Haushalte sollten solche Überlegungen nicht unberücksichtigt bleiben.

---

<sup>11</sup> Das StGB findet nach § 369 Abs.- 2 AO auch für das Strafverfahren Anwendung

# VOLKSWAGEN

AKTIENGESELLSCHAFT

VOLKSWAGEN AKTIENGESELLSCHAFT 38436 WOLFSBURG DEUTSCHLAND  
BRIEFFACH 1590

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de);  
[rene.probst@bundestag.de](mailto:rene.probst@bundestag.de)

05361-9-23522  
05361-9-26257  
Berend.holst@  
volkswagen.de  
5. November 2014

IHRE ZEICHEN  
IHRE NACHRICHT  
UNSERE ZEICHEN  
DURCHWAHL  
TELEFAX  
E-MAIL  
DATUM

## Stellungnahme zur Reform der „Strafbefreienden Selbstanzeige“

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit, zu der o.g. Reform aus der Sicht eines Großunternehmens Stellung nehmen zu dürfen, bedanke ich mich sehr herzlich.

Meine Anmerkungen finden Sie in der beigefügten Anlage.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Berend Holst

Anlage

VOLKSWAGEN AKTIENGESELLSCHAFT  
38436 WOLFSBURG  
DEUTSCHLAND  
TELEFON +49-53 61-9-0  
TELEFAX +49-53 61-9-2 82 82  
VW@VOLKSWAGEN.DE

EHRENVORSITZENDER DES  
AUF SICHTSRATS:  
KLAUS LIESEN

VORSITZENDER DES AUF SICHTSRATS:  
FERDINAND K. PIÉCH

VORSTAND:  
MARTIN WINTERKORN –  
VORSITZENDER

FRANCISCO J. GARCIA SANZ  
JOCHEM HEIZMANN  
CHRISTIAN KLINGLER  
MICHAEL MACHT  
HORST NEUMANN  
LEIF ÖSTLING  
HANS DIETER PÖTSCH  
RUPERT STADLER

VOLKSWAGEN AKTIENGESELLSCHAFT  
SITZ: WOLFSBURG  
AMTSGERICHT BRAUNSCHWEIG  
HRB 100484

## **Stellungnahme zum „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung - Bundesrat-Drucksache 431/14 - (Strafbefreiende Selbstanzeige)“**

Einleitend möchte ich betonen, dass Steuerhinterziehung gemeinschaftsschädlich ist und von daher gegen eine Verschärfung der Möglichkeit zur Selbstanzeige im Grundsatz keine Einwendungen bestehen sollten.

Die gesamte Diskussion um Steuerhinterziehung und Selbstanzeige entfaltet jedoch in ihrer gesetzlichen Ausgestaltung und der darauf aufbauenden Rechtsprechung insbesondere des BGH für Unternehmen eine deutlich überschießende Wirkung und wird der im Unternehmensbereich bestehenden Notwendigkeit von steuerlichen Korrekturmöglichkeiten nicht hinreichend gerecht. Insoweit ist ausdrücklich zu begrüßen, die Sperrwirkung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung zu begrenzen (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a, 1c AO) und die Wirksamkeit von Teilselbstanzeigen für die Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen wieder einzuführen (§ 371 Abs. 2a AO). Allerdings ist dieser Schritt auch auf die entsprechenden Jahreserklärungen auszudehnen, weil die beabsichtigte Neuregelung sonst nach Abgabe der Jahreserklärung ins Leere laufen würde.

Gleichwohl verbleibt auf der Basis geltenden Rechts die Möglichkeit, dass bereits bloße Arbeitsfehler kriminalisiert werden. Die damit zusammenhängenden Risiken sorgen bei Mitarbeitern in den Steuerabteilungen, aber auch innerhalb der Finanzverwaltung, für erhebliche Unsicherheit. Ich möchte dies nachfolgend an Beispielen verbunden mit Lösungsvorschlägen verdeutlichen:

1. Die Steuerbilanz und die daraus entwickelten Steuererklärungen basieren auf der Handelsbilanz, die in Großunternehmen regelmäßig im Rechnungswesen erstellt und vom Wirtschaftsprüfer testiert wird. Ausgehend davon, dass diese Handelsbilanz auf Buchungsvorgängen im mehrstelligen Millionenbereich beruht, sind unbeabsichtigte Fehlbuchungen, die auch der Abschlussprüfer nicht erkennt, unvermeidbar. Selbst wenn sämtliche vorzunehmende steuerliche Modifikationen zutreffend von der Steuerabteilung in der Steuererklärung

durchgeführt worden sind (was angesichts der Komplexität des Steuerrechts ebenfalls eine eher theoretische Annahme sein dürfte – dazu später), wäre die Steuererklärung als Folgewirkung der Fehler in der Handelsbilanz objektiv falsch. Da der Steuerverantwortliche als Unterzeichner der Steuererklärung objektive Unrichtigkeiten in Unternehmenssteuererklärungen grundsätzlich für möglich halten wird, ist die Annahme einer bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung nicht ausgeschlossen, obwohl der Verantwortliche eine richtige Erklärung abgeben will. Diese Fälle werden bisher – in zutreffender Weise – von einem verständigen Finanzbeamten in der Praxis regelmäßig nicht strafrechtlich gewürdigt; der Wortlaut des Gesetzes birgt für die Mitarbeiter der Steuerabteilung trotzdem unverhältnismäßige Risiken. Sinnvolle Abhilfe könnte hier eine gesetzliche Regelung schaffen, die das Vertrauen auf die Richtigkeit der testierten Handelsbilanz schützt. Eine entsprechende Regelung hat der Gesetzgeber jüngst im Rahmen der sog. kleinen Organschaftsreform in Verbindung mit der Frage des richtigen abgeführten Gewinns / ausgeglichenen Verlusts in § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG eingeführt. Dies würde auch die mit der Angelegenheit befassten Finanzbeamten entlasten.

2. Die originäre Aufgabe der Steuerabteilung eines Großunternehmens ist es, aus der Handelsbilanz die Steuerbilanz zu entwickeln und auf deren Basis die Ertragsteuererklärungen zu erstellen. Angesichts der Komplexität des Steuerrechts können auch hier trotz Einhaltung größtmöglicher Sorgfalt unabsichtliche Fehler unterlaufen. Sofern diese Fehler im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung aufgedeckt werden, sollte dies steuerstrafrechtlich nicht verfolgt werden, da es sich um einen unabsichtlichen Arbeitsfehler handelte. Leider ist in der Praxis teilweise zu beobachten, dass dem Argument „Arbeitsfehler“ nicht hinreichend Glauben geschenkt wird und in entsprechenden Fällen ohne weitere Prüfung automatisch Straf- bzw. Bußgeldverfahren eingeleitet werden. Dieser überschießenden Tendenz, die bei den Betroffenen zu erheblichen Belastungen führt und zu großen Imageschäden führen kann, sollte entgegengewirkt werden.

Bei durch die Unternehmen selbst entdeckten Fehlern, die gem. § 153 AO unverzüglich zu korrigieren sind, ist die Abgrenzung zur Selbstanzeige nach § 371 AO regelmäßig schwierig. Insoweit neigt die Finanzverwaltung in der

Praxis dazu, bei steuerlichen Korrekturen im Zweifel eine Selbstanzeige nach § 371 AO anzunehmen. Dies ist nach der aktuellen Rechtslage für anschlussgeprüfte Unternehmen u.a. insoweit von Bedeutung, als wegen der parallel mehrere Jahre umfassenden Prüfungsanordnungen (diese betreffen z. T. 10 Jahre!) die strafbefreiende Selbstanzeige insgesamt gesperrt ist (sog. Infektionswirkung). Um Unternehmen mit langjährigen offenen Prüfungen nicht zu benachteiligen, wäre auch bei anhängiger Prüfung ein Absehen von der Sperre der Selbstanzeige nach § 371 AO sinnvoll, solange die objektive Unrichtigkeit durch die Prüfer noch nicht entdeckt wurde. Die neue Vorschrift des § 371 Abs. 2 S.1 Nr. 1a, 1c AO ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung, indem sie die Sperrwirkung der Selbstanzeige auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung beschränkt. Dies hilft anschlussgeprüften Großbetrieben jedoch nur bedingt, da die Sperrwirkung für den Prüfungszeitraum bestehen bleibt und somit eine Selbstanzeige für alle korrekturbedürftigen Veranlagungszeiträume regelmäßig nicht möglich ist.

3. Selbst wenn glaubhaft dargelegt werden kann, dass unrichtige Angaben in der Steuererklärung auf individuellen Arbeitsfehlern beruhen, droht für die Verantwortlichen in den Steuerabteilungen noch das Damoklesschwert des sog. „Organisationsverschuldens“. Sie können versichert sein, dass die Leiter von Steuerabteilungen in Großunternehmen schon aus Selbstschutz alle Anstrengungen unternehmen, um durch fachliche Fortbildungen, systemgesteuertes Risikomanagement, durchgängiges Vieraugenprinzip usw. Arbeitsfehler zu vermeiden. Angesichts der Komplexität des Steuerrechts, zahlreicher Richtlinien und Erlasse (z.T. erst Jahre nach Gesetzesänderungen) bzw. Anweisungen der Finanzverwaltung und unter Berücksichtigung der arbeitsteiligen Organisation in Großunternehmen werden selbst bei Anwendung größtmöglicher Sorgfalt und umfassender Schulung aller mit steuerrelevanten Daten befasster Mitarbeiter unbeabsichtigte Fehler nicht vermieden werden können. Die Abhängigkeit von Daten aus diversen nichtsteuerlichen IT-Systemen kommt hinzu. Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass sich derselbe Fehler über mehrere Veranlagungszeiträume wiederholt, weil er nicht als solcher erkannt worden ist.

Um dieser Sachlage, insbesondere der geschilderten Komplexität der Abläufe gerade in größeren Unternehmen Rechnung zu tragen, schlage ich die Schaffung der Möglichkeit einer „Organisations- und Systemprüfung“ der steuerrelevanten Abläufe vorzugsweise durch die Finanzverwaltung vor. Diese könnte eine Art „Zertifikat“ erteilen, das für einen festzulegenden Zeitraum die Annahme eines Organisationsverschuldens ausschließt. Die Erteilung ähnlicher „Bescheinigungen“ sind der Finanzverwaltung z.B. im Bereich der Zölle nicht unbekannt. So kann z.B. der Status des Authorized Economic Operator (AEO) an Unternehmen nach Prozess- und Sicherheitsüberprüfung durch die Zollbehörden erteilt werden. Mit seiner Erlangung sind zollrechtliche Erleichterungen verbunden.

Konsequenz eines solchen Verfahrens wäre, dass bei angezeigten Fehlern durch das betroffene Unternehmen grundsätzlich von einer (strafrechtlich nicht relevanten) Erklärungsberichtigung auszugehen ist. Dies würde auch die Finanzverwaltung entlasten.

4. Die letzte Anregung betrifft verfahrensrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Korrektur von Fehlern. In deutschen Konzernen umfasst der steuerliche Organkreis nicht selten mehr als 100 Unternehmen. Die unverzügliche Korrekturpflicht von Fehlern nach § 153 AO, deren Nichterfüllung grundsätzlich eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nach sich zieht, führt in solchen großen organschaftlich verbundenen Einheiten zu einem Verwaltungsaufwand, der weder aus Sicht der Finanzverwaltung noch aus Sicht der Unternehmen zielführend ist. Es wäre deshalb sinnvoll, Vereinbarungen zwischen Verwaltung und Unternehmen zuzulassen, wie die erforderlichen Fehlerkorrekturen effizient erfolgen können, ohne das Steuervollzugsinteresse des Staates zu beeinträchtigen. Denkbar wären z.B. halbjährliche oder jährliche Sammelmeldungen. Bisherige Versuche, solche Regelungen mit der Finanzverwaltung zu vereinbaren, scheitern regelmäßig daran, dass für die Beamten das Drohszenario des § 258a StGB (Strafvereitelung im Amt) besteht.



Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestags  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Vorab per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ - Bundesrat-Drucksache. 431/14 - (Stichwort: Strafbefreiende Selbstanzeige)**

Berlin, den 7. November 2014

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

die Stiftung Familienunternehmen freut sich über die Gelegenheit, zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung Stellung nehmen zu können.

Dies möchten wir zum Anlass nehmen, in aller Kürze die Bedeutung der Familienunternehmen für den Wirtschaftsstandort Deutschland zu skizzieren.

### **Bedeutung der Familienunternehmen für die deutsche Wirtschaft**

Der Anteil von familienkontrollierten Unternehmen an allen aktiven nicht-öffentlichen Unternehmen beträgt 2013 91%. Familienkontrollierte Unternehmen sind mehrheitlich im Eigentum von einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Personen; die Personenzahlgrenze ist dabei abhängig von der Rechtsform. Der Anteil der Unternehmen, die familienkontrolliert sind und vom Eigentümer geleitet werden (eigentümergeführte Unternehmen), beträgt 88%.



In den familienkontrollierten Familienunternehmen arbeitet deutlich über die Hälfte der in der Privatwirtschaft beschäftigten Personen (56%), in eigentümergeführten Familienunternehmen 53%. Etwas geringer ist ihr Anteil am Gesamtumsatz der Privatwirtschaft: Der Anteil von familienkontrollierten Unternehmen liegt bei 48%, bei den eigentümergeführten Familienunternehmen sind es 44%.

Die Inlandsbeschäftigung der TOP 500 Familienunternehmen stieg 2006 bis 2012 von 2,97 Millionen Beschäftigten auf 3,29 Millionen. Dies entspricht einem Zuwachs von 11%. Die Inlandsbeschäftigung haben die DAX-27-Unternehmen in dieser Zeit um 7,3% von 1,5 auf 1,39 Millionen reduziert. In den TOP 500 Familienunternehmen mit den meisten Beschäftigten arbeiteten weltweit im Jahr 2012 4,6 Millionen Personen, die 500 umsatzstärksten Familienunternehmen erwirtschafteten weltweit einen Umsatz von über einer Billion Euro.

### **Identifikation und Bindung der großen Familienunternehmen mit bzw. am Standort Deutschland**

Familienunternehmen unterscheiden sich in ihrem Charakter von Nicht-Familienunternehmen und legen besonderen Wert auf Langfristorientierung und Nachhaltigkeit. Weiterhin sind sie bestrebt, ihre Unabhängigkeit zu erhalten. Den Familienunternehmen sind die Unabhängigkeit und das langfristige Überleben des Unternehmens wichtiger als Nicht-Familienunternehmen. Rendite hingegen spielt eine geringere Rolle als bei Nicht-Familienunternehmen.

Familienunternehmen schätzen mitarbeiterorientierte Motive und soziale bzw. altruistische Ziele (wie bspw. soziales Engagement) deutlich wichtiger im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen ein. Hier passen besonders die mitarbeiterorientierten Ziele durch die Bildung von sozialem Kapital zur langfristigen Ausrichtung der Familienunternehmen. Nicht-Familienunternehmen priorisieren Mitarbeiterorientierung in geringerem Maße als Familienunternehmen. Allgemein zeigt sich besonders bei Familienunternehmen, da rein wirtschaftlich-rationale Motivationen für die Unternehmen nicht an erster Stelle stehen.

Die Identifikation mit der deutschen Gesellschafts- und Staatsform fällt bei Familien- und Nicht-Familienunternehmen sehr hoch aus, was für eine eher hohe Steuerzufriedenheit spricht und einen positiven Einfluss auf die Gerechtigkeitsbewertung des deutschen Steuersystems haben sollte. Die hohe Identifikation mit der Gesellschaft passt auch zu der





besonders bei Familienunternehmen wahrgenommenen hohen Relevanz Deutschlands als Unternehmensstandort. Im Brückenschlag zu den unternehmerischen Motiven verfolgen Unternehmen, die sich stark mit Staat und Gesellschaft identifizieren können, auch stärker das Motiv, ihren Mitarbeitern persönliches Wachstum zu ermöglichen, und betreiben soziales Engagement nicht aus ökonomischen Gründen.

### **Steuerliche Prinzipien der Familienunternehmen**

Bezogen auf steuerliche Prinzipien sind Unternehmen, die sich stark mit Gesellschaft und Staat identifizieren, eher bereit, Steuern zu zahlen, selbst wenn andere mehr staatliche Leistungen in Anspruch nehmen. Dies zeigt ein aktueller empirischer Vergleich der Einstellungen von Unternehmenslenkern zu Steuern, Standort und Mitarbeitern unter dem Motto "Soziales Wesen oder kalter Zahlenmensch" des Instituts für Mittelstandsforschung aus 2014. Erwartungsgemäß können sich Unternehmen, die ein hohes Vertrauen in die staatlichen Institutionen haben, auch in größerem Maße mit der Gesellschaft identifizieren.

Insgesamt empfinden die Unternehmen es in großem Maße als eine moralische Verpflichtung, Steuern zu bezahlen. Auch sind die meisten Unternehmen der Meinung, dass es eine Verpflichtung ist, Steuern zu zahlen, da auf diese Weise die staatliche Handlungsfähigkeit gewährleistet werde und da dies dem Wohle der gesamten Gesellschaft diene. Man kann davon ausgehen, dass die Priorisierung dieser Steuerprinzipien zum Teil auf die bereits angeführte hohe Bindung der Familienunternehmen an Staat und Gesellschaft zurückzuführen ist. Insgesamt scheinen sich deutsche Unternehmen allgemein in einem gewissen Rahmen sozial verpflichtet zu fühlen.

### **Steuerbetrug ist sozialschädlich und wettbewerbsverzerrend**

Die Stiftung Familienunternehmen steht für die strikte Einhaltung des Rechts, insbesondere des deutschen Steuerrechts. Dies gilt in besonderer Weise für jede Form von Steuerhinterziehung, die immer zulasten der gesamten Gesellschaft geht. Sie muss geahndet werden, weil sie nicht zuletzt die ganz überwiegende Mehrheit der steuererhlichen Bürger und Unternehmen belastet.



Mit dem Institut der strafbefreienden Selbstanzeige gemäß Paragraph 371 AO hat der Gesetzgeber Steuerpflichtigen zurecht ein Angebot unterbreitet, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Von diesem Weg wurde in der Vergangenheit auch in erheblichem Umfang Gebrauch gemacht. Damit konnte die aus Steuerhinterziehung resultierende Wettbewerbsverzerrung zulasten der steuerehrlichen Unternehmen zumindest in Teilen zurückgeführt werden.

Die Rechtsfolge der Straffreiheit ist ein wichtiges Bindeglied zwischen der Mitwirkungsverpflichtung im Besteuerungsverfahren und dem verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatz, nach dem niemand gezwungen werden kann, sich selbst zu belasten. Mit anderen Worten: Der Gesetzgeber muss dafür Sorge tragen, dass sich niemand selbst einer Straftat bezichtigen muss. Während der Bürger im Besteuerungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet ist und damit auch Angaben zu Straftaten machen muss, gewährt ihm das Strafrecht die Möglichkeit zu schweigen. Die strafbefreiende Selbstanzeige löst diesen Konflikt: Wer seine Taten aufzeigt und damit seinen Mitwirkungspflichten nachkommt, braucht nicht mit Strafe zu rechnen.

### **Auch für das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige gilt das Primat der Politik**

Es ist das Primat der Politik - dass die Stiftung Familienunternehmen ausdrücklich anerkennt - die Voraussetzungen für die Straffreiheit bei voll umfänglicher Nacherklärung des Steuerpflichtigen (neu) zu justieren. Die Stiftung Familienunternehmen erkennt ausdrücklich an, dass sich die politischen Entscheidungsträger gegen die zeitweise diskutierte vollständige Abschaffung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige ausgesprochen haben.

Der Regierungsentwurf verfolgt gleichwohl das Ziel, die Voraussetzungen zur Abgabe einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige deutlich zu verschärfen. Dies gilt insbesondere für die im Regierungsentwurf enthaltenen nachfolgenden Elemente:

- Die Erweiterung der Sperrgründe für die Selbstanzeige und die Absenkung der Betragsgrenze auf 25.000 Euro (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E);



- Die Abschaffung der Selbstanzeige für die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 bis Nr. 5 AO) aufgrund ihrer besonderen Strafwürdigkeit (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 neu AO-E);
- Die Zahlung der Hinterziehungszinsen als Voraussetzung für die Wirksamkeit der Selbstanzeige und damit für die Erlangung der Straffreiheit (§ 371 Abs. 3 S. 1 AO-E);
- Die Anhebung sowie Staffelung des Zuschlags für das Absehen von der Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO-E).

Hiermit werden die Hürden für die Erlangung der Straffreiheit deutlich angehoben. Nachdem bereits im Zuge des sogenannten Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes eine Verschärfung der Voraussetzungen des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige erfolgt war, muss nun aus der Sicht der Stiftung Familienunternehmen Obacht gegeben werden, dass die jetzt vorgesehenen Maßnahmen nicht das Ziel der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit konterkarieren. Jede weitere Verschärfung der Selbstanzeige kann dazu führen, dass das Instrument der Selbstanzeige weniger oder gar nicht mehr genutzt wird.

Es ist richtig, die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit nur dann zu honorieren, wenn der Täter freiwillig und vollständig von der Tat zurücktritt. Nutzt der Steuerzahler die „Brücke zur Steuerehrlichkeit“ nur, weil er ein erhebliches Entdeckungsrisiko fürchtet, ist seine Entscheidung nicht mehr selbst bestimmt. Hohe Hürden für eine strafbefreiende Selbstanzeige sind daher gerechtfertigt. Zu bedenken ist jedoch, dass es sich bei Steuerschuldverhältnissen um Dauerschuldverhältnisse handelt. Finanzverwaltung und Steuerbürger müssen auch in Zukunft kooperativ zusammenarbeiten.

Deshalb begrüßt die Stiftung Familienunternehmen die mit dem Regierungsentwurf einhergehenden partiellen Verbesserungen, auch im Vergleich zum vorangegangenen Referentenentwurf.

### **Nachbesserung bei Steueranmeldungen (Umsatz- sowie Lohnsteuer) zu begrüßen**

Sehr zu begrüßen ist der neu eingefügte Absatz 2 a). So ist es insbesondere bei großen Familienunternehmen der Fall, dass es mehrfache Korrekturen von Umsatzsteuervoranmeldungen gibt; Dies ist der Komplexität des Rechnungswesens geschuldet. Es ist zu honorieren, dass der Gesetzgeber den aus Sicht der Praxis seit dem



Schwarzgeldbekämpfungsgesetz aus 2011 dringend gebotenen Handlungsbedarf im Bereich der Steueranmeldungen bei der Umsatz- sowie Lohnsteuer erkannt hat. Mit der Einführung des neuen § 371 Abs. 2a AO-E hebt er die insoweit die ungerechtfertigte Kriminalisierung redlicher Steuerpflichtiger auf.

Andererseits bleibt die Jahreserklärung ausgeklammert. Dies gilt es zu korrigieren.

Für Jahressteuererklärungen muss aus der Sicht der Stiftung Familienunternehmen auch in Zukunft die Möglichkeit der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige bestehen, da häufig berichtigungsbedürftige Sachverhalte erst im Nachhinein bekannt werden und Korrekturen aus strafrechtlich unverjährten Zeiträumen möglich bleiben müssen.

Darüber hinaus bedarf es bei der Anmeldung von Jahressteuern wie der Kapitalertragsteuer und der Versicherungssteuer ebenfalls der Möglichkeit des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige.

An zahlreichen anderen Stellen des Gesetzentwurfs weist dieser noch eine Vielzahl von Fragen auf. Dies gilt insbesondere für die nachfolgenden Punkte:

#### **Zu § 170 Abs. 6 AO: Offene Fragen führen zu einem hohen Maß an Rechtsunsicherheit**

Die Regelung will durch das Hinausschieben des Verjährungsbeginns für einen längeren Zeitraum die Durchsetzung des Steueranspruchs ermöglichen. Für Fälle der Steuerhinterziehung wird damit die Verjährung wesentlich – auf dann 20 Jahre – verlängert.

Da sich die strafbefreiende Selbstanzeige auf alle unverjährten Jahre einer Steuerart erstrecken muss, muss sich der Selbstanzeigewillige fragen, ob seine Kapitalerträge dem neuen § 170 Abs. 6 AO unterfallen. Das Hinausschieben setzt dabei Zweierlei voraus:

- Es muss sich um Kapitalerträge handeln, die nicht aus dem Bereich der EU oder der EFTA stammen

und

- kein Auskunftsaustausch (völkerrechtlich) vorgesehen sein.



Die Regelung wirft die Frage auf, was eigentlich „Kapitalerträge“ sind. Sind es solche im Sinne des § 20 EStG? Und wie verhält es sich bspw. mit Kapitalerträgen, die zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden? Wie wird mit Einkünften verfahren, die aus einem Staat stammen, der erst in der Zukunft Mitglied der Europäischen Union wird?

Diese Fragen gilt es zu klären, um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden.

**Zu § 371 Abs. 1 AO: Faktische Verlängerung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre ist unverhältnismäßig - keine erkennbare Verbesserung gegenüber dem Referentenentwurf**

Der Referentenentwurf sah in § 376 eine generelle Verjährungsfrist von 10 Jahren vor, ließ aber die Regelung in § 371 Abs. 1 unberührt.

§ 371 Abs. 1 Satz 1 des Regierungsentwurfs fordert nun weiterhin eine Korrektur in „vollem Umfang“ für alle Steuerstraftaten einer Steuerart, „mindestens aber haben die Korrekturen für alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten 10 Jahre zu erfolgen“.

Dies hat für die Selbstanzeige die gleichen Konsequenzen wie die zunächst geplante Verlängerung der Verjährungsfrist von 5 auf 10 Jahre.

Zum Hintergrund: War bisher die zehnjährige Verfolgungsverjährung auf die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung beschränkt.

In der Praxis bedeutet die Neuregelung, dass vollständige sowie valide Angaben für Jahre abgegeben werden müssen, die nicht nur zehn, sondern elf oder mehr Jahre zurückliegen. Dieser weitergehende Zeitraum ergibt sich aus dem Beginn der strafrechtlichen Verjährungsfrist. Die strafrechtliche Verjährung beginnt mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids, in dem sich die Steuerverkürzung bzw. der nicht gerechtfertigte Steuervorteil niederschlägt.

Der vom Gesetzgeber mit der Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist auf zehn Jahre beabsichtigte Gleichklang zur steuerverfahrensrechtlichen Festsetzungsfrist von zehn Jahren bei einer Steuerhinterziehung wird nur vermeintlich hergestellt. Dem steht schon der unterschiedliche Beginn der Fristen entgegen. Die in § 170 AO normierten



Anlaufhemmungen führen i. V. m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO dazu, dass steuerlich der Korrekturzeitraum über die zehnjährige Festsetzungsverjährung noch ein bis drei Jahre hinausgehen kann.

#### **Zu § 371 Abs. 2 S. 1 AO: Ausweitung der Sperrgründe auf Beteiligte unklar formuliert**

Während Absatz 2 nach dem Referentenentwurf nur an einigen Stellen geändert werden sollte, brachte der Referentenentwurf neben den im Referentenentwurf vorgesehenen Änderungen eine Einschränkung der Sperrwirkung, die neue Fragen aufwirft.

Wie im Referentenentwurf vorgesehen, wurde der Begriff des „Täters“ durch den „an der Tat Beteiligten“ ersetzt. Der Begriff „an der Tat Beteiligte“ wird nicht definiert. Letztlich muss sich aus dem Gesetz jedoch klar ergeben, für wen der Sperrgrund gilt. Die Abgabenordnung nennt den Begriff Beteiligter in § 186 AO. Die Neuregelung stellt aber wohl auf den strafrechtlichen Beteiligtenbegriff ab. Dann muss der Verweis in ein anderes Gesetz – hier ins Strafgesetzbuch – deutlich formuliert werden.

Bzgl. der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung folgert die Gesetzesbegründung zu recht, dass auch der Anstifter eine Selbstanzeige nicht mehr erstatten kann. Es stellt sich insoweit die Frage, was ein im Sinne des § 370 Abs. 1 „Begünstigter“ ist. Ist dies Derjenige, der im Sinne des Abs. 3 nachzahlungspflichtig ist?

Diese offenen Fragen müssen geklärt werden, damit Rechtsunsicherheit vermieden wird.

#### **Zu § 371 Abs. 2 S. 21 AO: Zwang zur Selbstbelastung**

Offenbar aus fiskalischen Gründen bricht der Regierungsentwurf mit dem Erfordernis, alle unverjährten Jahre einer Steuerart zu berichtigen. In Rückgriff auf die alte Rechtslage



bzw. der dazu herrschenden Meinung lässt § 371 Abs. 2 Nr. 1 a), c) Selbstanzeigen auch bei einer laufenden Prüfung insofern zu, als die entsprechenden Jahre/Steuern nicht Gegenstand der Prüfung sind. Die Sperrwirkung ist „beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung“. Zugleich wurde ein neuer Satz 2 eingefügt: „Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und c hindert nicht die Abgabe einer Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart“.

**Beispiel:** Es findet eine Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 statt. Gegenstand der Prüfung sind Einkommen, Umsatz- und Gewerbesteuer. Der Steuerpflichtige ist nicht gehindert, auch für diese Steuerarten eine strafbefreiende Selbstanzeige für die Jahre vor 2010 einzureichen. Fraglich ist, ob er damit auch eine Selbstanzeige für die „gesperrten“ Jahre 2010 bis 2012 verbinden muss. Damit wäre mittelbar ein Zwang zur Selbstbelastung verbunden. In der Begründung des Regierungsentwurfs (Seite 12) geht man davon aus, dass die „gesperrten“ Jahre nicht Gegenstand der Selbstanzeige (= Selbstbelastung) sein müssen. „Das Vollständigkeitsgebot nach § 371 Absatz 1 AO wird dadurch auf die Steuerstraftaten einer Steuerart begrenzt, die nicht Gegenstand des sachlichen und zeitlichen Umfangs einer (angekündigten) Außenprüfung sind.“ Im Gesetzeswortlaut kommt dies hingegen nicht zum Ausdruck.

Vorgenannte Änderungen führen unter Berücksichtigung der teils rigiden Rechtsprechung des 1. Strafsenats des Bundesgerichtshofs faktisch zu einer Abschaffung der Selbstanzeige, wenn sich diese auf länger zurück liegende Sachverhalte bezieht.

## **Zu § 398 a AO: Überschießende Wirkung von Staffelung und Kompensationsverbot**

### **Absatz 1: Staffelung**

Die im neuen Absatz 1 Nr. 2 Buchst. a) bis c) vorgesehene Staffelung führt zu erheblichen, nicht wirklich nachvollziehbaren Belastungssprüngen.

Beispiel: Hinterziehungsbetrag 100.000 Euro: Zuschlag 10.000 Euro;  
Hinterziehungsbetrag 100.001 Euro: Zuschlag 15.000 Euro.

Es wäre insoweit sinnvoll, die Staffelung abzumildern.



### **Absatz 2: Kompensationsverbot**

Der Regierungsentwurf verweist in § 398 a Abs. 2 auf § 370 Abs. 4 AO. Dies hat unter Berücksichtigung des Kompensationsverbots ausgesprochen gravierende Konsequenzen – abgesehen von dem Umstand, dass mit dem Begriff des Hinterziehungsbetrages ein neuer Terminus eingeführt wird.

Beispiel: Selbstanzeige durch Nachreichung einer per 31. Mai unterlassenen Umsatzsteuerjahreserklärung am 15. Juni. Die Zahllast beträgt 24.000 Euro. Sie ergibt sich aus einer Umsatzsteuer von 101.000 und einer Vorsteuer von 77.000. Verbleibt es bei der im Regierungsentwurf vorgesehenen Regelung, muss der Steuerpflichtige, um in den Genuss des § 398a zu kommen, Umsatzsteuer von 101.000 Euro bezahlen, darauf einen Zuschlag von 15 Prozent. Das Finanzamt erhält den Betrag von 101.000 (statt 24.000 Euro) letztlich rechtsgrundlos.

Die in § 398 a vorgesehenen Änderungen führen in einer Vielzahl von Fällen letztlich dazu, dass die Norm keine Anwendung findet, weil die finanziellen Konsequenzen für den die Selbstanzeige Erstattenden in wirtschaftlicher Hinsicht nicht tragbar sind.

### **Strafbefreiende Selbstanzeige muss auch für anschlussgeprüfte Unternehmen faktisch möglich bleiben**

Zunächst ist zu begrüßen, dass der Kabinettsbeschluss im Vergleich zum Referentenentwurf signifikante Verbesserungen für die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige für dauergeprüfte Unternehmen enthält. Dies ist nur konsequent, denn auch dauergeprüfte Unternehmen müssen künftig die Chance haben, so wie andere Steuerpflichtige die Brücke zur Steuerehrlichkeit beschreiten zu können.





Im Übrigen sind es gerade die dauergeprüften Unternehmen, die der Finanzverwaltung bestens bekannt sind. Sie sind infolge ihrer durchgängigen Überprüfung vollständig transparent. Aufgrund der von ihnen nicht zuletzt aufgrund der großen Anzahl von Gesellschaftern sehr komplexen Sachverhalte kommt es regelmäßig zur nachträglichen Korrektur. Dies hat nicht zuletzt etwas mit der gleichzeitig sich permanent ändernden Rechtsprechung und Gesetzgebung, sei es auf gesetzlicher oder unter gesetzlicher Ebene zu tun. Es erfordert erhebliche Anstrengungen für die großen Familienunternehmen diesen Änderungen in der Praxis nachzukommen, ohne dass es entsprechender Korrekturen bedarf.

Zwar bedarf es für das Vorliegen der Strafbarkeit des Vorsatzes, in der Praxis ist die Beweisführung gleichwohl schwierig, diesen zu verneinen, da die Finanzverwaltung in der Regel den Vorsatz Eventualis unterstellt.

Folgender Fall: Während der Unternehmer den Wert einer Maschine von der deutschen Muttergesellschaft an die deutsche Tochter im Ausland mit 100.000 Euro bemessen hat, der Wert sich lt. Prüfer aber auf 150.000 Euro bemisst, handelt es sich (jetzt) in der Praxis um eine strafbewährte Steuerhinterziehung, bei der eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, da es sich nunmehr um einen „besonders schweren Fall“ der Steuerhinterziehung handeln kann. Denn der Regierungsentwurf sieht die Absenkung der 50 000 Euro Grenze auf 25 000 Euro vor. Künftig ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO grundsätzlich nur noch bis zu diesem Betrag möglich.

Zum Hintergrund: Bei einer Betriebsprüfung ist entscheidend, ob dem Finanzamt ausführlich nachgewiesen werden kann, mit allgemein üblichen Verrechnungspreisen gearbeitet zu haben. Gelingt dies nicht, drohen steuerstrafrechtliche Folgen.

Unstrittig ist, dass der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt sein kann, wenn die Verrechnungspreisdokumentation (§ 90 Abs. 3 AO) unrichtige Tatsachenangaben enthält. Aus der Praxis wird berichtet, dass Betriebsprüfer eine Steuerhinterziehung auch ggf. dann schon in Betracht ziehen, wenn der Steuerpflichtige seiner Steuererklärung nicht fremdübliche Verrechnungspreise zu Grunde legt und damit mittelbar „unrichtige“ Angaben macht. Es geht hier um die Frage, ob die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise als steuerlich erhebliche Tatsache i.S.d. § 370 AO angesehen werden kann.



Bei Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen gelten erhöhte Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO.

Die Stiftung Familienunternehmen begrüßt ausdrücklich die nunmehr im Regierungsentwurf erfolgten Änderungen, nach denen sich das Vollständigkeitsgebot nicht auf den von der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und des Erscheinens des Prüfers betroffenen Bereichs mehr beziehen soll.

Es verbleiben gleichwohl erhebliche Zweifel, ob dauergeprüfte Unternehmen eine strafbefreiende Selbstanzeige auch künftig rechtssicher abgeben können. Dies gilt beispielsweise für Fehler, die das Unternehmen selbst entdeckt hat und dann nachträglich korrigieren möchte. Handelt es sich jedoch um Veranlagungszeiträume, für die eine Prüfungsanordnung vorliegt, soll eine solche Korrektur nicht mehr strafbefreiend möglich sein.

Für dauergeprüfte Unternehmen wird dies in der Konsequenz bedeuten, dass sie de facto keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr abgeben können, da der Sperrgrund – die Prüfungsanordnung – durchgängig gegeben ist. Deshalb bedarf es einer weitergehenden Korrektur des Regierungsentwurfs und der vollständigen Entkoppelung der Möglichkeit der Fehlerkorrektur vom Zeitraum der Prüfungsanordnung, d.h. strafbefreiende Korrekturen müssen auch für die Veranlagungszeiträume möglich sein, für die eine Prüfungsanordnung vorliegt.

Ich würde mich freuen, für die Stiftung Familienunternehmen über diese schriftlichen Anmerkungen hinaus in der Anhörung am 12. November 2014 mündlich auszuführen.

Mit freundlichen Grüßen

Matthias Lefarth

Leiter des Bereichs Steuer- und Finanzpolitik  
der Stiftung Familienunternehmen

## 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.

**Petitem:** 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.

**Petitem:** 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: <sup>3</sup> *Ausgangspunkt für die Berechnung des Berichtigungszeitraums ist die Abgabe der Selbstanzeige.* <sup>4</sup> *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: <sup>2</sup> *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 Kompen-sationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO keine

Anwendung, da die verschwiegenen steuererhö-henden Kapitaleinkünfte in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht erklär-ten 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 strafbe-freienden Wirkung der Selbstanzeige ausge-schlossen. Hinzu tritt das bereits vorangehend dargestellte Problem der Niedrigschwelligkeit des Vorsatzes, aufgrund dessen es für die Un-ternehmen aktuell schwierig ist, sich gegen den Vorwurf eines strafbaren Handelns erfolgreich zu wehren.

**Petition:** Wir regen daher an, bei der Berech-nung der 25.000 Euro-Betragsgrenze auf den tatsächlichen "Steuerschaden" abzustellen. Hier-für schlagen wir folgende Formulierung in § 371 Abs. 2 Satz 2 vor: <sup>2</sup> *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 be-rücksichtigen.* 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 Verschär-fung für die Erlangung der Straffreiheit bzw. das Absehen von Strafe (§ 371 Abs. 3 bzw. § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO) die Zahlung von Hinterzie-hungszinsen innerhalb einer von den Finanzbe-hörden 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 Hinterziehungszin-sen, 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.