

Symposium des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V.
2012

Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis



DWS-Schriftenreihe Nr. 28

Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis

DWS-Symposium 2012

**Einführungsvortrag:
Dr. Hartmut Schwab**

**Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e.V.**



**Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.**



**VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH**

Titel: Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis

Herausgeber: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Redaktion: RA'in Claudia Kalina-Kerschbaum

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstr. 42
10117 Berlin
Tel.: 030 / 28 88 56 6
Fax: 030 / 28 88 56 70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,
www.druckcenter.de

ISBN: 978-3-933911-64-3

1. Auflage 6/2013

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

Vorwort

Die Voraussetzungen für eine Selbstanzeige sind durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahr 2011 verschärft worden. Damit hatte sich der Gesetzgeber von der interpretationsfähigen jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes leiten lassen. Einige naheliegende Fragen wurden im Gesetzgebungsverfahren vernachlässigt, obwohl sachverständige Organisationen wie die Bundessteuerberaterkammer auf sie hingewiesen hatten. Diese Punkte beschäftigen jetzt die Praxis und gegebenenfalls wird der Bundesgerichtshof erneut über die Auslegung der Merkmale, insbesondere von § 371 Abs. 2 AO, entscheiden müssen.

Dabei dient das Institut der Selbstanzeige im Wesentlichen dazu, dem Fiskus verborgene Steuerquellen zu erschließen und dem Täter die Möglichkeit der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit zu geben. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs hat das Recht der Selbstanzeige 2010 neu bewertet. Das Gericht verlangt eine vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit und hält infolgedessen Teilselbstanzeigen für unzulässig. Der Gesetzgeber hat diese Forderung umgesetzt.

Bislang konnten die oft notwendigen Korrekturen, insbesondere im Bereich der Lohnsteueranmeldungen und der Umsatzsteuervoranmeldungen, unproblematisch als Teilselbstanzeigen gewertet werden. Diese sind nach dem neuen Recht nicht mehr möglich. Im Rahmen einer Selbstanzeige muss sich der Steuerpflichtige zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang erklären: Nur so kann er Straffreiheit erlangen. Damit gewinnt auch die Abgrenzung der Selbstanzeige zur leichtfertigen Steuerverkürzung, bei der Teilselbstanzeigen weiterhin möglich sind, an Bedeutung.

In diesem Spannungsfeld hat das DWS-Institut sein Symposium 2012 der wissenschaftlichen Debatte über das Thema „Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis“ gewidmet. Der einführende Vortrag und die Expertendiskussion haben gezeigt, dass unterschiedliche Standpunkte vertreten werden. In den Meinungs austausch flossen praxisrelevante Aspekte ein, insbesondere die aktuelle Problematik bei den Lohnsteueranmeldungen/Umsatzsteuervoranmeldungen und die daraufhin erfolgte Änderung der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren. Weitere Themen waren das Vollständigkeitsgebot, das weit über die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes hin-

ausgeht; die undolose Teilselbstanzeige und die Frage der Selbstanzeige nach der Selbstanzeige. Das Symposium widmete sich nicht zuletzt der Vorverlagerung des Sperrgrundes vom Erscheinen des Prüfers auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.

Wir danken allen Teilnehmern des Symposiums sowie den Mitgliedern des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ für ihren Beitrag zum Gelingen der Veranstaltung. Unser besonderer Dank gilt Dr. Hartmut Schwab, StB, Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, der das Einführungsreferat gehalten hat. Wir danken ebenfalls den weiteren Teilnehmern der Podiumsdiskussion: RegDir Klaus Herrmann, Oberfinanzdirektion Koblenz; Armin Nack, Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof, 1. Strafsenat; Prof. Dr. Hinrich Rüping, RA, Dr. Rüping & Partner, Hannover sowie Prof. Dr. Roman Seer, Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, Lehrstuhl für Steuerrecht an der Universität Bochum.

Dr. Horst Vinken
Vorstandsvorsitzender
des DWS-Instituts

Nora Schmidt-Kessler
Geschäftsführerin
des DWS-Instituts

Inhalt

VORWORT	3
BEGRÜßUNG	7
DIE NEUREGELUNG DER SELBSTANZEIGE UND IHRE PROBLEME IN DER PRAXIS	13
1. Der Weg zur neuen Regelung der Selbstanzeige	13
2. Wesentliche Neuregelungen	17
a) Vollständigkeitsgebot	17
b) Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	18
c) Hinterziehungsbetrag über 50.000 €	19
d) Absehen von Verfolgung, § 398a AO	20
e) Subjektiver Tatbestand	20
3. Probleme in der Praxis	20
a) Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen	21
b) Vollständigkeit – geringfügige Abweichung	24
aa) Berichtigung undoloser (Teil-)Selbstanzeigen	24
bb) Selbstanzeige nach der Selbstanzeige	25
cc) Geringfügige Abweichungen der Selbstanzeige von der tatsächlichen Steuerfestsetzung	27
c) Auslegung der Sperrgründe	27
aa) Umfang der Sperrwirkung in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 1a) und 1c) 1. Alt. AO	27
bb) Ist für die Berechnung des Hinterziehungsbetrags gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO das Kompensationsverbot zu beachten?	29
d) Probleme bei der Auslegung des neuen § 398a AO	29
aa) Anwendung des Kompensationsverbots bei der Berechnung des Zuschlags nach § 398a Nr. 2 AO	29
bb) Zahlung des Zuschlags bei mehreren Tätern	30
cc) Zahlung des Zuschlags durch den Teilnehmer	31
dd) Strafklageverbrauch bei § 398a AO	31
ee) Rechtsschutzmöglichkeit gegen den festgesetzten Zuschlag	32
ff) Steuerliche Absetzbarkeit des Zuschlags	32
gg) Inwieweit wird der Steuerhinterzieher straffrei, wenn er nicht den gesamten zu seinen Gunsten hinterzogenen Betrag bezahlen kann?	33
4. Fazit	33
DISKUSSION	35

Begrüßung

*Dr. Horst Vinken (Vorsitzender des DWS-Instituts und
Präsident der Bundessteuerberaterkammer)*

Sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete des Deutschen Bundestages, sehr geehrte Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen und der Länderfinanzverwaltungen, sehr geehrte Vertreter der Finanzgerichtsbarkeit sowie der Kammern, der Verbände und der Presse, sehr geehrte Gäste.

Ich freue mich, Sie zum Symposium des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater begrüßen zu dürfen. In diesem Jahr haben wir das Thema „Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis“ gewählt.

Dieses Thema ist nicht nur für die Steuerpflichtigen selbst, sondern auch für die Steuerberater ein Thema von herausragender Bedeutung. Anlass für unser diesjähriges Thema ist die Änderung der gesetzlichen Regelungen zur Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz. Daraus hat sich eine Fülle von Praxisproblemen ergeben.

Der Gesetzgeber wollte verhindern, dass Kapitalflüchtlinge durch eine Selbstanzeige besser gestellt werden als der ehrliche Steuerpflichtige. Dabei blieb unberücksichtigt, dass Unternehmen in der Praxis die Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen oft berichtigen müssen. Bislang war dies ggf. mit einer Teilselbstanzeige möglich. Diese gibt es jetzt nicht mehr. Jetzt besteht in vielen Bereichen Rechtsunsicherheit im Hinblick auf eine wirksame Selbstanzeige. Transparenz und Berechenbarkeit fehlen. Diese sind aber für eine Selbstanzeigeberatung notwendige Voraussetzung.

Die Bundessteuerberaterkammer hat von Anfang an auf die Praxisprobleme hingewiesen und frühzeitig den Kontakt mit der Finanzverwaltung gesucht. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat auf die drängenden Probleme bei den Umsatzsteuervoranmeldungen/Lohnsteueranmeldungen nun reagiert.

Aktuell sind die Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (AStBV) geändert worden. Bei der Umsatzsteuer und Lohnsteuer sind berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen – wie

bisher – nur in begründeten Einzelfällen an die Bußgeld- und Strafsachenstellen (BuStra) weiterzuleiten. Es bleibt aber die Notwendigkeit einer gesetzlichen Klarstellung, die in der Praxis für die Unternehmen Rechtssicherheit bringt.

Unser heutiges Thema ist damit nicht nur von akademischem Interesse, sondern ganz konkret auch für die Unternehmenspraxis relevant. Zum Beispiel, wenn es darum geht, mit einer zweiten Selbstanzeige später erkannte Sachverhalte nach zu erklären. Ich freue mich deshalb ganz besonders, dass dieses Thema nun auch hier mit dem Symposium 2012 des DWS-Instituts aufgegriffen wird und die auf dem Podium gewonnenen Erkenntnisse anschließend mit Ihnen allen im Auditorium erörtert werden können.

Sehr geehrte Damen und Herren, bevor wir mit dem Symposium beginnen, ist es mir eine große Freude, den diesjährigen DWS-Förderpreis zu verleihen.

Der DWS-Förderpreis wird alljährlich für eine herausragende wissenschaftliche Arbeit mit steuerlichem Bezug verliehen und dient der Nachwuchsförderung.

Preisträgerin ist in diesem Jahr Frau Dr. Inga *Hardeck* für ihre Dissertation:

„Reputative Risiken bei aggressiver Steuerplanung
– Empirische Evidenz und internationale Bezüge“

Die Arbeit greift das bisher empirisch weitestgehend unerforschte Thema auf, ob Steuern tatsächlich als Teil der gesellschaftlichen Unternehmensverantwortung wahrgenommen werden. Sie untersucht zudem, ob die Steuerplanungsstrategie eines Unternehmens einen Einfluss auf seine Reputation hat.

Aus Sicht der Jury ist die Arbeit von Frau Dr. Inga *Hardeck* aus mehreren Gründen preiswürdig. Frau Dr. *Hardeck* verknüpft in ihrer Dissertation mehrere methodische Ansätze.

Die Dissertation ist interdisziplinär und breit angelegt. Der Untersuchungsgegenstand ist innovativ und auch für die Unternehmen von praktischem Nutzen. In dieser kumulativen Dissertation werden ver-

schiedene Aspekte angesprochen, die einen gemeinsamen roten Faden aufweisen.

Sie hat mit einer Kollegin aus dem Bereich Marketing zusammengearbeitet. Dies hat sich insbesondere deshalb angeboten, weil empirische Arbeiten im Marketing schon seit vielen Jahren im Mittelpunkt der Forschung stehen. Die Erkenntnisse werden sowohl aus Sicht des Marketings als auch aus Sicht der Steuerlehre ausgewertet.

Frau Dr. *Hardeck* untersucht, wie Kunden auf aggressive Steuerplanung reagieren. Sie arbeitet heraus, dass aggressive Steuerplanung sich negativ auf die Umsätze des Unternehmens auswirken. Ob diese nichtsteuerlichen Effekte die Steuervorteile überwiegen, lässt sich allerdings nicht definitiv feststellen.

Frau Dr. *Hardeck* untersucht des Weiteren, inwieweit Unternehmen über ihre Steuerpolitik berichten. Dazu wertet sie die Jahresabschlüsse von deutschen, britischen und US-amerikanischen Unternehmen aus. Methodisch ist damit die empirische Forschung angesprochen. Frau Dr. *Hardeck* arbeitet auch (steuer)rechtlich. Dies verdeutlicht sie in der Analyse der OECD-Leitlinien zu verantwortungsvollem unternehmerischen Handeln. Darüber hinaus untersucht Frau Dr. *Hardeck* in einem Rechtsvergleich die Ansätze zur Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden und den Unternehmen. Dabei geht sie auch auf die Anzeigepflichten bei Steuersparmodellen ein.

Ich freue mich, den diesjährigen DWS-Förderpreis an Frau Dr. Inga *Hardeck* überreichen zu können. Für die Zukunft wünschen wir Frau Dr. *Hardeck* weiterhin viel Erfolg.

Meine Damen und Herren, ich wünsche Ihnen nun ein interessantes Symposium.

Dazu begrüße ich jetzt Herrn Dr. Hartmut *Schwab*, Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, und bedanke mich für seine Bereitschaft, heute den Einführungsvortrag zu halten.

Ich übergebe nun das Wort an Prof. Dr. Roman *Seer*, Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“. Herr Prof. Dr. *Seer* wird heute die Moderation der Diskussion übernehmen.

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Ja, vielen Dank, Herr Dr. *Vinken*. Ich übernehme das natürlich sehr gerne und freue mich erst einmal, dass wir zu diesem Thema eine so gute Resonanz empfangen haben. Diese Resonanz verbinde ich direkt am Anfang mit einer Ermunterung bis Aufforderung, auch heute intensiv mit uns zu diskutieren und Ihre Fragen und Anmerkungen aus der Praxis hier loszuwerden. Wir werden dazu zwei Saalmikrofone bereithalten, die Sie dann im Diskussionsteil für Ihre Wortmeldung nehmen können. Letztes Mal hatten wir ja die Organschaft als Thema, da hatte ich hier auch den Vorsitz und den Eindruck, dass wir auf dem Podium unter uns waren und Sie alle ehrwürdig guckten, obwohl sicherlich in der Praxis eine Menge Organschaftsprobleme existieren. An dieser Stelle möchte ich nochmal deutlich sagen, das soll ein offener Diskurs sein und deshalb bitte ich Sie, hier mitzudiskutieren.

Auf dem Podium werden das tun Herr Kollege *Rüping*. Herr Prof. *Rüping* ist den Interessierten ganz sicherlich bekannt. Er ist Kommentator im *Hübschmann/Hepp/Spitaler* im Bereich des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrensrechts. Er kennt diese Materie sogar aus drei Seiten, d. h. aus der Richterperspektive im Oberlandesgericht in früherer Zeit, dann als Hochschullehrer in Hannover und heute als Rechtsanwalt. Das heißt also, Sie können das gesamte Spektrum abbilden, wenn Sie die Selbstanzeige beurteilen. Herrn Dr. *Schwab* brauche ich in diesem Kreis nicht vorzustellen, den Augsburger Steuerberater und Lokalmatador der Bundessteuerberaterkammer heute hier in Berlin. Er wird den Vortrag halten als Einführungs- und Impulsreferat. Gespannt sind wir alle, das darf ich vielleicht so sagen, Sie kennen normalerweise Bundesrichter nur aus München und dann kennen Sie vielleicht Bundesrichter aus Karlsruhe, aber meistens als Verfassungsrichter. Seltenst kennen Sie Bundesrichter als Strafrichter. Da die Domäne der Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund, ich hoffe, ich habe das richtig eingeordnet, Herr *Nack*, eine Domäne des Strafrechts ist, konfrontiere ich Sie heute mit dem Vorsitzenden Richter des 1. Strafsenats des Bundesgerichtshofs (BGH). Herr *Nack*, ich bin wirklich sehr froh, dass Sie meiner Einladung gefolgt sind. Ich glaube es ist erforderlich, dass die steuerberatenden Berufe sich nicht nur mit dem Bundesfinanzhof auseinandersetzen, sondern eben auch mit der Rechtsprechung des BGH. Sie repräsentieren hier den 1. Senat, der seit 2008 wichtige Veränderungen vorgenommen hat, seitdem die Zuständigkeit auf den 1. Senat intern beim Bundesgerichtshof gewandert

ist. Ich freue mich sehr, dass Sie an unserem Symposium teilnehmen. Last, but not least darf ich Ihnen Herrn *Herrmann* vorstellen. Herr *Herrmann*, Sie habe ich im Gesetzgebungsverfahren kennengelernt. Hier sind ja auch einige Politiker unter uns, Sie mögen mir das Nachfolgende vielleicht nachsehen, aber ich bin ja freier Wissenschaftler. Ich kann ja sagen, was ich will, und das tue ich auch. Ich wurde vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages eingeladen als Sachverständiger in dem Verfahren, wo es um die Selbstanzeige ging. Es war unglaublich emotional, es wurden auch ziemlich unsachliche Beiträge geleistet, viele Beiträge zeugten von einer ziemlichen Unkenntnis, muss man sagen, über die Fragestellungen, die in der Praxis eine Rolle spielen. Es ging hauptsächlich um Liechtensteiner Konstruktionen, (Schwarz-)Geld in der Schweiz oder sonst wo. Dann kam auf einmal von der Seite her der Wortbeitrag eines Sachverständigen, bei dem ich gedacht habe, mein Gott, da ist endlich Sachverstand, das war der von Herrn *Herrmann*. Das heißt, Herr *Herrmann* hat mit der Ruhe und Trockenheit eines Verwaltungsbeamten, der die ganze Breite kennengelernt hat, seine Vorstellung geäußert, und die war meiner sehr nahe. Danach haben wir uns unterhalten und ich dachte, der passt zu uns hier auf das Podium und kann uns hier seinen Sachverstand als Referatsleiter für Steuerfahndung und Steuerstrafsachen der OFD Koblenz präsentieren.

Ich habe mir den Ablauf so vorgestellt, dass Herr Dr. *Schwab* uns als, ich nenne das so, Impulsreferat in maximal fünfundzwanzig Minuten seine Praxissicht schildert. Dann würde ich zunächst jedem der Podiumsdiskutanten maximal fünf Minuten Zeit für ihre persönlichen Statements zu dem Impulsreferat geben, um dann in eine Podiumsdiskussion einzutauchen und diese – ich möchte Sie hier noch einmal ausdrücklich motivieren – durch eine Plenardiskussion zu erweitern. Die Zeitschranke fällt schließlich punkt 18:00 Uhr, wenn ich das richtig sehe. So dann will ich das hier nicht weiter aufhalten, Herr Dr. *Schwab*, Sie haben das Wort.

Die Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Probleme in der Praxis

Dr. Hartmut Schwab, StB

1. Der Weg zur neuen Regelung der Selbstanzeige

Das Rechtsinstitut der Selbstanzeige ist nicht neu. Bereits in den Steuergesetzen der deutschen Länder Ende des 19. Jahrhunderts waren Ausnahmen von der grundsätzlichen Strafbarkeit unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen enthalten.¹ Die Reichsabgabenordnung hat diese Gedanken aufgegriffen und mit § 374 RAO ein allgemeines Regelwerk für eine, unter gewissen Voraussetzungen zu gewährende Straffreiheit in das Steuerstrafrecht eingeführt. Mit verschiedenen Änderungen hat das Institut der Selbstanzeige ins Steuerstrafrecht der AO 1977 Eingang gefunden.²

In erster Linie verfolgt es fiskalpolitische Zwecke. Dem Staat soll der Zugriff auf Steuerquellen ermöglicht werden, die ihm ansonsten verborgen blieben. Motiviert wird der Täter mit der Möglichkeit der Rückkehr in die Steuerehrlichkeit. Die Selbstanzeige hatte sich über die Jahre bewährt und es bestand in der steuerberatenden Praxis Rechtssicherheit wie diese im Rahmen einer gefestigten BGH-Rechtsprechung sowie der bestehenden Verwaltungspraxis zu handhaben war.

Das hat sich jetzt geändert. Die Novellierung hat nun dazu geführt, dass in sehr vielen Bereichen Rechtsunsicherheit herrscht und damit Transparenz und Berechenbarkeit fehlt. Eigenschaften, die für eine seriöse strafrechtliche Beratung unabdingbare Voraussetzung sind. Dies führt in der Beratungspraxis dazu, dass die Selbstanzeige für alle Beteiligten, Berater und Mandant zu einem nur schwer kalkulierbaren Risiko wird. Ihr Sinn, dem Staat unentdeckte Steuerquellen zu erschließen, wird dadurch konterkariert.

1 Z. B. SächsEStG v. 22.12.1874, § 63 Abs.2 (GVBl. 1874, 471); BayEStG v. 19.05.1881, Art. 66 II (GVBl. 1881, 441); PreußEStG v. 24.06.1891, § 66 Abs. 3 (GS 175).

2 Vgl zur Entstehungsgeschichte *Rüping* in HHSp § 371, Rz, 1ff.; *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, § 371, Rz. 1 ff. jeweils m. w. N.

Die politische Debatte um die Selbstanzeige wurde durch prominente Steuersünder und durch den Ankauf von Daten-CDs betreffend Schweizer Bankkonten zu Beginn des Jahres 2010 ausgelöst. Hinzu kam eine emotionale Berichterstattung in der Boulevardpresse. Der rechtlich nicht unumstrittene Ankauf von Daten-CDs³ und deren Verwertung führte zu einem starken Anstieg von Selbstanzeigen. In der Öffentlichkeit wurden die lediglich aus Angst vor Tatendeckung abgegebenen Selbstanzeigen mit der Folge der Strafbefreiung als ungerechtfertigt angesehen und das bestehende Institut der Selbstanzeige deshalb kritisch hinterfragt.

Von entscheidender Bedeutung für die Neuregelung der Selbstanzeige ist zudem die Rechtsprechung des BGH im Steuerstrafrecht. Mit dem Wechsel der Zuständigkeit für Steuerstrafsachen vom 5. auf den 1. Strafsenat des BGH hat im Jahre 2008 eine Änderung der Rechtsprechung begonnen. Mit einem Grundsatzurteil vom 2. Dezember 2008⁴ hatte der BGH die Strafzumessung bei Steuerhinterziehung verschärft. Er geht davon aus, dass das Merkmal „in großem Ausmaß“ des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO dann als erfüllt anzusehen ist, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt. Dabei unterscheidet der BGH allerdings zwischen einem Gefährdungsschaden und einem Vermögensverlust. Bei einem Gefährdungsschaden hält er eine Wertgrenze von 100.000 € für angemessen. Darüber hinaus soll bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht kommen. Der 1. Strafsenat verschärfte damit seine Rechtsprechung zur Steuerhinterziehung. Das Institut der Selbstanzeige konnte somit dem erfolgreichen Selbstanzeigeerstanter auch bei einer Steuerhinterziehung von großem Ausmaß Straffreiheit gewähren und privilegierte diesen damit in den Augen der Öffentlichkeit unverhältnismäßig gegenüber einem überführten Täter.

Von entscheidender Bedeutung für die weitere politische Diskussion aber ist die Entscheidung des BGH vom 20. Mai 2010.⁵ Mit einer Änderung der ständigen Rechtsprechung zu einem für die Praxis ganz wesentlichen Punkt der Selbstanzeige, gelangt der BGH zu einer völlig

3 Spiegelonline v. 22.08.2010, „Baden-Württemberg will Steuersünder-CD nicht kaufen“; v. 22.07.2012, „Verfassungsrechtler hält Kauf von CD für rechtswidrig“.

4 BGH, Urt. v. 02.12.2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107.

5 BGH, Beschl. v. 20.05.2010, 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133.

neuen Bewertung dieses Rechtsinstituts. Die sog. Teilselbstanzeige wurde für unzulässig erklärt.

Der 1. Strafsenat verlangt nunmehr eine vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, um die Straffreiheit zu rechtfertigen. In Folge dieser Postulierung des Vollständigkeitsgebots hält er Teilselbstanzeigen für unzulässig. An der bisherigen Rechtsprechung des BGH, wonach Teilselbstanzeigen als wirksam angesehen wurden, weil das Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO a. F. eine nur teilweise Nachholung fehlerhafter Angaben erlaube, hält der Senat nicht mehr fest. Darüber hinaus kommt der BGH zu einer verschärften Auslegung der Sperrgründe. Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a 2. Alt AO a. F. tritt Straffreiheit nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen i. S. v. § 371 Abs. 1 AO ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Nach Auffassung des BGH betrifft der Sperrgrund nicht nur solche Taten, die vom Ermittlungswillen des erschienenen Amtsträgers erfasst sind, sondern auch Taten, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in sachlichem Zusammenhang stehen. Die Sperrwirkung sei nicht auf Taten beschränkt, die bereits Gegenstand des Ermittlungsverfahrens sind.

Die bislang bestehende Rechtssicherheit in der Selbstanzeigeberatung ist durch die Entscheidung des BGH deutlich beeinträchtigt worden. Auch in der Literatur ist die Entscheidung heftig kritisiert worden⁶, zumal die Leitlinien des Beschlusses dessen Gründe nicht tragen und die wesentlichen Änderungen der Selbstanzeige in einem obiter dictum ergangen sind. Gleichwohl haben sie die Reform der Selbstanzeige und die ihr vorangegangene politische Diskussion maßgebend geprägt. Anstatt mit einem Nichtanwendungsgesetz (wie bei lästigen BFH-Entscheidungen) zu reagieren, hat der Gesetzgeber die Rechtsprechung aufgegriffen und sogar noch verschärft.

Im Vordergrund steht die Frage, ob die durch die Selbstanzeige nachträglich erlangte Straffreiheit gerechtfertigt ist. In erster Linie sollten die Sachverhalte der Kapitalflüchtlinge umfassender erfasst werden. Als ungerecht wird empfunden, dass diese sich nach einer erfolgreichen Selbstanzeige genauso stellen können wie ein von Anfang an ehrlicher Bürger und diese Selbstanzeige auch noch beliebig oft wiederholt wer-

6 Vgl. *Rüping* in HHSP, § 371 Rz. 11 ff.; *Schaufl* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371, Rz. 66.3 jeweils m. w. N.; *Stahl*, Selbstanzeige, Rz. 10.

den kann. In den Hintergrund und weitgehend unberücksichtigt bleiben die Trivialitäten des Unternehmensalltags, in dem vielfach Korrekturen z. B. der Umsatzsteuervoranmeldungen unvermeidbar sind. Die Vielgestaltigkeit der Selbstanzeigen wurde dabei verkannt.⁷

Im Verlauf der parlamentarischen Debatte werden Gesetzentwürfe/Anträge aus nahezu allen politischen Lagern vorgelegt. Bereits am 20. April 2010 hatte die SPD-Bundestagsfraktion den Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung⁸ vorgelegt, der jedoch nicht weiter beraten wurde. Der Bundestag beriet kurz darauf über Anträge der Regierungsparteien⁹, die die Abschaffung der Teilselbstanzeige und eine Verschärfung der Sperrgründe forderten, sowie der Fraktion von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN¹⁰, die eine Belastung der Selbstanzeige mit Zuschlägen forderten, die über den Säumniszuschlägen steuerehrlicher Bürger liegen sollten.

Eine Änderung des § 371 AO fand sich dann im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, wurde jedoch im Laufe der Diskussion ausgegliedert in ein eigenes Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz). Der Finanzausschuss des Bundestages hat die verschiedenen Gesetzentwürfe und Anträge in der Anhörung am 21. Februar 2011 diskutiert und in seiner Beschlussempfehlung vom 16. März 2011 den Gesetzentwurf eines Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes mit einigen Änderungen angenommen.¹¹

Das Gesetz sieht in Art. 97 § 24 EGAO eine dreistufige Übergangsregelung vor. Sofern die Selbstanzeigen bis zum 28. April 2011 ergangen sind, wird Vertrauensschutz in die alte Regelung gewährt, somit sind auch Teilselbstanzeigen noch möglich. Eine ab dem 3. Mai 2011 (Inkrafttreten des Gesetzes) ergehende Selbstanzeige unterliegt der neuen Regelung. Eine ab dem 3. Mai 2011 erstattete (weitere) Selbstanzeige wird als erstmalige Selbstanzeige gewertet. Selbstanzeigen die zwischen dem 28. April 2011 und dem 2. Mai 2011 erstattet werden, unter-

7 So auch *Joecks* in der öffentlichen Anhörung Finanzamt am 21.02.2011, Protokoll Nr. 17/42; *Schwab* in der öffentlichen Anhörung Finanzamt v. 07.07.2010, Protokoll Nr. 17/24.

8 BT-Drs. 17/1411.

9 BT-Drs. 17/1755.

10 BT-Drs. 17/1765.

11 Beschlussempfehlung und Bericht des Finamts, BT-Drs. 17/5067.

liegen der alten Regelung des § 371 in der Auslegung des BGH vom 20. Mai 2010.¹²

Die wesentlichen Änderungen des Instituts der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. April 2011¹³ stellen einen politischen Kompromiss dar, der sich an vielen Stellen unausgewogen zeigt und für die Praxis, auch aufgrund der handwerklichen Mängel in der Gesetzesformulierung, kaum handhabbar ist. Es werden Hürden aufgebaut, die eine rechtssichere Beratung nicht zulassen, den unternehmerischen Alltag schwer belasten, Bürokratie aufbauen und die handelnden Personen in den Steuerabteilungen der Unternehmen und ihre Berater stark verunsichern.

Das soll im Folgenden gezeigt werden.

2. Wesentliche Neuregelungen

Die wesentlichen Neuregelungen, mit denen in der Praxis jetzt umgegangen werden muss, sind die Folgenden:

a) Vollständigkeitsgebot

Der Selbstanzeigerstatter muss zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigen, die unvollständigen Angaben ergänzen oder die unterlassenen Angaben nachholen, um wegen einer Steuerstraftat nicht nach § 370 AO bestraft zu werden. Maßgeblich für die Verjährung sind die strafrechtlichen Verjährungsfristen der §§ 78 ff. StGB, 376 AO, der steuerlichen Festsetzungsfrist, §§ 169 ff. AO, kommt keine Bedeutung zu. Der Umfang der Selbstanzeige ist begrenzt auf die vollständige Offenlegung der Hinterziehung hinsichtlich einer Steuerart (z. B. Est, KSt, USt, ErbSt).

Die Neuregelung geht damit weit über das hinaus, was der BGH in seiner Leitentscheidung vom 20. Mai 2010 gefordert hatte. Der 1. Strafsenat hatte zwar verlangt, dass der Täter „reinen Tisch“ machen müsse, bezog dabei aber die Vollständigkeit der Nacherklärung auf die jeweilige Tat im materiellen Sinne (§ 52 StGB). Der BGH wollte damit

¹² So auch eine interne Verwaltungsanweisung des Finanzministeriums NRW v. 05.05.2011 und der OFD Niedersachsen.

¹³ BGBl. I 2011, 676.

verhindern, dass der Täter z. B. von verschwiegenen Zinseinkünften nur diejenigen eines Kontos angibt, weitere Konten aber verschweigt, da er insoweit keine Entdeckung durch die Finanzverwaltung befürchtete.¹⁴ Der Gesetzgeber ist hier bewusst darüber hinausgegangen und hat eine steuerartspezifische, steuerstrafrechtliche Lebensbeichte als unabdingbare Voraussetzung einer vollständigen Selbstanzeige geregelt. Teilselbstanzeigen sind nicht mehr möglich.

Weder Berater noch Steuerpflichtiger können sich bei der Komplexität der bestehenden Steuergesetze sicher sein, alle noch nicht strafrechtlich verjährten Steuersachverhalte auch richtig erfasst und gewürdigt zu haben. Es gibt bei der Abfassung einer Selbstanzeige nur noch einen „Versuch“ und dieser muss richtig und vollständig sein. Je komplexer ein Steuerfall desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, eine vollständige Selbstanzeige zu verfehlen. Ein steuerlicher Berater wird seinen Mandanten, schon um eigene Haftungsrisiken zu vermeiden, über die bestehenden Risiken aufklären. Ob sich ein reuiger Steuersünder unter diesen Voraussetzungen zu einer freiwilligen Selbstanzeige entschließt, obwohl ihm keine Entdeckung droht, wird die Zukunft zeigen. Dem Mandanten vorbehaltlos zu einer Selbstanzeige zu raten, wird im Beratungsalltag nicht mehr möglich sein.

b) Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

Bereits die alte Fassung der gesetzlichen Regelung zur Selbstanzeige kannte bestimmte negative Voraussetzungen, deren Vorliegen die Gewährung von Straffreiheit hinderte. Neu eingeführt durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde der Sperrgrund der „Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung“, § 371 Abs. 2 Nr. 1a) AO. Bislang war das Erscheinen des Amtsträgers maßgebend. Die Neuregelung führt zu einer zeitlichen Vorverlegung des Sperrgrundes.

Eine Prüfungsanordnung ist dem Steuerpflichtigen schriftlich mit Rechtsbehelfsbelehrung zu erteilen und ist ihm nach § 197 Abs. 1 Satz 1 AO angemessene Zeit vorher bekannt zu geben. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 AO, wonach ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben gilt, greift. Der Wortlaut in § 371 Abs. 2 Nr. 1a) AO „bekannt ge-

14 BGH-Beschl. v. 20.05.2010, a. a. O., TZ 12.

geben worden ist“ spricht für eine Anwendung der verfahrensrechtlichen Zugangsregelungen.¹⁵ Der Steuerpflichtige hat somit theoretisch noch die Möglichkeit, eine Selbstanzeige zu erstatten, wenn er die Prüfungsanordnung bereits einen Tag nach der Aufgabe zur Post erhält. Im Hinblick auf die verschärften Voraussetzungen der Selbstanzeige, insbesondere das Vollständigkeitsgebot, sind diese Fälle jedoch in der Praxis zu vernachlässigen.

c) Hinterziehungsbetrag über 50.000 €

Ebenfalls neu eingeführt wurde der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, danach entfällt die Straffreiheit, wenn der Steuerhinterziehungsbetrag 50.000 € je Tat übersteigt. Damit wird erstmals ein die Höhe der Steuerhinterziehung betreffender Betrag als Grenze für die Straffreiheit im Gesetz festgeschrieben. Diese Grenze orientiert sich an der Rechtsprechung des BGH zum Regelbeispiel des „großen Ausmaßes“ in § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO.

Der BGH hat allerdings in seiner Entscheidung vom 2. Dezember 2008 bei der Auslegung des Merkmals des „großen Ausmaßes“ unterschieden zwischen einem Gefährdungsschaden und einem Vermögensverlust. Bei einer bloßen Gefährdung des Steueranspruchs, z. B. durch Verschweigen von steuerlich erheblichen Tatsachen gegenüber dem Finanzamt, kann, so der 1. Strafsenat, das „große Ausmaß“ höher angesetzt werden. Eine Wertgrenze von 100.000 € erscheint dem Senat hier angemessen. Erlangt der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt, z. B. bei Steuererstattungen ist bereits bei einer Betragsgrenze von 50.000 € ein „großes Ausmaß“ anzunehmen.¹⁶

Der Gesetzgeber hat von einer solchen Differenzierung abgesehen und die niedrigere Grenze gewählt, obwohl Auslöser der Reform die Gefährdungsschäden durch die Hinterziehung von Kapitalerträgen waren. Die Festlegung auf eine Grenze hatte u. E. nur den Fall der hinterzogenen Kapitaleinkünfte im Blick und verkennt vollständig, dass gerade im Bereich der Umsatzsteuer solche absoluten unflexiblen Grenzen bei größeren Unternehmen leicht überschritten werden können.

¹⁵ Wulf/Kamps, DB 2011, 1711, 1714.

¹⁶ BGH-Urt. v. 02.12.2008, 1 StR 416/08.

d) Absehen von Verfolgung, § 398a AO

Übersteigt der Hinterziehungsbetrag 50.000 € schließt das Gesetz eine Strafbefreiung aus. Das weitere Verfahren richtet sich nach dem neu eingefügten § 398a AO, danach kann in diesen Fällen (Hinterziehungsbetrag größer als 50.000 €) nur dann von der Verfolgung einer Steuerstrafat abgesehen werden, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Geldbetrag i. H. v. 5 % der hinterzogenen Steuern zusätzlich zahlt. Unklarheiten bestehen hier u. a. im Hinblick auf das Kompensationsverbot und die Geltung der Regelung für den Teilnehmer.

e) Subjektiver Tatbestand

Durch die völlige Neuausrichtung der Selbstanzeige hat die Abgrenzung der vorsätzlichen Steuerhinterziehung von der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO und zur bloßen steuerlichen Berichtigungserklärung, § 153 AO, erheblich an Bedeutung gewonnen. Die leichtfertige Steuerverkürzung wurde im Zuge der Neuregelung nicht verändert. Diese Abgrenzung erfolgt im subjektiven Tatbestand. Zu klären ist, ob der Täter vorsätzlich, leichtfertig oder bloß fahrlässig gehandelt hat. Diese Abgrenzungsfrage birgt erhebliches Streitpotenzial, da bis heute Literatur und Rechtsprechung diese Abgrenzung nur am Rande und meist rein theoretisch interessiert. Die Berichtigungspraxis brauchte in der Vergangenheit diese Abgrenzung im Allgemeinen nicht. Im Zweifel wurde eine Berichtigung als Selbstanzeige einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder vorsätzlichen Steuerhinterziehung gewertet. Die Konsequenzen waren, sofern die Voraussetzungen der Selbstanzeige erfüllt waren, dieselben. Jetzt ist dies ganz anders.

Hervorzuheben ist insbesondere, dass bei leichtfertiger Steuerverkürzung eine Teilselbstanzeige noch möglich ist, ein 5 %-Zuschlag gibt es in dieser Regelung nicht. Die bußgeldbefreiende Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO) ist noch möglich bis zur Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens. Weiter unterliegen Ordnungswidrigkeiten anderen Verjährungsfristen als Steuerstrafataten.

3. Probleme in der Praxis

In der Praxis ergeben sich durch die Verschärfung der Voraussetzungen der Selbstanzeige erhebliche Probleme. Im steuerrechtlichen Alltag

lassen sich aufgrund der Komplexität des Steuerrechts und der Menge der zu verarbeitenden Daten Korrekturerklärungen nicht vermeiden. Einige praxisrelevante Probleme werden nachfolgend aufgezeigt:

a) **Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen**

Bei der Umsatzsteuer kann eine Steuerhinterziehung sowohl im zu niedrigen Ansatz der Umsatzsteuer als auch im zu hohen Ansatz der Vorsteuer liegen. Nach ständiger BGH-Rechtsprechung¹⁷ greift in diesen Fällen in der Regel das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, so dass die zu niedrig erklärte Vorsteuer nicht die zu niedrig erklärte Umsatzsteuer ausgleichen kann. Wird die Voranmeldung korrigiert oder verspätet abgegeben, stellt dies nach Auffassung der OFD Karlsruhe¹⁸ regelmäßig eine Selbstanzeige dar.

Bislang war dies unproblematisch, da auch mehrere Korrekturen einer Umsatzsteuervoranmeldung möglich waren. Diese wurden im Zweifel als Teilselbstanzeigen gewertet, wobei es sich in der Regel, ohne dass dies einer expliziten Prüfung unterzogen werden musste, um leichtfertige Steuerverkürzungen gehandelt haben wird. Die Unterscheidung zwischen vorsätzlicher Steuerhinterziehung, leichtfertiger Steuerverkürzung und bloßer Berichtigung war praktisch unerheblich.¹⁹

Nunmehr führt die Korrektur nur dann zur Straffreiheit, wenn in vollem Umfang sämtliche strafrechtlichen Vorwürfe und Fehler beseitigt werden, soweit noch keine Verjährung vorliegt. Ungeklärt und deshalb für die Praxis nicht handhabbar ist dabei u. a. auch die Frage, wie eine zweite Korrektur zu behandeln ist. In der Praxis führen diese Voraussetzungen dazu, dass im Massenverfahren der Umsatzsteuer die Unternehmer unter Generalverdacht stehen und in ihren Augen kriminalisiert werden, da die Verwaltung im Zweifel zunächst einen Steuerhinterziehungsvorsatz unterstellen und ein Ermittlungsverfahren einleiten muss. Der handelnde Finanzbeamte muss schon bei geringem Zweifel, um sich nicht selber dem Verdacht der Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB) auszusetzen, so handeln. Bereits die Ankündigung

17 BGH v. 08.01.2008, 5 StR 582/07, wistra 2008,153; v. 19.07.2007, 5 StR 251/07 wistra 2007 470; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rz 528.

18 OFD Karlsruhe, Verwaltungsanweisung v. 27.07.2011.

19 *Heuel/Beyer*, „Selbstanzeige und Umsatzsteuer – ein Ritt auf der Rasierklinge?“, USB 2011 287 ff.

eines solchen Ermittlungsverfahrens stellt für den normalen Steuerbürger eine gefühlte Kriminalisierung dar, unabhängig davon, ob das Verfahren später eingestellt wird. Eine solche Kriminalisierung hat der Gesetzgeber nicht gewollt. Sie widerspricht der gelebten Steuerkultur unseres Landes, die sich auch durch einen fairen Umgang zwischen Verwaltung und Bürger im Massenverfahren auszeichnet. Dieses Verfahren braucht Rechtssicherheit. Eine gesetzliche Klarstellung ist unabdingbar, nur so kann die für alle Beteiligten notwendige Rechtssicherheit geschaffen werden.

Nachfolgende Beispiele verdeutlichen die aktuelle Problematik:

- In der Baubranche werden Rechnungen in der Regel nach Abschluss der Arbeiten erstellt. Da jedoch laufend Teilleistungen erbracht werden, für die die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, muss für die Umsatzsteuer monatlich aufwendig der Anteil der unfertigen Leistungen geschätzt werden. Eine Abgrenzung ist hier oft praktisch kaum möglich und war bislang nicht erforderlich, da Korrekturen auch mehrfach in den Umsatzsteuervoranmeldungen und in der Umsatzsteuerjahreserklärung möglich waren.
- Optiert ein Unternehmer bei den umsatzsteuerfreien Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung zur Umsatzsteuer, stellt sich eine ähnliche Problematik bei der Erfassung der Nebenkosten. Die Nebenkostenabrechnungen liegen oft erst über ein Jahr später vor und können demnach ebenfalls nicht zum maßgebenden Zeitpunkt umsatzsteuerlich korrekt erfasst werden.
- In vielen kleineren Unternehmen wird die Buchführung eigenständig zum Teil auch durch Familienangehörige erstellt. In diesen Fällen werden häufig komplizierte Sachverhalte ausgespart und am Jahresende dem Steuerberater übergeben (z. B. die Buchung des Eigenverbrauchs, die Aufteilung von Vorsteuern, § 15a UStG), der diese Fälle in der Jahreserklärung erfasst. Bislang führte diese Korrektur zur Straffreiheit, nach der jetzigen Regelung müssten wohl alle Voranmeldungen korrigiert werden.

Da die Abgrenzung zwischen einer Selbstanzeige nach § 371 AO und der nach § 378 Abs. 3 AO ausschließlich im subjektiven Tatbestand erfolgt, sollte – abgesehen von begründeten Einzelfällen – zunächst davon ausgegangen werden, dass lediglich eine leichtfertige Steuerver-

kürzung vorliegt, die die Möglichkeit mehrfacher Korrekturen über Teilselbstanzeigen ermöglicht, sofern es sich nicht um schlichte Berichtigungen gem. § 153 AO handelt.

Liegen keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vor, kann aber auch nicht zweifelsfrei eine Berichtigung nach § 153 AO angenommen werden, muss klargestellt werden, dass der Steuerpflichtige nicht bei jeder Berichtigung unter Hinterziehungsverdacht gestellt werden darf. Bei Berichtigungen von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen sollte – aus Sicht der Praxis – grundsätzlich keine vorsätzliche oder leichtfertige Vorgehensweise unterstellt werden.

Nicht zu unterschätzen ist auch die Problematik der verspätet abgegebenen Voranmeldungen. Diese sollen aufgrund der Änderung der AStBV in der Regel der BuStra zugeleitet werden. Abgesehen davon, dass die BuStra damit personell überfordert werden, kann auch in diesen Fällen eine Kriminalisierung nicht generell gewollt sein. Für die Disziplinierung der verspätet Abgebenden sieht die AO genügend andere Möglichkeiten vor.

Die Bundessteuerberaterkammer hatte bereits während des Gesetzgebungsverfahrens auf die Probleme bei den Umsatzsteuervoranmeldungen und die Notwendigkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige in diesem Bereich hingewiesen. Im Bericht des Finanzausschusses heißt es, „die Koalitionsfraktionen haben betont, dass auch die unbewusst unvollständige Selbstanzeige zur Straffreiheit führen solle. Damit komme man einem *Petition* aus der Praxis nach, in der es zum Beispiel öfter zu einer vorher nicht absehbaren Korrektur einer Umsatzsteuervoranmeldung kommen könne.“²⁰ Die gesetzliche Regelung ist nun aber so weitgehend, dass gerade diese Alltagsfälle massenhaft erfasst werden.

Die Finanzverwaltung hat auf die dargestellte Problematik bei den Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen mittlerweile reagiert. Angekündigt ist eine erneute Änderung der AStBV dahingehend, dass *bei der Umsatz- und Lohnsteuer berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die BuStra weiterzuleiten sind. Kurzfristige Terminüberschreitungen und geringfügige Abweichungen sind unschädlich, es sei denn es bestehen zusätzliche Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder*

20 BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 20.

leichtfertige Steuerverkürzung. Liegen derartige Anhaltspunkte vor, kann die Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige hinsichtlich unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben in den zuvor abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen dieses Jahres gewertet werden. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige bedarf es dann keiner gesonderten Korrektur des einzelnen Voranmeldungszeitraumes.

Die geänderte Verwaltungsanweisung soll möglichst zeitnah im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden. Damit steht den für das Besteuerungsverfahren und für die Strafverfolgung zuständigen Landesfinanzbehörden in diesen Fällen eine bundesweit einheitliche Handhabe zur Verfügung, die den Bedürfnissen der Praxis im Bereich der Umsatz- und Lohnsteuererhebung zumindest entgegenkommt.

Auf den ersten Blick erscheint dies als pragmatische Lösung, allerdings bleibt unklar, ob auch mehrfache Korrekturen von Umsatzsteuervoranmeldungen noch unter diese Regelung fallen.

Die Änderung der AStBV kann in der Praxis kurzfristig für Entschärfungen der vorgetragenen Problemfälle führen. Allerdings handelt es sich dabei um verwaltungsinterne Anweisungen, die weder die Staatsanwaltschaften noch Gerichte binden. Für Berater und Mandant bleibt die Rechtsunsicherheit. Eine befriedigende Lösung kann nur eine rechtssichere sein und diese kann nur über eine Änderung des Gesetzestextes erreicht werden.

b) Vollständigkeit – geringfügige Abweichung

aa) Berichtigung undoloser (Teil-)Selbstanzeigen

Dem Gesetzgeber ging es in erster Linie um die Unterbindung von bewussten Hinterziehungstaktiken. Eine Hinterziehungsstrategie ist in den Fällen der unbewussten Unrichtigkeit und Unvollständigkeit aber gerade nicht vorhanden.²¹

Beispiel:

Der Steuerpflichtige P erklärt im Juli 2011 hinterzogene Einkommenssteuer für nicht erklärte Honorareinkünfte in den Jahren 2005 bis 2006

21 Rüping in HHSp, § 371 Rz. 81 m. w. N.; Hunsmann, „Die Novellierung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz“, NJW 2011, 1482, 1484.

nach. Er geht davon aus, dass er alle noch ausstehenden Einkünfte vollständig erklärt hat. Dabei übersieht er die in bar erhaltenen Einkünfte von zwei weiteren Vortragsveranstaltungen in 2006 und möchte diese nun im Dezember 2011 ebenfalls nacherklären.

Eine undolose Teilselbstanzeige liegt vor, wenn der Täter eine Selbstanzeige im Glauben auf deren Vollständigkeit abgibt, die erklärten Angaben jedoch tatsächlich unvollständig sind.²² Die gesetzliche Neufassung gibt keine Antwort darauf, wie undolose Selbstanzeigen zu behandeln sind.

Für die Wirksamkeit undoloser Teilselbstanzeigen spricht die Absicht des Steuerpflichtigen, vollständig in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. In den Gesetzesmaterialien ist diese Überlegung ebenso aufgegriffen, im Bericht des Finanzausschusses heißt es, „die Koalitionsfraktionen haben betont, dass auch die unbewusst unvollständige Selbstanzeige zur Straffreiheit führen solle.“²³

Die Schwierigkeit, dolose von undolosen Selbstanzeigen zu unterscheiden, darf nicht zu einer pauschalen Ablehnung führen.

bb) Selbstanzeige nach der Selbstanzeige

Erst mit der Entscheidung des BGH vom 20. Mai 2010 tauchte die Problematik der Selbstanzeige nach der Selbstanzeige in der Praxis auf. Bis dahin wurden aufeinanderfolgende Selbstanzeigen schlicht anerkannt. Mit der gesetzlichen Neuregelung stellt sich die Frage der Wirksamkeit dieser Selbstanzeigen, die in der Literatur umstritten ist und in der Praxis zu Rechtsunsicherheit führt.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S erklärt im November 2011 hinterzogene Einkommensteuer für in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen im Ausland der Jahre 2006 bis 2008 nach. Das Strafverfahren wird wegen der Selbstanzeige nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt. Im Mai 2012 erwägt S eine weitere Selbstanzeige wegen nicht erklärter Honorareinkünfte (ESt) in diesen Jahren.

22 Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 RZ 68.3.

23 BT-Drs. 17/4182, 8; 17/5067, 20; so auch OFD Niedersachsen, a. a. O.

Die Finanzverwaltung geht zumindest teilweise davon aus, dass beim nachträglichen Erkennen der Unvollständigkeit einer Selbstanzeige, ein Strafverfahren erstmals oder erneut einzuleiten sei. Aufgrund der weiteren Selbstanzeige werde die Unvollständigkeit der ersten Selbstanzeige festgestellt. Zumindest soweit sich Taten der ersten Selbstanzeige mit denen der weiteren Selbstanzeige überschneiden, liege Tatendeckung vor, so dass insoweit sowohl die erste als auch die weitere Selbstanzeige nicht strafbefreiend wirkten.²⁴ Nur bei undolosen Unrichtigkeiten führen diese nicht zum Ausschluss der Selbstanzeige.

In der Literatur wird u. a. die Auffassung vertreten, dass in diesen Fällen der Steuerpflichtige mit der zweiten vollständigen Selbstanzeige in vollem Umfang in die vom Gesetzgeber verlangte Steuerehrlichkeit zurückkehre. Die Heilung der ersten unvollständigen Anzeige durch die zweite vollständige könne damit durchaus anerkannt werden.²⁵ Es besteht hier – wie schon angesprochen – eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Der Berater kann seinem Mandanten kaum zweifelsfrei zu einer Selbstanzeige raten. Damit wird den tatsächlich reuigen Steuerhinterziehern der Weg in die Steuerehrlichkeit unnötig erschwert.

Nach der alten Regelung der Selbstanzeige war anerkannt, dass eine erneute Anzeige nach Abschluss einer steuerlichen Außenprüfung möglich ist.²⁶ Die Finanzverwaltung ist insoweit auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen wieder angewiesen. Ebenso bildet der Abschluss des Ermittlungsverfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO eine zeitliche Zäsur im Hinblick auf den Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, da die Tat nur solange als entdeckt gelten kann, wie die Finanzverwaltung die erste Selbstanzeige prüft. Zudem haben die Ermittlungsbehörden mit der Einstellung des Verfahrens deutlich gemacht, dass ein Verfolgungswille nicht mehr besteht. Die erneute Berichtigungsmöglichkeit lebt spätestens dann wieder auf, wenn dem Täter die Einstellung des Verfahrens mitgeteilt wird.

Schon die umfangreiche Diskussion dieser Sachverhalte in der Literatur zeigt, dass hier nach der Neuregelung in der Praxis erhebliche Unsicherheit ob der Verfahrensweise besteht.

24 OFD Niedersachsenk, a. a. O.

25 Beyer, „Auswirkung der Neuregelung der Selbstanzeige anhand von Beispielen“, AO-StB 2011, 150,152;

26 Franzen/Gast/Joelcks, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 204.

cc) Geringfügige Abweichungen der Selbstanzeige von der tatsächlichen Steuerfestsetzung

In der bisherigen Handhabung des Instituts der Selbstanzeige wurden geringfügige Abweichungen zwischen der Nacherklärung und der später festgesetzten Steuer als unschädlich angesehen.²⁷ Die Höhe der Abweichung wurde zwischen 6 bis 10 % gesehen.²⁸ Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll auch nach dem neuen Recht nicht jede Selbstanzeige auf Euro und Cent genau deckungsgleich mit der am Ende des Verfahrens von der Finanzbehörde festzusetzenden Steuer sein. Genau wie bisher müssten im praktischen Vollzug Unschärfen hingenommen werden. Bagatellabweichungen sollten wie bisher nicht zur Unwirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige als solcher führen.²⁹ Geringfügige Abweichungen sind somit unschädlich.

Allerdings bleibt der Anknüpfungspunkt für die Abweichung nach der Neuregelung unklar. Aufgrund des Vollständigkeitsgebots, welches eine Berichtigung aller unverjährten Zeiträume einer Steuerart fordert, liegt es nahe, dieses auch als maßgeblichen Anknüpfungspunkt für die Geringfügigkeit anzusehen. Die noch unschädliche Abweichung ist somit auf die einzelne Steuerart hinsichtlich des gesamten Berichtigungszeitraumes zu berechnen.³⁰ Bei Dauersachverhalten müsste dann ein Ausgleich zwischen den verschiedenen Veranlagungsjahren möglich sein.³¹

c) Auslegung der Sperrgründe

aa) Umfang der Sperrwirkung in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 1a) und 1c) 1. Alt. AO

Weder Gesetz noch Begründung machen Angaben dazu, in welchem Umfang die Sperrwirkung beim Erscheinen eines Amtsträgers bzw. bei Bekanntgabe der Prüfungsanordnung greift. Bislang bestand im Wesentlichen Einvernehmen, dass der Umfang der Sperrwirkung durch den Inhalt der Prüfungsanordnung bestimmt war, entscheidend war

27 BGH v. 14.12.1976, 1 StR 196/76, DB 1977,1347; v. 13.10.1998, 5 StR 392/98, wistra 1999, 27.

28 *Hunsmann*, NJW 2011, 1482, 1483 m. w. N.

29 BT-Drs. 17/5067 (neu), S. 19.; *Habammer*, StBW 2011 310, 312.

30 So auch OFD Niedersachsen, Vfg. v. 09.06.2011.

31 *Wulf/Kamps*, DB 2011, 1711, 1714; *Hunsmann*, NJW 2011, 1482, 1484.

somit der konkrete Prüfungsauftrag des Amtsträgers.³² Die Sperrwirkung erstreckte sich somit nur auf die Steuerarten und Veranlagungszeiträume, die in der Prüfungsanordnung ausdrücklich aufgeführt waren.³³ So war es grundsätzlich möglich, wenn der Prüfer einen Dauersachverhalt aufgegriffen hatte, noch in der Prüfung für die noch nicht verjährten Vorjahre eine Selbstanzeige zu erstatten.

Der 1. Strafsenat des BGH hat in seiner Entscheidung vom 20. Mai 2010³⁴ entgegen der jahrzehntelangen Rechtsprechung ausgeführt, dass die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a) AO a. F. (Erscheinen des Amtsträgers) infolge eines sachlichen Zusammenhangs auch dann ausgelöst werde, wenn sich die neuen Tatvorwürfe lediglich auf weitere Besteuerungszeiträume hinsichtlich derselben Steuerart bei identischen Einkunftsquellen erstrecken.

Aus dem Wortlaut der Neuregelung könnte geschlossen werden, dass die Prüfungsanordnung oder das Erscheinen eines Amtsträgers die strafbefreiende Wirkung für alle Steuerarten und alle Steuerabschnitte ausschließt. Eine solche Auslegung würde allerdings nach vielen Stimmen in der Literatur der rechtspolitischen Zielsetzung der Selbstanzeige, dem Fiskus neue Steuerquellen zu erschließen, nicht gerecht. Auch erschiene damit die Freiwilligkeit des Täters nicht zutreffend objektiviert. Sogar das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen³⁵ ist sich in dieser Frage ebenfalls noch nicht ganz sicher und führt aus: „*Die neue Formulierung lässt den Schluss zu...*“.

Aufgrund der völligen Neujustierung des Rechtsinstituts der Selbstanzeige wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass die Sperrwirkung nunmehr alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart erfasst, wenn sich die Prüfungsanordnung zumindest auf eine der in der Selbstanzeige erklärten Taten erstreckt.³⁶

Es wird aber auch die Ansicht vertreten, die Sperrwirkung streng verfahrensrechtlich zu betrachten und auf den Inhalt der Prüfungsanordnung zu begrenzen.³⁷ Eine weitergehende Einschränkung erscheint

32 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 371, Rz 149.

33 BGH v. 15.01.1988, NJW 1988, S. 3282.

34 DStR 2010, S. 1133.

35 Schreiben v. 05.05.2011, S 0702 – 8 – V A 1.

36 Rüping in HHSp, § 371, Rz. 141b; Rolletschke/Roth, Stbg 2011, 200,202; Schauf in Kohlmann, a. a. O., § 371 RE. 119.3.

37 Beyer, AO-StB 2011, 119, 120; Prowatke/Felten, DStR 2011, 899, 900 f.

auch nicht erforderlich und wäre für die Erschließung neuer Steuerquellen auch kontraproduktiv, da diese durch die Außenprüfung in der Regel nicht aufgedeckt werden. Der sachliche Umfang der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a) und 1c) 1. Alt. AO sollte sich auch weiterhin nach dem konkreten Prüfungsauftrag bestimmen.

bb) Ist für die Berechnung des Hinterziehungsbetrags gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO das Kompensationsverbot zu beachten?

Ob das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO für die Berechnung des Hinterziehungsbetrages Anwendung findet, erscheint problematisch. Der Wortlaut in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO „die nach § 370 Abs. 1 verkürzte Steuer...“ spricht zunächst für die Anwendung des Kompensationsverbots. Der Gesetzgeber wollte jedoch mit dem Zuschlag bewirken, dass der Steuerhinterzieher zu der nachzuzahlenden Steuer und den Zinsen noch einen Zuschlag von 5 % auf die „zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ entrichten muss, um ihn schlechter zu stellen als den ehrlichen Steuerpflichtigen. Der nachzuzahlende Betrag gem. § 371 Abs. 3 AO wird aber ohne Beachtung des Kompensationsverbots berechnet. Da sich auch der Zuschlag in § 398a AO nur auf die nachzuzahlende Steuer i. S. d. § 371 Abs. 3 AO bezieht, ergibt eine teleologische Reduktion der Vorschrift des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, dass das Kompensationsverbot auch auf die Berechnung des Schwellenwertes von 50.000 € keine Anwendung findet, abzustellen ist demnach auf die tatsächlich entstandene Steuerschuld.³⁸

d) Probleme bei der Auslegung des neuen § 398a AO

Auch die Neueinführung des § 398a AO, nach der in den Fällen in denen der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt von der Strafverfolgung abgesehen wird, wenn der Täter die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und einen 5 %igen Zuschlag zahlt, wirft in der Praxis erhebliche Probleme auf.

aa) Anwendung des Kompensationsverbots bei der Berechnung des Zuschlags nach § 398a Nr. 2 AO

Gemäß § 398a Nr. 2 AO hat der Täter „einen Geldbetrag i. H. v. 5 % der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse“ zu zahlen. Es

38 aA *Schauf* in Kohlmann, § 371 Rz. 249.5.

bleibt ungeklärt, ob bei der Berechnung des Zuschlags das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, wonach Steuern auch dann verkürzt sind, wenn die Steuer auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, zur Anwendung kommt. Schon bislang war das Kompensationsverbot in der Literatur umstritten, der BGH hat es je nach Einzelfall bejaht oder verneint.³⁹

Nach dem Wortlaut des Gesetzes hat der Täter „die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ (§ 398a Nr. 1 AO) zu entrichten. Ebenso stellt § 398a Nr. 2 AO für die Berechnung des Zuschlags auf die „hinterzogene Steuer“ ab und knüpft damit an die tatsächlich entstandene Steuerschuld an, vergleichbar der Formulierung in § 371 Abs. 3 AO.

Bei Anwendung des Kompensationsverbots könnte der Zuschlag auch höher sein als die nachzuzahlende Steuer, was vom Gesetzgeber sicherlich nicht beabsichtigt war. Für die Berechnung des Zuschlags muss daher das Kompensationsverbot außer Acht bleiben.

bb) Zahlung des Zuschlags bei mehreren Tätern

Der Wortlaut des § 398a AO schließt nicht aus, dass bei mehreren Tätern jeder den Zuschlag zu zahlen hat. Für eine mehrmalige Zahlung spricht auch die Anlehnung des § 398a AO an § 153a StPO. Nach der Gesetzesbegründung soll der Zuschlag jedoch keinen Strafcharakter haben, so dass diese Auslegung nicht zwingend erscheint. Der Gesetzgeber wollte zu den Hinterziehungszinsen einen Aufschlag erheben, um den Steuerhinterzieher schlechter zu stellen als einen ehrlichen Steuerpflichtigen. Da die Hinterziehungszinsen nur einmal auf den hinterzogenen Betrag erhoben werden, kann nichts anderes für den Zuschlag gelten.

Eine mehrmalige Erhebung könnte auch dazu führen, dass die Summe der Zuschläge die Steuerschuld übersteigt. Dies ist vom Gesetzgeber nicht erkennbar gewollt. Der Zuschlag ist somit je Tat nur einmal zu entrichten. Eine gesetzgeberische Klarstellung dahingehend, dass die Zahlungsverpflichtung nur den eigennützig handelnden Täter oder bei

³⁹ Franzen/Gast/Joelcks, *Steuerstrafrecht*, § 370 Rz. 63 ff.

gemeinsam handelnden die Täter als Gesamtschuldner⁴⁰ erfasst, ist dringend erforderlich.

cc) Zahlung des Zuschlags durch den Teilnehmer

Die Regelung des § 398a AO ist ihrem Wortlaut nach nur auf den Täter anwendbar, Anstifter und Gehilfen als Beteiligte an der Tat sind demnach von der Regelung ausgeschlossen. Eine am Wortlaut orientierte Auslegung führte somit dazu, dass der Teilnehmer an der Tat zwar die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO hätte, die der Verfahrenseinstellung nach § 398a AO aber nicht. Für den Teilnehmer würde zwar der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO greifen, der die Einschränkung auf den Täter nicht enthält, aber ohne die Möglichkeit, der Strafverfolgung zu entgehen. Damit wäre der Teilnehmer schlechter gestellt als der Täter. Die praktische Umsetzung dieser Vorschrift wirft umfangreiche Fragen auf, die eine einheitliche Beantwortung erfordern.

Im Wege der Auslegung unter Anwendung der teleologischen Reduktion der Norm sollte angenommen werden, dass der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO in der Person des Teilnehmers nicht erfüllt werden kann, damit entfiele auch die Zuschlagspflicht.⁴¹

Hat der Tatbeteiligte bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen unmittelbaren Vorteil aus der Tat gezogen, ist er wohl unstreitig nicht zur Nachzahlung verpflichtet.

dd) Strafklageverbrauch bei § 398a AO

Der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 398a AO der des § 153a Abs. 1 Satz 1 StPO (Einstellung nach Erfüllung von Auflagen) nachempfunden. Paragraph 153a StPO enthält jedoch in Abs. 1 Satz 5 eine gesetzliche Regelung, die zu einem eingeschränkten Verbrauch der Strafklage führt. Eine solche Ergänzung ist in § 398a AO nicht aufgenommen worden. Die Finanzverwaltung folgt dem Gesetzeswortlaut und nimmt keinen Strafklageverbrauch⁴² an.

40 *Wulf/Kampf*, DB 2011, 1716.

41 *Hunsmann*, NJW 2011, 1482, 1487; FM NRW, a. a. O.

42 Vfg. der OFD Niedersachsen, Finanzministerium NRW v. 05.05.2011.

ee) Rechtsschutzmöglichkeit gegen den festgesetzten Zuschlag

Aufgrund der unklaren Rechtsnatur des Zuschlags ist auch der zulässige Rechtsschutz unklar. Das Gesetz hat die für die Praxis wichtige Frage einer Anfechtungsmöglichkeit nicht geregelt. Über die Höhe des Zuschlags können sich aber durchaus Streitigkeiten ergeben. Insbesondere im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Garantie eines effektiven Rechtsschutzes muss ein Rechtsbehelf möglich sein. Ein Einspruch gem. § 348 AO ist mangels eines Verwaltungsakts in Abgabeangelegenheiten nicht zulässig.

Da für die Verhängung des Zuschlags die Strafsachenstelle des Finanzamts bzw. die Staatsanwaltschaft zuständig ist, wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass eine analoge Anwendung des § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO, der bei Ermittlungsmaßnahmen im Steuerstrafverfahren eine gerichtliche Kontrolle ermöglicht, sinnvoll und angebracht sei.⁴³ Eine entsprechende Anwendung des § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO wird der Anwendung des § 23 EGGVG vorgezogen, auch wenn es sich um die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Art und Weise der Durchführung einer erledigten nichtrichterlichen oder richterlichen Maßnahme handelt.⁴⁴

Der Gesetzgeber ist aufgefordert hier für eine Klarstellung zu sorgen.

ff) Steuerliche Absetzbarkeit des Zuschlags

Der Rechtscharakter des Zuschlags ist bislang ebenfalls nicht geklärt. Der Zuschlag stellt trotz Vergleichbarkeit der Vorschriften des § 398a mit § 153a StPO keine Auflage und nach dem Willen des Gesetzgebers auch keine Strafe dar, damit ist die Rechtsprechung zum Abzugsverbot von Auflagen und Geldstrafen nicht anzuwenden. Auch ergibt sich aus § 12 Nr. 3 und 4 EStG sowie aus § 4 Abs. 5 EStG kein Abzugsverbot. Mangels gesetzlicher Regelung sollte der Zuschlag nicht vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen werden.⁴⁵

43 *Rüping* in HHSp, § 398a, Rz. 16.

44 *Meyer-Goßner*, StPO, § 98 Rz. 23; BGH St 44, 265; aA *Wulf/Kampf*, DB 2011, 1716, die § 23 EGGVG für einschlägig halten.

45 aA *Rüping* in HHSp § 398a, Rz. 15; *Rolletschke/Roth*, Stbg 2011, 200, 207, es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzrechtsprechung zu dieser Frage positionieren wird.

gg) Inwieweit wird der Steuerhinterzieher straffrei, wenn er nicht den gesamten zu seinen Gunsten hinterzogenen Betrag bezahlen kann?

Bisher wurde der Steuerhinterzieher teilweise straffrei, wenn er nicht den gesamten Steuerbetrag nachzahlen konnte. Dies ist durch die Neuregelung fraglich geworden, da das Wort „soweit“ durch „wenn“ ersetzt wurde. Da die Formulierung aber weiterhin auf die „aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ abstellt, muss der Täter u. E. nicht den gesamten Betrag aller unverjährten Besteuerungszeiträume zur Erlangung der Straffreiheit nachentrichten, sondern die Straffreiheit tritt hinsichtlich der Nachentrichtung der Steuer für die einzelne Steuerart und den einzelnen Besteuerungszeitraum ein (so auch OFD Niedersachsen a. a. O.). Dieses Verständnis wird von der Gesetzesbegründung gestützt, die „Straffreiheit für die jeweilige einzelne Tat“ (BT-Drs. 17/5076 (neu), 21) annimmt und damit die Straffreiheit bei der Teilnachentrichtung der Steuer der ansonsten vollständigen Selbstanzeige nicht insgesamt entfallen lassen will.

4. Fazit

Die oben dargestellten Neuregelungen zeigen, dass der Gesetzgeber bei der Novellierung des Rechtsinstituts der Selbstanzeige ausschließlich die Hinterzieher von Kapitaleinkünften im Blickfeld hatte. Es sollte verhindert werden, dass Steuerhinterzieher lediglich im Hinblick auf ein mögliches Entdeckungsrisiko einzelne Konten offenlegen, andere weiterhin verschweigen.

Steuerhinterziehung ist eine Straftat, die Schaden anrichtet und bekämpft werden muss. Der Berufsstand der Steuerberater unterstützt die Politik grundsätzlich darin, zielgerichtete Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuermisbrauch zu ergreifen. Die Betonung muss dabei auf „zielgerichtet“ liegen. In der Vergangenheit hat die Bundesregierung durchaus wirkungsvolle Schritte eingeleitet, so hat sich im Bereich des steuerlichen Informationsaustausches einiges getan. Grenzüberschreitende Steuerhinterziehung wird am besten über eine verstärkte internationale Zusammenarbeit bekämpft.

Die gesetzlichen Änderungen am Rechtsinstitut der Selbstanzeige verkennen die Vielgestaltigkeit des Unternehmensalltags und lassen die Komplexität des Steuerrechts unberücksichtigt. Die Selbstanzeige, die dem Staat unbekannte Steuerquellen erschließt und dem Steuerpflicht-

tigen die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ermöglicht, wird zu einem unkalkulierbaren Risiko. Die Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige sind zu eng und führen in vielen Fällen zu Rechtsunsicherheit, die gesetzliche Regelung wird dem Unternehmensalltag damit nicht gerecht.

Zwar ist die von der Finanzverwaltung angekündigte Änderung der AStBV ein Schritt hin zu einer praktikablen Handhabung, eine Verwaltungsanweisung kann aber eine klare gesetzliche Regelung nicht ersetzen. Eine gesetzliche Regelung, die die aufgezeigten Probleme einer praxistauglichen Lösung zuführt, ist unabdingbar.

Diskussion

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Vielen Dank, Herr Dr. *Schwab*. Erstens dafür, dass Sie uns hier diesen Impuls gegeben haben und zum zweiten, dass Sie auch in der Zeit geblieben sind. Ich habe jetzt folgende Abfolge vor, damit alle sich darauf einstellen können. Ich möchte zunächst Herrn *Nack* das Wort geben aus der richterlichen Sicht. Vielleicht können Sie auch schon einige der Unsicherheiten klären, auch wenn es nur fünf Minuten sind, die wir im Moment haben. Dann möchte ich Ihnen, Herr Kollege *Rüping*, das Wort geben. Den Schlussakkord der ersten Runde möchte ich Ihnen überlassen, Herr *Herrmann*. Dann können Sie alles auf sich wirken lassen und in Ruhe dazu Stellung nehmen. Herr *Nack*, Sie haben ja, wenn Sie so wollen, mit Ihrer Rechtsprechung den Stein ins Wasser geworfen, wenn ich das mal so mit eigenen Worten sagen darf. Ich muss ganz ehrlich sagen, damals, als ich im Finanzausschuss eine Stellungnahme abgeben sollte, hatte ich gesagt, zur Verfolgung des Ziels, was Sie ja eigentlich bekämpfen wollen, dass jemand taktisch agiert und scheinbar salamitaktisch Selbstanzeigen abgibt, dafür braucht man an sich jetzt kein Gesetz zu machen. Das hat der 1. Senat ja gerade jetzt hier in seiner Rechtsprechung aufgegriffen und versucht, bereits in der alten Fassung des § 371 AO, wenn man so will, zu verarbeiten. Deshalb ist an sich keine Notwendigkeit gegeben. Jetzt ist daraus aber ein doch recht umfangreiches Neukonzept geworden. Wie sehen Sie das?

Armin Nack, Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof, 1. Strafsenat, Karlsruhe

Herr Präsident, meine sehr verehrten Damen und Herren. Herr Dr. *Schwab* hat ein Schreckensszenario aufgezeichnet, ich kann das nur noch verstärken. Einige Angaben zu meiner Person, weil Sie ja nicht alle Tage Vorsitzende von Strafsenaten treffen. Ich bin über zwanzig Jahre beim BGH, war neun Jahre lang mit Frau *Harms* zusammen im 5. Strafsenat und bin seit zehn Jahren der Vorsitzende des 1. Strafsenats. Mittlerweile bin ich der dienstälteste Senatsvorsitzende beim BGH. Der 1. Strafsenat ist einer von fünf Strafsenaten. Wir sind zuständig für alle Revisionen gegen Urteile – verkürzt – von Landgerichten aus Bayern und Baden-Württemberg. Das ist die allgemeine

Kriminalität Rauschgift, Mord, Totschlag und wir sind auch zuständig für Steuerstrafsachen bundesweit. Dazu noch für Wehrstrafrecht, aber das kommt eher selten vor. Wir haben etwa 700 Revisionsverfahren im Jahr und von den 700 Revisionsverfahren haben wir ca. 80 bis 90 Revisionsverfahren mit Steuerstrafrecht. Die Klientel, mit der wir es zu tun haben, unterscheidet sich sicherlich von der Klientel, die Sie üblicherweise in Ihrer Beratungspraxis haben. Etwa die Hälfte unserer Steuerstrafverfahren betreffen Zigarettenschmuggel, Schwarzarbeit, Umsatzsteuerkarusselle, vielleicht auch noch ein bisschen mehr. Die andere Hälfte ist ein Sammelsurium aller möglichen steuerrechtlichen Fragen, mitunter recht komplizierten Fragen. Ganz selten haben wir es mal mit Selbstanzeigen zu tun; dass die bei uns eine Rolle spielen. Wir haben übrigens, wie Sie sicher wissen, noch keinen einzigen CD-Fall in der Revision gehabt. Ich vermute fast, wir werden ihn auch so schnell nicht bekommen.

Ich will zwei Entscheidungen von meinem Senat kurz ansprechen. Eine, die Sie vielleicht nicht ganz so genau im Blick haben, ist vom April 2009. Da ging es um die Frage der Zusammenarbeit zwischen Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft und um das Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft. Unsere Beobachtung ist – und ich glaube, die ist nach wie vor noch in Teilbereichen zutreffend – dass die Finanzbehörden die Staatsanwaltschaft sehr restriktiv, um es freundlich auszudrücken, beteiligen. Anlass für diese Entscheidung war ein Vermerk, den wir in den Akten gefunden haben. Da stand drin: „Bemühungen des Prüfers, den Fall im Ermittlungsverfahren wegen seiner Bedeutung und Größenordnung [2,5 Mio. DM waren das damals] an die Staatsanwaltschaft (Haftbefehl) abzugeben, sind bisher gescheitert.“ Fünf Jahre lang saßen die Finanzbehörden auf dem Fall. Wir haben dann am Ende auch gesagt – ein „versteckter“ Hinweis für die Eingeweihten – dass, wenn das Verfahren nicht frühzeitig an die Staatsanwaltschaft abgegeben wird, das für den Beamten ein Verfahren wegen Strafvereitelung im Amt zur Folge haben kann. Ich will das jetzt nicht weiter begründen, aber so steht es drin.

Die zweite Entscheidung – die wichtigste im Zusammenhang mit der Selbstanzeige, die als „berühmte“ Entscheidung bezeichnet worden ist – ist die ein Jahr später, vom Mai 2010: die Abschaffung der Teilselbstanzeige. Auch da war unsere Beobachtung, dass die Finanzbehörden – ich sage es auch wieder sehr zurückhaltend – sich selbstanzeigefreundlich verhalten haben. Dann kam die Diskussion auf, ob die dolose Teilselbstanzeige, also die klassische bewusste Salamitaktik,

vom § 371 AO gedeckt war. Es wurde behauptet, das sei Rechtsprechung des BGH. Ich kann mich an keine Entscheidung im 5. Senat, dem ich neun Jahre lang angehört habe, erinnern, bei der eine dolose Teilselbstanzeige Gegenstand unserer Beratung war. Das waren immer die undolosen Teilselbstanzeigen oder jedenfalls die mit wenig krimineller Energie. Wenn man das beobachtet hat, kamen wir zum Ergebnis, damit wird der Normzweck des § 371 AO – eine Ausnahmenorm, die nicht so ohne Weiteres in das System des Strafrechts passt – zu weit ausgelegt. Der Normzweck wird verfehlt und wir haben da auch gesagt, ich darf es aus der Entscheidung vorlesen: „Strafbefreiung tritt auch dann nicht ein, wenn erkennbar unzureichende Angaben als Berichtigung von den für die Entscheidung über die Strafbefreiung zuständigen Stellen hingenommen werden, ohne dass rechtlich gebotene Nachforschungen zur Ermittlung des wahren Sachverhalts angestellt werden.“ Auch das hat u. U. für die Amtsträger Konsequenzen. Der Senat hat dann auf die Entscheidung hingewiesen, von der ich vorhin gesprochen habe, die Evokation durch Staatsanwaltschaft. „Diese Pflicht zur Beteiligung der Staatsanwaltschaft gilt bei solchen Fallgestaltungen auch und gerade, wenn zu entscheiden ist, ob [– nicht dass –] eine wirksame Selbstanzeige i. S. v. § 371 AO gegeben ist.“ Also das war die Situation, die für uns maßgeblich war, und ich will noch obiter etwas sagen, zu der Kritik an unseren obiter. Die halte ich für völlig unberechtigt, im Gegenteil, die obiter gemachten Ausführungen sind sogar sehr hilfreich. Es wird verkannt, dass der 1. Strafsenat die alleinige Zuständigkeit hat für Steuerstrafsachen. Wir müssen also keinen anderen Senat fragen. Die Kritik an obiter, also an beiläufig geäußerten Rechtsmeinungen, ist sicherlich nicht unberechtigt, soweit es um Rechtsfragen geht, bei denen alle Senate gleichermaßen das Recht haben, darüber zu entscheiden, damit nicht zu viel Divergenzen entstehen. Das hat auch einen einfachen Grund, nämlich Vertrauensschutz. Hätten wir in einer Entscheidung – tragend – die Selbstanzeige, die Teilselbstanzeige, abgeschafft, hätte uns das Verfassungsgericht sicherlich gesagt, ihr hättet das vorher ankündigen müssen, dass ihr in die Richtung denkt. Gerade weil die Berater ja wissen müssen, was auf sie zukommt. Ich erinnere nur an die Änderung der Rechtsprechung zur Promillegrenze bei der alkoholbedingten Fahruntüchtigkeit. Da hat damals der 4. Senat in mehreren Aufsätzen und Entscheidungen darauf hingewiesen, stellt euch auf eine Änderung der Rechtsprechung ein. Das ist deswegen wichtig – vorher war das Wort von der h. M. –, h. M., wie wir sie in dem Bereich kennen, ist fast immer nur die Meinung, die in der Literatur vertreten wird. Ich glaube, ohne vermessen zu sein, kann ich sagen, herrschend ist das, was die höchstrichterliche Rechtsprechung sagt. Das ist

die h. M. Deswegen sollten Sie frühzeitig von der Rechtsprechung Signale bekommen, wie die Rechtsprechung entscheiden wird.

Ich stimme Herrn Dr. *Schwab* völlig zu, die Neuregelung bringt eine Fülle von neuen Fragen. Offenen Fragen, die vielleicht besser gesetzlich hätten geregelt werden können. Deswegen bin ich dankbar, dass ich von Ihnen hören kann, welche Probleme Sie in der Praxis haben, damit wir vielleicht doch in der einen oder anderen Situation, wenn wir mal wieder so einen Fall haben, frühzeitig sagen können, in welche Richtung der Senat denkt. Denn das Risiko ist – wenn Sie sich auf die h. M. der Literatur verlassen – dass Sie in einem zivilrechtlichen Haftungsfall drin sind. Da sind meine Kollegen vom 9. Zivilsenat, der dafür zuständig ist, ausgesprochen streng.

Zum Schluss zu Ihren Problemen, Herr Dr. *Schwab*, wir werden ja noch darüber diskutieren. In der Umsatzsteuervoranmeldung sehe ich auch ein gewisses Problem. Ich glaube aber nicht, dass die Richtlinien dem Gesetz entsprechen. Die undolose Selbstanzeige gibt es nicht. Die Selbstanzeige nach der Selbstanzeige eher auch nicht und beim § 398a AO denke ich, dass jeder Mittäter die 5 % zahlen muss. Vielen Dank!

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Ja, meine Damen und Herren, erst einmal vielen Dank für dieses klare Statement. Vor allem gibt es direkt auch genügend Material zur Diskussion, Herr *Nack*, das freut den Vorsitzenden. Ich will hier an der Stelle jetzt sofort das Wort an Herrn Kollegen *Rüping* weitergeben, der das heute wohl eher aus der Verteidigerposition besprechen möchte.

Prof. Dr. iur. Hinrich Rüping, RA, Hannover

Ich möchte ein paar dieser Impulse zu neuem, vielleicht auch zu einem schöneren Leben erwecken. Als Erstes ist mir wichtig: § 371 AO ist keine im System des Strafrechts erratische Sonderregelung. Das StGB kennt genügend andere Fälle des Absehens von Strafe und des Strafverzichts bei tätiger Reue. Es ist in diesen Fällen die Kategorie der Strafwürdigkeit angesprochen, und sie hat auch ihren berechtigten Platz. Man kann nicht wie *Kuhlen* nur darauf abstellen, die Existenz des § 371 AO gefährde die mit der Strafvorschrift des § 370 AO verbunde-

ne generalpräventive Wirkung. Für mich sind § 370 und § 371 AO zusammenzulesen. Paragraf 371 AO könnte sich auch als ein weiterer Absatz im Rahmen des § 370 AO darstellen. Auch historisch geht der Verzicht auf Strafe in diesem Fall auf eine längere Tradition zurück, in dem die Restitution der Beute beim Diebstahl bereits im mittelalterlichen Recht einen Schadensersatzanspruch ausschloss und auch die Strafbarkeit beseitigte.

Das Institut der Selbstanzeige besitzt eine doppelte Grundlegung. Sie besteht einmal in dem fiskalischen Interesse an der Offenbarung neuer Steuerquellen. Dieses Interesse bestimmt auch die Appelle der Finanzminister, Selbstanzeigen zu erstatten. Wichtiger ist der zweite Aspekt: die Grundlegung in einem Strafrecht, das auf Wiedergutmachung und damit Wiedereingliederung Wert legt. Diese doppelte Grundlegung verbietet auch, das Rechtsinstitut der Selbstanzeige je nach politischen Zweckmäßigkeiten hin und her zu schieben.

Was die vom BGH in seiner Leitentscheidung gewählte Form von obiter dicta angeht, sollte Berücksichtigung finden, dass es auch in der Literatur vertretene Ansichten gibt, die der BGH dann aufgreift. Am Beispiel des Verwertungsverbots bei fehlender Belehrung durch die Polizei gibt der BFH nach den Vorlagebeschlüssen von Oberlandesgerichten nach dreißig Jahren seine eigene frühere Praxis auf. Das „richtige Recht“ entspringt nicht nur autoritativen Rechtsprüchen oberster Gerichtshöfe, sondern steht auch nicht als Bundesrichter Tätigen, sogar überhaupt nicht als Richter Tätigen zur Diskussion. Ein Monopol für die Interpretation des Rechts sehe ich als Machtfrage, nicht aber als Ausdruck der Gerechtigkeit.

Ein dritter Aspekt ist für mich aufschlussreich. Die Neuregelung findet sich im „Schwarzgeldbekämpfungsgesetz“. Wir stehen damit in einem Krieg gegen die Steuerhinterziehung. Ich sehe Teile auch der Diskussion – Herr Kollege Seer, Sie haben ebenfalls von Ihrem persönlichen Eindruck der Anhörung der Sachverständigen vor dem Finanzausschuss gesprochen – bewegen sich in den Feldern eines Feindstrafrechts. Und die Verkürzung des Hinterziehers auf den Typ eines rational handelnden „homo oeconomicus“, der das Volksvermögen Deutschlands schädigt und die Erstattung einer Selbstanzeige seinem berechnenden Kalkül unterwirft, ist, höflich ausgedrückt, einseitig und hält auch nicht empirischer Nachprüfung stand.

Als vierter Aspekt beunruhigt mich, abseits der rechtlichen Diskussionen, die wir heute führen, das handwerkliche Niveau der im Bundesgesetzblatt erschienenen Fassung. So ist mir unverständlich wie – in anderem Zusammenhang schon angesprochen – § 398a AO immerhin eine neue Vorschrift, vom Betroffenen nur als dem „Täter“ spricht. Einen bloßen Teilnehmer einzubeziehen, macht methodisch einige Schwierigkeiten. Die von einem Kommentar vertretene Auffassung, der Gesetzgeber habe sich vertan, und deshalb gelte das Gesetz nicht in der veröffentlichten Fassung, ist sicher keine Lösung. Die Neuregelung schafft vielfältige und erhebliche neue Probleme für die Rechtsanwendung.

Ein vorletzter Aspekt: In der Praxis ist die Vorverlagerung des Sperrgrundes vom Erscheinen des Prüfers auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bekannt. Trotzdem wird für zulässig gehalten, in herkömmlicher Weise eine Prüfung auch telefonisch vorher anzukündigen, gerade wenn man sich seit Jahren vom Telefon her kennt und schätzt. Wenn die gesetzliche Regelung aber auf diese Weise durch die Praxis unterlaufen wird, sehe ich darin ein Problem der Geltung der Rechtsnorm.

Schließlich: im Zeichen der Zitier Ehrlichkeit, um das neue Wort einzuführen, möchte ich diesem Auditorium nicht vorenthalten, was bei *Kamps* und *Wulf* in *Der Betrieb* 2012, S. 1711 ff. steht. Sie haben das höflicherweise, Herr Dr. *Schwab*, verschwiegen. Die Autoren halten die Neuregelung für „schlampig formuliert“ – dies ist ein wörtliches Zitat – und kommen zu dem Ergebnis, wende man die Neuregelungen des § 371 und des § 398a AO wortgetreu an, führe das häufig zu sinnwidrigen, „nicht nachvollziehbaren Ergebnissen“. Damit sehe ich die Neuregelung als Trümmerhaufen an, über dessen Abräumung oder Neuaufbau wir heute zu reden haben.

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Herr *Rüping*, ich danke Ihnen für diese klare Diktion. Frage an Herrn *Herrmann*: Sie müssen nun mit den Gegebenheiten klar kommen oder sich damit herumschlagen, müssen damit arbeiten. Sie haben eben den offenen Hinweis des BGH-Richters gehört. Dass, wenn Sie das nicht richtig machen, vielleicht auch Strafvereitelung im Amt droht oder ähnliches. Was würden Sie darauf sagen?

RegDir Klaus Herrmann, Oberfinanzdirektion Koblenz, Koblenz

Ja, das hat mich natürlich zunächst einmal erschreckt, wenn der Finanzverwaltung so quasi vorgeworfen wird, man wäre etwas restriktiv mit der Fallabgabe an die Justiz. Allerdings hat Herr *Nack* ja auch den Vermerk in der Akte erwähnt, dass die Steuerfahndung ganz am Anfang des Verfahrens versucht hat, den Fall an die Staatsanwaltschaft abzugeben – allerdings ohne Erfolg. So frage ich mich, ob der Hinweis einer möglichen Strafvereitelung im Amt eigentlich den Staatsanwalt betrifft, der den Fall nicht angenommen hat. Das vielleicht einmal vorweg.

Zur Neuregelung der Selbstanzeige selbst kann ich hier natürlich nur meine Privatmeinung wiedergeben und nicht eine abgestimmte Stellungnahme meiner Behörde. Ich bin allerdings seit knapp zwanzig Jahren im Steuerstrafrecht tätig und dann bleibt eine gewisse professionelle Deformation nicht aus. Unser Problem ist ja, dass wir bewährte strafrechtliche Instrumente, die wir schon seit langem haben, bei der Anwendung der Regeln der Selbstanzeige auf umsatzsteuerliche Sachverhalte mit den neuen Regelungen kombinieren müssen. Da ist beispielsweise das Vollständigkeitsgebot, das ja weit über das hinausgeht, was die Rechtsprechung des 1. Strafsenats klarstellen wollte. Der BGH hat von einem reinen Tisch gesprochen, dies aber bezogen auf das Delikt gemeint, also die Tat im strafrechtlichen Sinne. Diese Tat wird definiert durch Täter, Steuerart und Jahr und das definiert auch den reinen Tisch. Die Gaststätte hat zwar viele Tische, aber ob und wie die alle rein zu machen sind, ist eine ganz andere Frage. Der Gesetzgeber hat bei der Neuregelung des Selbstanzeigerechts im Prinzip verschiedene strafrechtliche Taten zu einem Deliktsverbund zusammengefasst und dadurch das eigentliche Problem erst geschaffen. Das wirkt sich insbesondere bei der Umsatzsteuer aus, wo ich bei Falschangaben ja in jedem Jahr nicht nur eine Tat habe, sondern bei einem Monatszahler maximal dreizehn Taten: jede falsche Monatsanmeldung stellt eine Steuerhinterziehung dar, zusätzlich noch einmal die falsche Jahreserklärung.

Das zweite Problem, das dazu kommt, sind daneben die Regelungen in § 398a AO mit einer Vielzahl von ungelösten Problemen. Von diesen Problemen will ich beispielsweise eines erwähnen, das mir ganz besonders widersinnig vorkommt, weil es Konstellationen gibt, in denen wir mit dem Instrument der Selbstanzeige die Rückkehr in die Steuererlichkeit sogar erschweren. Stellen Sie sich den Fall vor, dass je-

mand betrügerisch innergemeinschaftliche Lieferungen mit Fahrzeugen getätigt hat. Das ist für drei Jahre, zum Beispiel 2007 bis 2009, aufgefallen, die Steuerfahndung hat ihn durchsucht und ist bereits im Haus. In den Folgejahren hat er ganz andere Steuerhinterziehungen begangen, die die Steuerfahndung nicht erkennen würde, so dass diese weiteren Steuerstraftaten als noch nicht entdeckt gelten. Wenn er sich in dieser Situation steuerehrlich machen will, kommt grundsätzlich noch – weil andere Jahre betreffend – eine Selbstanzeige in Betracht. Jetzt wirken sich aber der Deliktsverbund und das darauf aufbauende Vollständigkeitsgebot verheerend aus. Der Steuerpflichtige kann sich nur dann ehrlich machen, wenn er auch für die schon entdeckten Taten, wegen denen die Steuerfahndung schon im Hause ist, ebenfalls eine vollständige Selbstanzeige abgibt, wohl wissend, dass dieser Teil der Selbstanzeige wegen eines Ausschlussgrundes nach § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO nicht wirksam werden kann. Er hat also die Wahl zwischen dem Weg in die Steuerehrlichkeit mit gleichzeitiger Selbstbelastung für die bereits entdeckten Jahre und dem Verharren in der Steuerunehrlichkeit. Das tangiert den „*nemo tenetur-Grundsatz*“, der in soweit suspendiert scheint. Ich glaube, das macht schon deutlich, dass dieser Deliktsverbund eigentlich fast nicht beherrschbar ist und leicht zu widersinnigen Ergebnissen führt.

Hinzu kommt, wie wir schon von Herrn *Nack* gehört haben, dass § 398a AO für jeden Täter und für jeden Mittäter gilt. Das muss aus strafrechtlicher Sicht auch so sein, weil wir ja nicht die Tat, sondern den oder die Täter bestrafen. Hätten wir nun eine Verfahrenseinstellung nach § 398a AO, dann würden wir von jedem Täter den 5 %-igen Zuschlag als Voraussetzung einer Verfahrenseinstellung verlangen müssen. Das ist letztlich nur die Konsequenz daraus, dass der Gesetzgeber diesen 5 %-Zuschlag nicht mehr als steuerliche Nebenleistung, wo er eigentlich hingehört, sondern wegen kaum nachvollziehbarer Abstimmungsarithmetiken im Gesetzgebungsverfahren als strafrechtlichen Zuschlag ausgestaltet hat. Die Gesetzesbegründung dazu hilft nicht viel weiter, weil sie nach meiner Erinnerung unverändert aus einem früheren Stadium des Gesetzgebungsverfahrens übernommen wurde, in dem der Zuschlag noch als steuerliche Nebenleistung geschaffen werden sollte. Zu diesem Zeitpunkt machte es Sinn zu begründen, dass der Zuschlag keinen Strafcharakter haben soll. Aber was bleibt, wenn letztendlich der Zuschlag doch nicht als steuerliche Nebenleistung im Gesetz verankert wurde, sondern als Voraussetzung einer neuen eigenständigen strafrechtlichen Einstellungsnorm. Wenn der Zuschlag so seine Rechtfertigung im Strafrecht findet, bedeutet das nicht zwingend,

dass auf ihn strafrechtliche Grundsätze anzuwenden sind? Die Folge wäre eben die Notwendigkeit der Zuschlagsentrichtung für jeden Täter, der die positive Rechtsfolge einer Verfahrenseinstellung in Anspruch nehmen möchte.

Ein weiteres Problem entsteht durch das Kompensationsverbot. Das bedeutet, dass als Bemessungsgrundlage für den 5 %-Zuschlag die hinterzogene Umsatzsteuer zugrunde gelegt werden muss und nicht die Zahllast. Wir kommen dann blitzschnell zu Fallkonstellationen, in denen der 5 %-Zuschlag höher sein kann als die für den gleichen Zeitraum zu entrichtende Zahllast. Herr Prof. *Joecks* belegt das mit dem schönen Beispiel der „Sieben-Zwerge-GbR“, das mir gut gefällt. Nach § 709 BGB ist jeder der Zwerge Geschäftsführer und damit auch verpflichtet, die Steuererklärung für die GbR abzugeben. Wollen die sieben Zwerge nach einer Steuerhinterziehung straffrei ausgehen, müssen sieben Zwerge $7 \times 5\%$, also 35% Zuschlag nach § 398a AO zahlen. Das ist nach dieser Logik eigentlich ganz gerechtfertigt. Die Finanzverwaltung neigt derzeit dazu, zwar nicht bei den sieben Zwergen, aber bei mehreren Geschäftsführern, die alle Mittäter derselben Tat sind, für jeden Geschäftsführer den Zuschlag als Voraussetzung einer Verfahrenseinstellung zu verlangen. Die Erfahrung zeigt auch, dass die dahinter steckende strafrechtliche Drohung Wirkung zeigt und es wird deshalb auch – ich sag mal – „gerne“ gezahlt. Wir haben dabei bislang wenig Widerstand und wenig Streit, weil das ein Weg ist, das Strafverfahren auf der Ebene der Verfahrenseinstellung zwar teuer, aber wirksam und ohne riskanten Streit zu beedigen.

Die Höchstpersönlichkeit der Zahlung ist noch nicht als Problem angesprochen. Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Täter zahlen. Was ist aber, wenn der zahlende Täter nicht zu seinen Gunsten hinterzogen hat? Was mache ich beim GmbH-Geschäftsführer, der zugunsten der GmbH hinterzogen hat? Zahlt die GmbH für ihn? Reicht das noch für die Höchstpersönlichkeit der Zahlung aus oder bekomme ich da ein Problem? Das ist alles noch offen.

Was uns aber bei der Umsatzsteuer am meisten umtreibt ist das Mengenkorsett, mit dem wir es zu tun haben. Ich mache es mal deutlich an dem Beispiel eines kleinen Bundeslandes, das ich nicht nennen möchte. Im Land sind ca. 300.000 U-Signale gespeichert, davon etwa 100.000 Monatszahler, 90.000 Quartalszahler und etwas über 100.000 Jahreszahler. Diese lösen – von der EDV erzeugt – etwa 2,5 Mio. Vorgänge im Jahr aus. Darin sind abgegebene (Monats- und Jahres-) Er-

klärungen ebenso enthalten wie Mahnläufe oder Schätzungsvorschläge. Im Beispielsjahr sind etwa 83.000 Mahnschreiben angefallen, die etwa einen Monat nach der gesetzlichen Fälligkeit die Verpflichteten daran erinnern, dass sie noch ihre Voranmeldung abgeben müssen. Die Erfahrung zeigt, dass die Voranmeldung ganz oft trotz Mahnung nicht abgegeben wird. Daraufhin erfolgten im Beispielsjahr 107.000 Schätzungsvorschläge, die etwa sechs Wochen nach dem gesetzlichen Abgabetermin elektronisch erzeugt werden. Das heißt nichts anderes, als dass eine Vielzahl von Steuerbürgern ihre steuerlichen Verpflichtungen auch geraume Zeit nach dem gesetzlich bestimmten Zeitpunkt nicht erfüllt haben. Geschieht dies zum ersten Mal, kann ich vielleicht noch an Gutgläubigkeit glauben, blöd gelaufen oder sonst eine neutrale Ursache für den Pflichtverstoß annehmen. Beim zweiten, dritten oder vierten Mal bin ich aber doch in der Mehrzahl der Fälle eigentlich im bedingten Vorsatz und damit im Bereich einer Steuerhinterziehung: der Steuerpflichtige weiß nämlich, was er tut; er weiß, was passiert, wenn er nichts tut und er nimmt es billigend in Kauf. Er hat vielleicht ein anderes Motiv für sein Verhalten als das einer gewollten Steuerhinterziehung, er ist vielleicht nur ein „Schlamper“, aber letztlich nimmt er die Steuerhinterziehung billigend in Kauf. Beim bedingten Vorsatz kommt es auf das Hauptmotiv des Handelns nicht an. Über 100.000 Schätzungsvorschläge, von denen ein ganz großer Teil letztlich strafrechtlich relevant sein könnte, sind zu bearbeiten und strafrechtlich zu überprüfen. Diese Überprüfung kann nur durch die innerhalb der Finanzverwaltung dafür zuständigen Stellen vorgenommen werden, das sind die BuStra. Speziell als Hilfsmittel für diese Stellen wirkt das EDV-System im Beispielsland jährlich über 6.000 maschinelle Belehrungsschreiben aus, mit dem die Steuerbürger auf die strafrechtlichen Folgen ihres Fehlverhaltens hingewiesen und belehrt werden. Letztlich haben wir derzeit noch ca. 900 Fälle, die von den Innendiensten an die BuStra gemeldet werden. Diese Zahl kann aber in naher Zukunft bei konsequenter Beachtung der Neuregelung erheblich ansteigen. Zum Vergleich: der gesamte Jahreseingang der BuStra dieses Landes liegt bei etwa 4.900 Fällen. Dieses Mengengerüst, das bedingt ist durch die Massenverfahren bei der Umsatzsteuer, schafft für die Finanzverwaltungen nur schwer lösbare Probleme.

Hinzu kommen weitere Probleme bei der Jahreserklärung. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist abzugeben zum 31. Mai des Folgejahres, bei steuerlich beratenen Unternehmern am 31. Dezember des Folgejahres. Nicht jeder Steuerberater weiß, dass er im Sinne dieser Fristenregelung als nicht beraten gilt. Das bedeutet: für Steuerberater gilt der

31. Mai als gesetzlicher Abgabetermin, wenn sie keine Fristverlängerung erhalten bzw. nicht steuerlich beraten sind. Ein Ausweg könnte die Überkreuzberatung sein: „Drückst du mir deinen Stempel drauf, drücke ich dir meinen drauf“ – eine einfache und zielführende Gestaltung.

Nach Verstreichen des gesetzlichen Abgabetermins kann eine vollendete Hinterziehung durch bloßen Fristablauf vorliegen. Wenn ich jetzt in den Statistiken über die ausstehenden Steuererklärungen lese, dass am Ende des Jahres 2011 von den Steuererklärungen aus 2010, die im Fall der beratenen Unternehmer bis spätestens 31. Dezember 2011 hätten abgegeben sein müssen, bundesweit knapp über 40 % dieser Jahreserklärungen noch nicht abgegeben worden waren, wird mir angst und bange. Diese 40 % bedeuten bei etwa 2 Mio. steuerpflichtigen Unternehmern in der Bundesrepublik, dass 600.000 Jahreserklärungen verspätet abgegeben werden. Wenn nicht ausnahmsweise eine besondere Fristverlängerung vorliegt, wird man diese Erklärungen überprüfen müssen, ob da vielleicht eine Hinterziehung verwirklicht wurde. Das kann alles nicht gewollt sein und führt angesichts der vorhandenen Personalkapazitäten, die nicht beliebig vermehrbar sind, für die Verwaltungen im Prinzip dazu, dass sie bei strikter Gesetzesanwendung in eine fast aussichtslose Situation kommen. Die Alternative einer nicht strikten Gesetzesanwendung nähert sich je nach Umfang der „großzügigen Gesetzesanwendung“ dann allmählich der Willkür.

Es kommt noch ein Weiteres dazu: Durch die bloße Verspätung bei der Abgabe der Voranmeldung droht bereits eine vollendete Steuerhinterziehung. Mit dem Verstreichen der gesetzlichen Abgabefrist bin ich im Risiko Steuern zu hinterziehen. Nun gibt es zwei Möglichkeiten: Der erste Steuerbürger verpasst diesen Termin um ein paar Tage oder gar Wochen. Strafrechtlich ist das genauso eine Hinterziehung wie bei einem zweiten Steuerbürger, der als Totalverweigerer gar keine Voranmeldung oder Erklärung abgibt. Der Unterschied besteht aber im Nachweis der Hinterziehung bzw. dem Nachweis ihrer Höhe. Bei dem Steuerpflichtigen, der zwar verspätet abgibt, habe ich ja letztlich die Zahlen für eine Hinterziehung geliefert bekommen, die ich einem Strafverfahren zugrunde legen kann. Bei dem Steuerpflichtigen, der gar nicht abgibt, muss ich erst einmal prüfen, ob er überhaupt Umsätze gehabt hat, die er hätte deklarieren müssen und ich muss weiterhin die Höhe der relevanten Umsätze erst ermitteln. Das setzt den Einsatz von Prüfungskapazitäten voraus, die im erforderlichen Umfang gar nicht vorhanden sind.

Spätestens da gehen mir meine Sachbearbeiter von der Fahne. Wenn in den beiden Fällen des schädigenden Verhaltens (verspätete Abgabe oder völlige Nichtabgabe) der mit dem leichteren Pflichtverstoß (verspätete Abgabe) mit höherer Wahrscheinlichkeit strafrechtlich sanktioniert wird, als derjenige, mit dem schwerer wiegenden Pflichtverstoß (Totalverweigerung), so löst das den Widerspruch der Sachbearbeiter aus. Den Aufwand, um auch die Totalverweigerer strafrechtlich richtig zu ermitteln, können wir uns personell nicht leisten; die Prüfungskapazität dazu haben wir nicht. Das muss dazu führen, dass die Chance der Totalverweigerer strafrechtlich davonzukommen, viel größer ist als bei den nur säumigen Steuerbürgern, die mit einer weitaus höheren Wahrscheinlichkeit das Strafrecht fürchten müssen. Das bekomme ich meinen Leuten nicht mehr vermittelt.

Es ist auch kein leichter Ausweg in Sicht. Vorhin wurde die neu formulierte Nr. 132 AStBV angesprochen. Die „AStBV“ sind eine Anweisung an die BuStra. Die Neuformulierung der Nr. 132 AStBV richtet sich aber nicht an die BuStra, sondern an die Innendienste der Finanzverwaltung. Diese werden angewiesen, in den Massenverfahren der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer berichtigte oder verspätete (Vor-)Anmeldungen nur in Ausnahmefällen an die BuStra weiterzuleiten. Die wenigsten Kollegen in den Innendiensten dürften die AStBV überhaupt auch nur kennen, weil es eine sehr spezielle Anweisung für die BuStra ist.

Auch inhaltlich ist die neue Nr. 132 AStBV schwierig. Mit verschiedenen unbestimmten Rechtsbegriffen wird eine Begrenzung der Meldungen an die BuStra versucht. Wie lange reicht eine kurzfristige Terminüberschreitung noch? Ich halte es für zweifelhaft, ob noch eine kurzfristige Terminüberschreitung vorliegt, wenn bereits die nächste Voranmeldung abzugeben ist. Wir haben aber im Beispiel 100.000 Schätzungsvorschläge jährlich, die sechs Wochen nach Fristablauf erstellt werden. Kann ich in allen diesen Fällen noch von einer kurzfristigen Terminüberschreitung ausgehen? Wenn nicht, ist der Versuch einer Einschränkung der Meldungen an die BuStra angesichts des oben dargestellten Mengenkorsetts von ausstehenden Voranmeldungen wohl als gescheitert anzusehen.

Ein weiteres Problem habe ich mit Nr. 132 Abs. 2 Satz 2 der AStBV, der suggeriert, dass falsche Voranmeldungen eines Jahres durch die Abgabe einer richtigen Umsatzsteuererklärung für dieses Jahr berichtigt werden können, so dass insoweit eine wirksame Selbstanzeige in Form der Jahreserklärung vorliegt. Das ist soweit richtig, kann aber in

die Falle führen. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Jahreserklärung sind im Regelfall ja schon wieder neue Umsatzsteuervoranmeldungen für das aktuelle Jahr abgegeben. In diesen dürfen sich aber die Fehler des Vorjahres nicht wiederholen, wofür es aber leider eine gewisse Wahrscheinlichkeit gibt. Wegen des Vollständigkeitsgebots in § 371 Abs. 1 AO kann eine Jahreserklärung, die die Fehler in den Voranmeldungen dieses Jahres richtig stellt, nur dann eine wirksame Selbstanzeige sein, wenn in den nicht verjährten Folgezeiträumen kein weiterer Berichtigungsbedarf für diese Steuerart besteht. Schon eine falsche Voranmeldung im Folgejahr führt zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige in der Jahreserklärung des Vorjahres. Darauf weisen die AStBV nicht hin, was natürlich schnell mal auf die falsche Spur führen kann. Es gibt also eine Vielzahl von Problemen mit der Neuregelung der Selbstanzeige.

Letztlich sehe ich eigentlich nur eine Möglichkeit, wenn man unser besonderes Delikt anschaut, das ja von falschen Kilometerangaben bei den Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte mit einer jährlichen Steuerhinterziehung von vielleicht 40 € reichen kann bis hin zu Steuerhinterziehungen im Rahmen der organisierten Kriminalität mit Schäden im dreistelligen Millionenbereich. So ist beispielsweise in einem großen Umsatzsteuerbetrugsfall ein Schaden bekannt geworden, der – je nachdem wie man ihn berechnet – bei ca. 1 Mrd. € liegt. Das Delikt der Steuerhinterziehung ist damit gekennzeichnet durch eine riesige Spannbreite unterschiedlichster Schadenshöhen. Es ist nicht vertretbar, im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung unsere knappen Personalressourcen zu verbrauchen, wenn gleichzeitig andere Bereiche mit hohen Schäden und hoher krimineller Energie nicht mehr adäquat bearbeitet werden könnten.

Diesen Bereich der Steuerhinterziehungen, die infolge der Gesetzesänderung als nicht mehr mit einer Selbstanzeige zu „reparierende“ Steuerhinterziehungen massenhaft auftreten, sollten wir aus dem Strafrecht herausnehmen, um adäquate Antworten auf das Phänomen finden zu können. Das strafrechtliche Legalitätsprinzip nimmt uns die notwendige Flexibilität im Umgang mit diesen Massendelikten. Das Strafrecht soll nach meinem Dafürhalten ein scharfes Schwert des Staates gegen Unrecht sein. Wenn ich jedoch mit meinem scharfen Schwert in den Niederungen der Massendelikte, quasi im hohen Gras und zwischen den Brennesseln mähe, wird mein scharfes Schwert schnell stumpf.

Der Gesetzgeber hat in einer ähnlichen Fallkonstellation auch schon früher richtig reagiert: Vor Jahren gab es das Problem der „hauswirtschaftlichen Beschäftigungsverhältnisse“, in denen Arbeitgeber in Privathaushalten – oft ältere Personen – ihre Aushilfe nicht korrekt angemeldet haben. Das war Steuerhinterziehung von Lohnsteuer und Beitragsvorenthaltung bei der Sozialversicherung. Durch die damals geschaffene Regelung in § 50e EStG hat man aus dieser Steuerhinterziehung schlicht eine Ordnungswidrigkeit gemacht.

Daher glaube ich, dass ein Teil des hier diskutierten Problems der massenhaften Steuerhinterziehungen im Bereich der Umsatzsteuer, die nicht durch eine hohe kriminelle Energie gekennzeichnet sind, aus dem Strafrecht herausgenommen und zur Ordnungswidrigkeit herabgestuft werden sollte. Der große Vorteil wäre dann das Opportunitätsprinzip im Ordnungswidrigkeitenrecht, das uns in rechtsstaatlich sauberer Weise die erforderliche Flexibilität im Umgang mit diesen Massendelikten verschaffen könnte. Solange hier noch das strafrechtliche Legalitätsprinzip gilt, droht im Prinzip bei jeder Nichtverfolgung von Umsatzsteuerhinterziehung durch gewollte Fristversäumnis die Strafvereitelung im Amt, auf die Herr *Nack* in anderem Zusammenhang schon hingewiesen hat. Jeder noch so unbedeutende Hinterziehungsfall bei einer Umsatzsteuervoranmeldung, dem bewusst nicht nachgegangen wird, kann zur Strafvereitelung im Amt führen. Das Einzige, was uns da im Moment rettet, ist unser fehlender Vorsatz für die Strafvereitelung. Wir wollen ja nur unseren Job so gut und so richtig wie möglich machen. Wenn wir das momentan durch die von außen gegebenen Umstände, die wir nicht zu vertreten haben, nicht mehr in jedem Fall so schaffen können, wie das in einer idealen Welt möglich sein sollte, wird man den handelnden Beamten kaum einen strafrechtlichen Vorwurf machen können. Vielen Dank!

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Vielen Dank, Herr *Herrmann*, für diese Praktikerversicht. Ich möchte jetzt die Diskussion in zwei Blöcke gliedern. Block 1: zu Grundfragen der Selbstanzeige. Was ist eigentlich die Rolle der Selbstanzeige in unserem Strafsystem und ich möchte es erweitern im Steuervollzugs-/Strafsystem? Das ist das, was Herr Prof. *Rüping* gerade eben angesprochen hat. Ist es der seltene Ausnahmefall, den man an sich nicht in dem Gesetz brauchen kann oder ist es etwas, was ich benötige, damit

der § 370 AO auf das, ich sage mal, erträgliche Maß wieder zurückgefahren wird? Das könnten ja unterschiedliche Anknüpfungspunkte sein.

Dann möchte ich im Block 2 gern Detailfragen des § 371 AO klären. Gleichzeitig können Sie jederzeit aus dem Publikum hier Wortbeiträge/Fragen zu den jeweiligen Blöcken loswerden. Ich bitte Sie dabei Ihren Namen und gleichzeitig Ihre Funktionsbezeichnung zu nennen, da die Veranstaltung hier aufgezeichnet und in einem Band veröffentlicht wird. Das soll Sie aber bitte nicht abschrecken. Bevor wir beginnen, möchte ich noch etwas sagen. Ich habe mich auch mit diesen Fragen beschäftigt, allerdings mehr aus der Sicht, da unterscheiden wir uns, Herr *Nack*, des Steuerrechtlers. Ich bin, wenn man das so nennen will, vielleicht in Deutschland einer der wenigen, die sich mit dem Steuervollzug in dem Sinne befassen, als dass sie sich fragen, ist das normative Gesetz eigentlich im Regelfall vollziehbar und müssen die Gesetze nicht so gemacht werden, dass sie überhaupt vollziehbar sind. Das heißt, die Frage zwischen Norm und Vollzug in einer reziproken wechselseitigen Zusammenschau. Für mich ist das Steuerstrafrecht ein Teil, der mit in den Steuervollzug, in die Umsetzung gehört. Wobei er eine ultima ratio ist, nämlich als der stärkste Freiheitseingriff, den wir uns im Großen und Ganzen wohl vorstellen können in unserem Rechtssystem. Das heißt also, die generalpräventive Wirkung zum einen, aber auch die spezialpräventive Aktion als ganz erheblicher Freiheitseingriff auf der anderen Seite im Auge behalten zu müssen.

Vor diesem Hintergrund muss ich ganz ehrlich sagen, sehe ich die Steuerhinterziehung nicht auf derselben Ebene wie den Betrug im privatrechtlichen Zusammenhang. Ich will auch ganz kurz erläutern, warum. Zum Steuerpflichtigen wird man ja nicht freiwillig gemacht, sondern man wird zwangsweise dazu erklärt und man muss diese Rolle jährlich wiederkehrend für eine Vielzahl von Steuerarten ausüben. Man befindet sich in einem Dauerrechtsverhältnis zur Finanzbehörde. Die Finanzbehörde ist mit ihren Mitteln überhaupt nicht in der Lage, das hoheitlich zu vollziehen, sondern nur wenn man entsprechend mitwirkt als Steuerpflichtiger. Das heißt also, man hat eine gewisse Bringschuld. Das nennen wir Mitwirkungspflichten. Man darf das Ganze nicht immer nur vom pathologischen Fall her sehen. Ich bin erstaunt, wie gut unser Steuervollzug funktioniert, obwohl die Finanzbehörde ja nur begrenzte Mittel hat – das heißt also, die Mitwirkungsbereitschaft in der Bevölkerung scheint erheblich ausgeprägt zu sein.

Jetzt habe ich das Problem, dass der § 370 AO vom Tatbestand sehr weit gefasst ist. Dass er z. B. auch eine Steuerhinterziehung auf Zeit – die Beispiele, die Herr *Herrmann* genannt hat, belegen das – erfasst. Der Tatbestand erfasst die gesamte Spannweite, Sie haben das eben so wunderbar gesagt, von der 40 €-Minimalsthinterziehung bis hin zu Umsatzsteuerkartellen, meinetwegen irgendwelchen künstlichen Konstruktionen, die eine hohe Kriminalität mit sich bringen, mit einer hohen Steuerverkürzungsrate. Dies alles unter einem Tatbestand. Darin sehe ich ein Problem. Ich habe mich in meinen Veröffentlichungen dafür eingesetzt, dass man vielleicht einmal, insoweit deckt sich das mit dem, was Herr *Herrmann* eben gesagt hat, über eine Entpönalisierung unseres Steuerverfahrens nachdenkt. Dahingehend, dass die Vorschrift sich auf die eigentliche Kriminalität und damit auch die Strafverfolgungsbehörden mit ihren Kräften auf die eigentliche Kriminalität fokussiert. Dass Sie im 1. Senat, Herr *Nack*, selbstverständlich immer nur den Einzelfall, den Sie zu beurteilen haben, vor sich sehen und weniger die normalen Steuerpflichtigen, das liegt in der Natur der Sache. Sie hatten das ja eben so schön gesagt, 80 bis 90 Fälle, von denen die meisten im Bereich von Zigarettenschmuggel, Umsatzsteuerkartellen und ähnlichem liegen. Nur der normale Steuerpflichtige agiert unter dem Damoklesschwert einer ggf. eintretenden zumindest tatbestandsmäßigen Strafbarkeit. Dies ist ein sehr weiter Bereich und ich frage mich, ob es nicht Sinn machen würde, den § 370 AO langfristig zu beschränken. Das heißt also, ihn auf einen verengten Anwendungsbereich zurückzufahren. Dabei wäre es natürlich in der Tat die Frage, ob man dann mit der Selbstanzeige viel leichter klar käme. Meine Frage, mir geht es erst einmal um diese Grundfragen, wie wird das hier auf dem Podium gesehen. Herr *Nack*, möchten Sie das beantworten?

Armin Nack, Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof, 1. Strafsenat, Karlsruhe

Ja, das sind rechtspolitische und zum Teil sehr philosophische Fragen. Ich will mich zu rechtspolitischen Fragen hier nicht äußern. Ich muss das Gesetz anwenden und das Verfassungsgericht gibt auch dem BGH immer ganz klar vor, ihr müsst euch strikt ans Gesetz halten, an den Gesetzeswortlaut, und ihr dürft auch nicht den Willen des Gesetzgebers, etwa in dem ihr das Gesetz einschränkend auslegt, konterkarieren.

Was ich vorher so hart formuliert habe, habe ich nicht gemacht, weil ich das alles jetzt so toll finde, was im Gesetz steht, sondern weil ich mich an den Gesetzeswortlaut halte. Und das will ich zunächst mal tun und ich sehe kaum Möglichkeiten für eine teleologische Reduktion usw. vom Gesetzeswortlaut her. Sie haben es ja völlig zu recht gesagt, Herr *Herrmann*, gerade die Umsatzsteuervoranmeldung macht enorme Schwierigkeiten. Herr Prof. *Seer*, Sie sagen es völlig zu recht, die Fälle, die wir bekommen, sind ja nicht die, wo mal vergessen wird, die Umsatzsteuervoranmeldung rechtzeitig abzugeben. Herr *Herrmann* sagt, wenn der Steuerpflichtige die nicht rechtzeitig abgibt, hat er – wenn er vorsätzlich gehandelt hat – eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begangen. Die kann er berichtigen, aber nur ein Mal. So steht es im Gesetz. Das führt zu diesen Schwierigkeiten.

Prof. Dr. iur. Hinrich Rüping, RA, Hannover

Ein Gedanke, der uns grundsätzlich weiterführt insbesondere aufgrund des Feldes, Herr *Herrmann*, dass Sie hier aufgedeckt haben. Rechtspolitik ist natürlich nicht die Sache des BGH, aber man kann sich an Regelungen in osteuropäischen Ländern orientieren. Diese kennen eine Zweiteilung zwischen Verhaltensweisen, die durch Sanktionen der Verwaltung erledigt werden, also der Form, die in Deutschland im 19. Jahrhundert als „Steuerdispens“ begegnet, wenn der Steuerpflichtige nachträglich die beiden ihm obliegenden Handlungen vornimmt, die Steuerschulden nachzuentrichten und die Steuerquellen offenzulegen. Die Abgrenzung zu eigentlich strafrechtlichen Sanktionen könnte sich an den vom Gesetzgeber als besonders schwere Fälle der Hinterziehung in § 370 Abs. 3 AO benannten Regelbeispielen orientieren. Das bedeutete eine Orientierung an gesetzlichen Vorgaben, die über den unterschiedlichen Unrechtsgehalt Aufschluss geben.

RegDir Klaus Herrmann, Oberfinanzdirektion Koblenz, Koblenz

Ein außerstrafrechtlicher Gesichtspunkt kommt hinzu, der aber ganz wichtig ist. Herr Prof. *Seer*, Sie sagten gerade, es ist erstaunlich wie gut das Steuerrecht noch funktioniert und das liegt daran, dass ganz viele Steuerpflichtige ja freiwillig mitwirken. Den Ansatz, die freiwillige Mitwirkung der Steuerbürger zu fördern, in dem gezielt entsprechende Regelungen geschaffen und die richtigen Anreize für eine Steuerehrlichkeit gegeben werden, verfolgen viele Finanzverwaltungen in Europa unter

dem Begriff der „Tax Compliance“; wir nennen es Verhaltenssteuerung oder vertrauensvolle Zusammenarbeit. Das ist tatsächlich der Grund, warum das ganze Besteuerungssystem noch funktioniert. Wir müssen aber höllisch aufpassen, wenn wir versuchen die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten nicht mehr strafrechtlich zu sanktionieren und stattdessen nur als Ordnungswidrigkeit unter Anwendung des Opportunitätsprinzips verfolgen. Wir dürfen nicht in eine Situation kommen, in der der Steuerpflichtige sagt, ich probiere es jetzt einfach mal. Wenn es schief geht, habe ich halt Pech gehabt, aber ich werde ja nicht bestraft, sondern ich bekomme nur ein Bußgeld. Wenn es gut geht, habe ich aber sogar einen finanziellen Vorteil gehabt. Es muss irgendwo ein Korrektiv geben gegen solche Rechenkünstler. Ich schaue da schon manchmal mit Begeisterung in die Schweiz und auf das Schweizer System, die normale Hinterziehung ohne große Betrugshandlungen nur als Ordnungswidrigkeit einstufen, die aber zusätzlich mit einer Strafzuschlagsteuer belegt wird. Diese Beliebigkeit, es mal mit der Steuerhinterziehung versuchen zu wollen, ohne große Nachteile bei einer Tatentdeckung befürchten zu müssen, darf gar nicht erst aufkommen. Solche Verhaltensweisen wären äußerst schädlich für unser System, das tatsächlich nur funktioniert, weil wir eine große Menge an freiwilliger Mitwirkung haben. Es müssen Anreize dafür vorhanden sein, freiwillig mitzuwirken, genauso wie es Sanktionen für diejenigen geben muss, die sich gegen die Mitwirkung und gegen die Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten entschließen.

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Ja, das deckt sich mit meiner Vorstellung, denn es wäre nicht erträglich, wenn das preiswert funktionieren würde, sondern es müsste dann in dem Moment ein Strafzuschlag, ein Steuerzuschlag, so würde ich das nennen, greifen. Herr Dr. Schwab, Sie möchten noch etwas sagen?

Dr. Hartmut Schwab, StB, Augsburg

Man vergisst immer, dass die Umsatzsteuer eine sehr komplizierte Steuerrechtsmaterie ist. Nur mit der Möglichkeit der Straffreiheit sind überhaupt die Mitwirkungspflichten der Mandanten zu erfüllen. Ich meine, wenn ich über das nachdenke, was Sie gerade gesagt haben, dass jeder seinen Zuschlag bezahlen muss, so haben wir ein echtes Prob-

lem. Wenn ich das den Geschäftsführern meiner Mandanten erzähle, dann macht doch keiner mehr den Geschäftsführer. Der sagt sich doch, bin ich denn verrückt, wenn der kaufmännische Leiter einen Fehler macht, dann darf ich 5 % Strafe bezahlen. Sie müssen sich mal vorstellen, was das für eine Auswirkung für die Praxis hat. Man findet auch niemanden mehr, der in den Lohn- und Umsatzsteuerabteilungen arbeitet. Es hätte in diesen Bereichen eine Kriminalisierung stattgefunden, die ich mir vor diesem Symposium kaum vorstellen konnte. Wenn wir tatsächlich in der Beratungspraxis diese Einschätzung den Mandanten und den handelnden Personen weitergeben würden, dann würde es nämlich zu Ende sein mit der Mitwirkung. Das wäre ein ganz großes Problem.

Armin Nack, Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof, 1. Strafsenat, Karlsruhe

Also so ist, glaube ich, das Gesetz nicht gemeint. Das Gesetz spricht vom Täter und meint damit den Mittäter, also den, der vorsätzlich handelt. Also wenn die Mehrheit die 7 Zwerge sind, sind vielleicht zwei bösgläubig und die anderen 5 nicht und Schneewittchen auch nicht.

Dr. jur. Arndt Neuhaus, StB/RA/FA f. StR/Notar, Flensburg

Mir geht es auch um die Frage der Kultur zwischen Steuerverwaltung und Steuerbürger. Wir müssen schon darauf achten, so wie es Herr Dr. Schwab eben sagte, dass wir das Verhältnis nicht überstrapazieren. Stellen Sie sich den Fall vor, der ist noch nicht aufgeführt worden, wir haben eine Umsatzsteuerzahllast in einem Monat von 60.000 € und ein Vorsteuerguthaben, weil gewaltig investiert worden ist, von 70.000 €. Die entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung wird nun zwei Tage zu spät abgegeben. Wie sollen wir denn da noch unseren Mandanten erklären, dass er trotzdem die 5 % auf die 60.000 € zahlen muss, obwohl er dem Finanzamt 10.000 € für zwei Tage gestundet hat. Das geht doch gar nicht. Wir können doch, ich kann da nur in die Kerbe hauen, in die Sie auch gehauen haben, eine Ordnungswidrigkeit, ein Verwaltungsunrecht nicht pönalisieren und wir müssen das Verständnis unserer Bürger erhalten, pflegen. Heute ist es doch so, dass wir Steuerberater gar keinem zu einer Steuerberichtigung raten können, weil vielleicht die zweite, die Folgeberichtigung auch noch ansteht, von der wir jetzt noch gar nichts wissen. Aber wir müssen diese schon im Auge haben,

dass sie kommen könnte. Wir treiben doch den Mandanten ins Unrecht. Wir haben das böse, böse übertrieben mit diesem Gesetz. Danke.

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Die Frage, die sich hieran anschließt, da kommen wir jetzt in den Block 2 hinein, was ist eigentlich mit der undolosen Selbstanzeige? Das heißt also, die Fragestellung, um die es jetzt mittlerweile geht, ist der Vorsatz. Etwas, wo wir früher ja, wenn man so sagen will, nicht viel Aufhebens drum gemacht haben. Denn man konnte ja jederzeit, wenn nicht gerade die Ausschlussstatbestände des Abs. 2 des § 371 AO griffen, nachberichtigen. Dann brauchte man die Frage nicht zu klären.

Jetzt stellt sich die Frage, haben wir einen Vorsatz? Wenn z. B. im Unternehmen das Risiko nicht beherrscht wird, dass ist im Grunde genommen ein Compliance-Ansatz, jetzt allerdings aus der Unternehmenscompliance, nicht aus der Richtung Finanzverwaltungscompliance. Wenn das Risikomanagementsystem nicht so abgestimmt worden ist, dann wird aus meinem Verständnis zwar der Vorsatz immer noch schwierig zu begründen sein, aber man wäre in der Leichtfertigkeit vielleicht drin. Dann wäre man im § 378 AO, de lege lata. Herr Nack, wie sehen Sie solche Fälle?

Armin Nack, Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof, 1. Strafsenat, Karlsruhe

Die Umsatzsteuervoranmeldung räume ich gerne ein. Das Massenphänomen war nicht im Blick bei der Formulierung des Gesetzes, nur, das Gesetz ist da. Wir müssen die Gesetze anwenden. Es ist natürlich schon so, dass die unterlassene oder sagen wir mal die verspätete Umsatzsteuervoranmeldung, zunächst mal ein Unterlassungsdelikt sein kann. Eine Steuerhinterziehung würde aber auch voraussetzen, dass ich den Vorsatz habe, die Frist nicht einzuhalten. Gut, dass wird man eher beweisen können, aber ich muss auch den Vorsatz haben, die Steuer nicht zu zahlen. Da ist natürlich schon für die Beweismöglichkeit ein Problem. Ich räume ein, bei den Massenphänomenen könnte der eine Sachbearbeiter sagen, dem glaube ich es, und der andere sagt, dem glaube ich es nicht, das sehe ich schon so. Zur undolosen Selbstanzeige – man muss ja unterscheiden, die undolose Steuerhinterziehung ist ja keine Steuerhinterziehung – es geht also um die undolose

Selbstanzeige. Wir haben dazu noch keine Entscheidung im Senat getroffen. Nur, wenn ich mir den Gesetzestext anschau, glaube ich, wird man die undolose Selbstanzeige nicht als strafbefreiende Selbstanzeige für die Steuerhinterziehung begreifen können. Ich habe natürlich die Voraussetzung, dass Steuerstraftaten vorgelegen haben. Also auch vorsätzlich begangene Steuerstraftaten, da ist dann natürlich darüber nachzudenken. Aber ich glaube nicht, dass der BGH bei der Interpretation des Gesetzes soweit gehen könnte – nachdem es rein objektiv, wenn man sich die Norm anschaut, auf das Vollständigkeitserfordernis ankommt – da eine subjektive Komponente „undolos“ mit hineinzunehmen. Er im Übrigen, wenn man es ganz genau nimmt – „in vollem Umfang“ die Angaben machen muss – da wäre selbst die Bagatellgrenze, die wir eingeführt haben, die Abweichung von 5 %, schwerlich mit dem Wortlaut zu vereinbaren. Aber ich glaube, so viel Dispens würde uns der Gesetzgeber noch gegeben haben.

Dr. Hartmut Schwab, StB, Augsburg

Einen Aspekt möchte ich gerne noch dazu anführen, den wir in der Beratungspraxis sehr, sehr häufig haben. Wenn Sie sagen, es gibt keine undolose Selbstanzeige, dann muss ich im Endeffekt jeden Mandanten der mit einem Schätzungsbescheid kommt im Prinzip ablehnen. Das kennt jeder von uns Kollegen. Es kommt einer im Mai hat einen Schätzungsbescheid, bringt die Unterlagen und bittet um Erstellung einer Steuererklärung. Angenommen, diese Steuererklärung nach dem Schätzungsbescheid führt zu einer Nachzahlung, war dies eine Selbstanzeige. Was muss ich da für Anforderungen an diese Steuererklärung stellen, wenn ich die Anforderung des § 371 AO erfüllen will? Diese Steuererklärung ist unbezahlbar. Da muss ich dem Mandanten eigentlich raten, wenn ich mir das jetzt anhöre, gib besser keine ab. Lass die Finanzbehörden selber ermitteln, weil das Risiko eigentlich nicht mehr abzuschätzen ist.

RegDir Klaus Herrmann, Oberfinanzdirektion Koblenz, Koblenz

Die Selbstanzeige fordert ja nicht eine förmliche Erklärung, sondern ich muss ja nur den Grundsatz der Materiallieferung erfüllen. Ich muss der Finanzverwaltung alles zur Verfügung stellen, was sie braucht, um die richtige Steuer zu ermitteln und zu berechnen. Die Beispiele, die Sie genannt haben, sind eigentlich weniger undolose Selbstanzeigen, son-

dern Fälle des vorsatzlosen Handelns des Mandanten, der seine berichtigenden Nacherklärungen aus irgendwelchen Gründen nicht richtig hinbekommen hat. Wie weit ich es dann noch bis zur Fahrlässigkeit habe oder gar beim bedingten Vorsatz lande, weil der Steuerpflichtige seinen Laden schlecht organisiert hat, ist eine andere Frage. Undolos haben wir eigentlich immer so verstanden, dass sich der Betroffene öffnen möchte, aber dabei Fehler macht und keine vollständige Nacherklärung hinbekommt. Wer damit schon gearbeitet hat weiß, dass viele Bankbescheinigungen der Schweizer Banken nur schwierig zu verstehen und leicht misszuverstehen sind, dass man zu ihrer Auswertung so richtig tief einsteigen muss, um beispielsweise die nach deutschem Recht erforderliche Abgrenzung zwischen den steuerlichen Einkünften nach § 20 EStG oder § 23 EStG hin zu bekommen. Der Mandant, der sich öffnen möchte, packt das aber nicht, weil das so eine richtig komplexe Geschichte ist. Er muss sich beraten lassen.

Aber auch für viele Berater ist das schwer. Derjenige Berater ist dann auf der sicheren Seite, der zusammen mit der Zusammenstellung der Werte aus den Bankbescheinigungen auch noch alle vorhandenen Belege mit einreicht, so dass das Finanzamt in der Lage ist, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Selbstanzeige zu überprüfen. Entscheidend ist, dass der Berater nach dem Grundsatz der Materiallieferung alle tatsächlichen Grundlagen für die richtige Steuerfestsetzung liefert. Die zutreffende rechtliche Qualifikation ist Sache der Finanzverwaltung.

Der Berater, der nur die von ihm ermittelten Werte ohne weitere Belege einreicht, trägt das Risiko der Richtigkeit seiner Wertermittlung sowie letztlich auch das Risiko der richtigen steuerlichen Qualifikation. Die Ermittlung der Höhe der Einkünfte hängt ja ganz wesentlich von der vorherigen zutreffenden Qualifikation nach §§ 20, 23 EStG ab, weil sich je nach Qualifikation unterschiedliche Einkunftshöhen ergeben können.

Wir haben uns im Prinzip so entschieden, dass wir die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht an Beraterfehlern scheitern lassen wollen. Wenn sich der Steuerpflichtige öffnen will und alles tut, was er dazu beitragen kann, gehen wir eigentlich davon aus, dass seine Nacherklärung als wirksame Selbstanzeige zu werten ist. In diesen Fällen ist eine große Abgrenzungskasuistik zwischen dolos unvollständiger und undolos unvollständiger Selbstanzeige nur schwer zu handhaben und hat Züge von Willkür. Entscheidend ist nach meiner Meinung, dass der bisher steuerlich Unehrlliche in die Steuerehrlichkeit zurückkehren und seine maßgeblichen steuerlichen Verhältnisse dazu vollständig offen legen

will. Sobald man aber merkt, dass hinter einer fehlgeschlagenen Offenlegung eine Taktik steckt, wird man da aber sicher ganz besonders intensiv hinschauen müssen, um nicht leichtfertig strafrechtliche Privilegierung zu vergeben.

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Wenn man sich diese Fälle vor Augen führt, also Ihren Schätzungsfall beispielsweise, dann muss in dem Moment überlegt werden – so ist der § 371 Abs. 1 AO jetzt gestrickt, nach Ihrer Rechtsprechung wäre das deutlich freundlicher gewesen –, dass ich praktisch für eine bestimmte Einkunftsart bis zur Festsetzungsverjährungsgrenze mir Gedanken machen muss, ob bisher alles richtig, ordnungsgemäß, vollständig erklärt worden ist, abgesehen von ihrer richterrechtlich gebilligten Marginalgröße. Ich glaube, dass muss man sich wirklich einmal auf der Zunge zergehen lassen. Bei den Fällen, die man sich in dem Gesetzgebungsverfahren so vorgestellt hat, wo es darum ging, der Täter soll nicht nur das eine Konto, das er in der Schweiz liegen hat und das erkannt worden ist, sondern bitte auch die anderen (noch unbekannt) Konten benennen. Das war ja das Bild, was letztlich in der Diskussion im Finanzausschuss und auch ansonsten in den parlamentarischen Beratungen eine Rolle gespielt hat. Man muss allerdings sagen, das ist nur ein sehr kleiner Ausschnitt der Lebenswirklichkeit. Das ist das Problem, in dem die Praxis steckt. Wir haben jetzt alle möglichen Veranlagungszeiträume, müssen überprüfen, ob alles vollständig gewesen ist und nichts mehr nachzureichen werden braucht. Wobei sich dann auch noch die weitere Frage stellt. Wir haben den § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO in größeren Fällen, da muss der Berater dann auch noch gucken, dass er mit dem § 398a AO klarkommt, wobei der § 398a AO, wenn ich das richtig verstehe, dann aber wiederum nur die Tat meint im materiellen Sinne und nicht eine ganze Einkunftsart und Lebensbeichte, um die 50.000 €-Grenze abzudecken. Das heißt, wir haben also im Gesetz einen unterschiedlichen, ich sage mal, Blickwinkel und ein unterschiedliches Paradigma. Das heißt, oben im Abs. 1 des § 371 AO haben wir die Einkunftsarten-„Lebensbeichte“ und dann kommt im § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO wieder auf die materielle Tatorientiertheit, die mir generell viel näher läge. Der § 371 Abs. 1 AO ist nun mal nicht nur eine Tat im materiellen Sinne. Wir könnten mit dem Gesetz, glaube ich, deutlich besser leben, wenn der § 371 Abs. 1 AO auf Ihre ursprüngliche Rechtsprechung zurückgefahren würde. Das war damals auch mein Vorschlag im Finanzausschuss. Ich verstehe bis heute nicht, warum man das ge-

macht hat. Man ist damit deutlich über das hinausgegangen, was man sich vorstellte. Nun sind die Parlamentarier leider schon gegangen...

Dr. Hartmut Schwab, StB, Augsburg

Eins möchte ich noch einwenden. Wenn ich eine Steuererklärung abgebe nach einem Schätzungsbescheid. Angenommen es handelt sich um einen Steuerpflichtigen mit einem Gewerbebetrieb, ich muss ja jetzt eine E-Bilanz abgeben. Das sind also nur verdichtete Konten, wie soll ich das denn überhaupt abgeben. Ich muss im Endeffekt, um eine undolose Berichtigung zu beweisen, letztendlich die gesamte Buchführung, im Prinzip alle Belege an die Finanzbehörde übermitteln, um hier Rechtssicherheit für den Mandanten zu schaffen. Aber das will die Finanzverwaltung ja gar nicht haben. Diese will den Steuerfall ganz normal elektronisch veranlagern, wie jeden anderen auch, auch wenn er zu spät ist. Das ist einfach das Verfahren und alles andere weicht einfach „krass“ zur Lebenswirklichkeit ab.

Prof. Dr. iur. Hinrich Rüping, RA, Hannover

Mich würde der Gedanke einer gesetzlichen Neuregelung interessieren. Sie wäre legitimiert durch den Gesetzgeber und würde Rechtssicherheit schaffen. Ich bezweifle allerdings, ob wir die Probleme, die bisher schon aufgrund der Novellierung aufgetreten sind, in eine vernünftige Bahn lenken können und so viel Aufmerksamkeit fänden, dass man sich mit ihnen beschäftigt. Es ist eher zu befürchten, dass der ideologisch geführte Kampf gegen einen bestimmten, empirisch nicht belegten „Tätertyp“ des Hinterziehers bessere Einsichten verhindert. Wir stellen uns besser, wenn wir, wie der BGH bereits entschieden hat, hinsichtlich des Zulassens „geringfügiger“ Abweichungen des als hinterzogen geschätzten Betrages von dem tatsächlichen Betrag weiterhin für anwendbar halten und so das Recht fortbilden als dass wir darauf vertrauen, wir bekämen durch eine erneute Befassung des Gesetzgebers eine Lösung, die uns in der Sache wesentlich weiterführt.

Werner Widmann, Ministerialdirigent, Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz, Mainz

Der Ruf nach dem Gesetzgeber ist etwas, was uns heute hier schon mehrfach zu Ohren gekommen ist. Jetzt merke ich aber, Herr Prof. *Rüping*, dass Sie Furcht vor dem Gesetzgeber haben. Das ist rechtstaatlich mindestens bemerkenswert, würde ich vorsichtig formulieren, und zeigt in der Tat, in welchem Dilemma wir hier stehen. Ich möchte mich aber ausdrücklich trotzdem dazu bekennen, dass man dem Gesetzgeber noch einmal die praktische Situation vor Augen führen sollte, die hier in allen Beiträgen hochgekommen ist.

Wenn Herr *Nack* sagt, auch er habe den Eindruck, dass das Massengeschäft dabei dem Gesetzgeber überhaupt nicht vor Augen stand, man also das Ziel hatte, Haie zu fangen, und nun plötzlich nur noch Heringe im Netz hat, dann müssen wir das dem Gesetzgeber noch einmal deutlich machen und dann wäre vielleicht eine Lösung anzustreben, dass man z. B. bei der Umsatzsteuer eben die Möglichkeit zu einer zeitnahen Korrektur in einer Jahreserklärung ohne strafrechtliche Folgen erlauben sollte. Da muss man sich über bestimmte Fristen vielleicht unterhalten, eine erste Korrektur sollte aber auf jeden Fall sanktionslos erlaubt sein.

Ich möchte auch ein Gleichheitsproblem hier einmal ansprechen. Wenn ich sehe, dass wir bei der Umsatzsteuer Vierteljahreszahler haben, die Fehler machen in ihren vierteljährlichen Voranmeldungen, dann sind das die vier Taten im Jahr. Wenn sie aber zufällig wegen ihrer Vorjahreszahllast zwölfmal Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben müssen, obwohl sie die gleichen Zahllasten haben wie bei vierteljährlicher Abgabe, dann machen sie zwölf Delikte für den gleichen fiskalischen Schaden. Ich bin gar nicht sicher, ob da noch die Verhältnismäßigkeit des Strafrechts, das ja eigentlich ein Unrecht sanktionieren soll, so deutlich ausgeprägt ist, wie es sich rechtsstaatlich gehört. Dass wir hier über Verfahrensvorschriften, die nur die Verwaltung entlasten sollen, weil wir gar nicht jeden Monat alles sehen wollen, plötzlich eine unterschiedliche Kriminalisierung herbeiführen, das sind doch Umstände, die wir in einer Steuerart, die als Indienstrafe des Steuerpflichtigen konstruiert ist, nicht rechtfertigen können.

Erst recht ist das problematisch bei Beträgen, die der Unternehmer noch gar nicht eingenommen, aber nach dem beim Sollprinzip der Umsatzsteuer dennoch schon abführen muss. Das sollte man doch auch

bedenken. Bei der Lohnsteuer muss der Unternehmer wenigstens nur etwas einbehalten und abführen, von dem was er an seine Arbeitnehmer auszahlt. Aber bei der Umsatzsteuer muss er ja zum Teil Steuern bringen, die er selber noch nicht vereinnahmt hat. Da müssen wir, finde ich, unter Compliance-Gesichtspunkten dem Gesetzgeber deutlich sagen, wo er eine Kriminalisierung nicht übertreiben darf, um die Mitwirkungsbereitschaft seiner Steuerbürger, von denen er wirklich lebt, im Tatsächlichen nicht zu überfordern. Dankeschön!

Dr. jur. Arndt Neuhaus, StB/RA/FA f. StR/Notar, Flensburg

Ich denke, es wäre auch eine Zumutung für die Finanzverwaltung, für die einzelnen Beamten in der Finanzverwaltung, wenn der Gesetzgeber untätig bleibt. Denn über dem schwebt doch das Schwert der Strafvereitelung im Amt. Von der schleswig-holsteinischen Finanzverwaltung habe ich dieses Wort gehört. Dass die Beamten, wenn sie eine Umsatzsteuervoranmeldung nicht aufgreifen, die verspätet ist, zwei, drei Mal verspätet ist, dass die dann Besuch vom Staatsanwalt bekommen; das ist doch eine schreckliche Vorstellung. Danke!

Ingo Heuel, StB/RA/FA f. StR, Köln

Erstens: Wir hatten seitens des Bundesverbandes der Steuerberater e.V. in die Diskussion den Vorschlag eingeführt, das Gesetz insofern zu ändern, dass man in den Abs. 1 von § 371 AO hineinschreibt, dass das Vollständigkeitsgebot nicht für Umsatzsteuervoranmeldungen gilt, man diese also aus dem Vollständigkeitsgebot herausnimmt. Dann wäre eigentlich mit einem kurzen Satz die Problematik erschlagen, über die wir die ganze Zeit sprechen. Punkt Zwei ist: ich gebe Ihnen Recht, Herr *Nack*, und Ihnen auch, Herr *Herrmann*, dass man, wenn man den Gesetzeswortlaut des § 398a AO genau anwendet, zu dem Ergebnis kommt, dass jedem Täter dieser Strafzuschlag von 5 % aufzuerlegen ist. Man kommt allerdings zu einem Wertungswiderspruch, wenn es sich lediglich um Gehilfen handelt. Weil der Gesetzeswortlaut vom Täter spricht, könnten sich diejenigen, die lediglich Gehilfen sind, die Straffreiheit eben nicht „erkaufen“ und würden – anders als Täter – bestraft. Das ist genau der Widerspruch, den man irgendwann lösen muss.

In der Praxis ist ferner die Definition der Steuerart i. S. v. § 371 AO ein Problem: Ist die Feststellungserklärung eine eigene Steuerart oder fällt die Feststellungserklärung mit unter die Einkommensteuer? Das ist etwas, was man als Berater in der Praxis entscheiden muss. Wenn der Mandant da sitzt, sagt man ihm dann, dass er nur die Einkommensteuer korrigieren muss oder muss man sich ferner zusätzlich Gedanken um alle F-Erklärungen machen?

Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum, Bochum

Vielen Dank für den Hinweis aus der Praxis. Wir sehen, dass dieser § 371 Abs. 1 AO in seiner Fassung unklar ist. Was ist „in vollem Umfang“, was ist „vollständig“? Das Gesetz wird da nicht viel besser werden an der Stelle. Das wird man per Auslegung nach und nach näher erklären müssen. Das Problem ist nur, dass bis dahin die Rechtsunsicherheit für die Beteiligten bleibt und das ist völlig richtig. Deshalb bin ich weiterhin der Meinung, dass diese Vorschrift misslungen ist, denn sie bringt genau das nicht fertig, was Sie an sich bewirken soll. Sie soll ja die goldene Brücke bauen in die Steuerehrlichkeit. Was Sie jetzt hier gesagt haben, Herr *Herrmann*, diese Brücke ist mittlerweile ja mehr so eine hängende. Wir kennen diese Filme über den Yangtse, wo viele Löcher drin sind und dann kann man auf einmal in die Schlucht herunterfallen. Ich muss sagen, das ist natürlich unglücklich. Das ist genau das, was man nicht wollte. Vielleicht haben die Autoren es gewollt, dass es praktisch dazu führt, dass die Selbstanzeige – diese Brücke – mehr oder weniger nicht mehr begangen wird und man dann praktisch das Ergebnis erreicht, als hätte man sie abgeschafft. Nur dem Gesetzgeber sollte es doch zu denken geben, wenn komischerweise, und das ist doch bemerkenswert, eine Allianz, eine ziemlich feste Allianz, zwischen Finanzverwaltung und steuerberatenden Berufen hier an der Stelle existiert. Das heißt also, offenbar die Akteure, die vor Ort Jahr für Jahr, Tag für Tag, in dem Steuerkooperationsverhältnis auf irgendeine Weise miteinander klarkommen müssen.

Ich muss sagen, Herr *Nack*, auch das müsste Sie mit dem Strafvereitelung im Amt-Argument doch ein bisschen, ja zumindest, nachdenklich werden lassen. Dass die deutschen Finanzbeamten potenzielle Strafvereiteler im Amt sind, das ist mir wirklich neu. Das ist mir neu, weil ich doch sagen muss, der Ethos der deutschen Finanzverwaltung ist, von einigen Ausnahmen vielleicht einmal abgesehen, erstaunlich gut. Genauso wie ich umgekehrt die Mitwirkungsbereitschaft der Steu-

erberater im Großen und Ganzen, von wenigen schwarzen Schafen vielleicht ausgenommen, für erstaunlich gut halte. Das ist ein hohes Gut aus meiner Sicht unseres Steuervollzugsystems, was wir haben und was uns von nicht wenigen anderen Staaten unterscheidet. Das sollten wir durch eine unglückliche Fassung des § 371 AO nicht opfern. Vielleicht können wir, das ist mein Schlusswort, ich sehe nämlich, dass ich praktisch genau auf 18:00 Uhr zusteure, das sollten wir aus meiner Sicht vielleicht dadurch bewahren, indem wir den § 371 AO auf das, ich sage mal, „Erträgliche“ in der täglichen Praxis zurückfahren, auch in der Auslegung. Das ist mein Petitum und vielleicht begreifen Sie es als Schlusswort. Ich danke Ihnen für Ihre ganz ausgezeichneten Wortbeiträge, für die ausgezeichneten Beiträge hier auf dem Podium, und ich weiß, dass der Präsident das Schlusswort haben sollte; ich hatte nur das fachliche Schlusswort. Aber, Sie können auch noch alles dranhängen, was Sie wollen, Herr Dr. *Vinken*. Sie haben das Wort.

Dr. Horst Vinken (Vorsitzender des DWS-Instituts und Präsident der Bundessteuerberaterkammer)

Vielen Dank, Herr Prof. *Seer*. Meine sehr verehrten Damen und Herren, ich bin außerordentlich dankbar für dieses hervorragende Symposium. Eingeleitet durch Herrn Dr. *Schwab* und durch die Moderation von Herrn Prof. *Seer* aber auch durch die vielen Beiträge, die einige, ganz wesentliche Aspekte, für uns auch neue, haben erscheinen lassen. Ich will sie nicht alle aufzählen aber einen Punkt möchte ich doch erwähnen, nämlich das, was Herr *Widmann* gesagt hat in Bezug auf die Umsatzsteuer. Das ist ein Punkt, der ist uns noch gar nicht so klar gewesen, deshalb vielen Dank, Herr *Widmann*. Wenn man das von einem Finanzbeamten hört, dass die Umsatzsteuer, das ist uns allen klar, eine Sollsteuer ist und wir für unsere Mandanten das Geld schon bezahlen, obwohl wir es noch gar nicht haben. Also das war ein ganz wichtiger Hinweis.

Meine Damen und Herren, nochmals recht herzlichen Dank für Ihre Teilnahme, recht herzlichen Dank an das Podium und an die Moderation. Wir haben ein wirklich hochkarätiges Symposium erlebt und ich bin ganz froh und dankbar, dass wir das hier machen konnten. Vielen Dank und auf Wiedersehen!

Diskussionsteilnehmer
Klaus Herrmann, RegDir Oberfinanzdirektion Koblenz, Koblenz
Ingo Heuel, StB/RA/FA f. StR Vizepräsident des Bundesverbandes der Steuerberater e.V., Berlin
Armin Nack Vorsitzender Richter am Bundesgerichtshof, 1. Strafsenat, Karlsruhe
Dr. jur. Arndt Neuhaus, StB/RA/FA f. StR/Notar Präsident der Steuerberaterkammer Schleswig-Holstein, Flensburg
Prof. Dr. iur. Hinrich Rüping, RA, Hannover
Dr. Hartmut Schwab, StB, Augsburg Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Präsident der Steuerberaterkammer München, Mitglied im wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“
Prof. Dr. Roman Seer Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ Lehrstuhl für Steuerrecht an der Universität Bochum, Bochum
Werner Widmann Ministerialdirigent, Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz, Mainz

ISBN 978-3-933911-64-3