

Vorbemerkung

Der **Deutsche Steuerberaterverband e.V.** (DStV) spricht sich gegen die aktuellen Tendenzen aus, das steuerstrafrechtliche Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige weiter einzuschränken oder gar abzuschaffen. Die jüngsten gesetzgeberischen Initiativen gegen die Bekämpfung der Steuerhinterziehung auf internationaler Ebene (beispielsweise zum Informationsaustausch) sind hingegen ausdrücklich zu begrüßen, da diese Straftat **kein Kavaliersdelikt** ist und die verfassungsrechtlich gebotene **Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Steuerpflichtigen** durchgesetzt werden muss.

Durch die hohe Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit, die der Medienberichterstattung zu einem ausgewählten Fall geschenkt wird, sieht sich die Politik veranlasst, mit einem für die Masse der Steuerpflichtigen scharfen Schwert zu drohen. Seit Mai tagt in regelmäßigen Abständen die von der CDU ins Leben gerufene **Bund-Länder-Arbeitsgruppe**, die eine **Änderung der Rechtslage für die Selbstanzeige** prüfen soll. Die SPD plädiert für eine Beibehaltung der Selbstanzeige für eine Übergangsfrist und dann eine starke Einschränkung auf Bagatellfälle. Auch die Grünen sprechen sich für eine Verschärfung aus. Die Linke ist zwar mit ihrem Antrag zur sofortigen Abschaffung der Selbstanzeige im April im Bundestag gescheitert, hält aber nach wie vor an ihrer Position fest.

Das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige wird im Rahmen der Erörterung vielfach als eine rein fiskalisch motivierte, dem allgemeinen Strafrecht fremde und nicht mehr zeitgemäße Wohltat verunglimpft, welche zudem keine Verankerung im Grundgesetz hat. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass die Einhaltung des **deutschen Steuerrechts als hochkompliziertes Regelungswerk** die Steuerpflichtigen vor eine tägliche Herausforderung stellt.

Es muss deutlich zwischen dem Steuerpflichtigen, der aufgrund der Komplexität des Steuerrechts versehentlich Fehler begeht, und dem vorsätzlich taktierenden Steuerhinterzieher unterschieden werden. Gerade die letzte Änderung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz in 2011 hat gezeigt, dass es in dieser Hinsicht zu Verzerrungen in der Praxis kommen kann, die eine Vielzahl von redlichen Steuerpflichtigen – vom Gesetzgeber unbeabsichtigt - massiv treffen.

Ist die erneute Verschärfung oder gar Abschaffung der Selbstanzeige vor diesem Hintergrund wirklich der gerechte und zielführende Hebel, um Steuerkriminalität zu bekämpfen?

5 Positionen des DStV

Mit den folgenden aufgeführten 5 Positionen appelliert der DStV an die maßgeblichen Vertreter der Politik, statt eine unverhältnismäßige Verschlechterung der Situation für viele unbescholtene Steuerpflichtige zu erwägen, beherzt die aktuellen Brandherde in der Praxis zu beseitigen. Ziel sollte es dabei sein, das seit über 100 Jahren bewährte Institut der strafbefreienden Selbstanzeige als notwendigen sowie sachgerechten Ausgleich zur Komplexität des Steuerrechts zu erhalten.

- Keine Vertiefung der Kriminalisierung von Unternehmern sowie Finanzbeamten bei den Anmeldesteuern! 4

- Kollision mit BVerfG- sowie BGH-Rechtsprechung vermeiden! 6

- Die Mär von der Wohltat „Selbstanzeige“ 7

- Weiterentwicklung der zielgenauen Maßnahmen auf internationaler Ebene statt neuer innerstaatlicher Drangsalierung! 8

- Fiskalische Funktion der Selbstanzeige nicht unterschätzen! 9

Keine Vertiefung der Kriminalisierung von Unternehmern sowie Finanzbeamten bei den Anmeldesteuern!

Bereits die letzte Änderung des Instituts der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz in 2011 hat für etliche Unternehmer zu einer hohen Rechtsunsicherheit im Steuerverfahren geführt. Der tiefe Eingriff in das über Jahrzehnte geltende System der Selbstanzeige führt in dem Bereich der Anmeldesteuern zur unangemessenen Kriminalisierung der Bürger. Durch die generelle Abschaffung der sog. „Teilselbstanzeige“ ist ein gerade im Rahmen der Umsatzbesteuerung ausgleichendes Element weggebrochen. Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Beraterschaft müssen seit der Änderung in diesem Bereich latent die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens befürchten. Den Umsatzsteuer-Voranmeldungen liegen unzählige einzelne Sachverhalte zu Grunde, die in der Buchhaltung laufend verarbeitet werden und deren Richtigkeit gerade bei einem monatlichen Voranmeldungszeitraum in der Kürze der Zeit nur schwer prüfbar ist.

Folgendes Beispiel zeigt die prekäre Situation auf:

Das Unternehmen von A erlebt einen plötzlichen Aufschwung. A gibt angesichts der hohen Arbeitsauslastung versehentlich eine fehlerhafte Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat 05/2013 fristgerecht ab. Die zutreffende Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat 06/2013 reicht A statt an dem gesetzlich vorgesehenen Abgabetermin, dem 10.7.2013, verspätet am 11.7.2013 ein, da er den Termin schlicht übersehen hat. Den Fehler in der Voranmeldung 05/2013 korrigiert A durch die Abgabe einer berichtigten Anmeldung am 15.7.2013.

Seit jeher hat der Unternehmer A objektiv sowohl mit der fehlerhaften Umsatzsteuer-Voranmeldung 05/2013 als auch mit der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung 06/2013 jeweils eine Steuerhinterziehung begangen. Problematisch waren in der Praxis schon immer die Feststellung des für die Steuerhinterziehung erforderlichen Vorsatzes und dessen Abgrenzung zur Fahrlässigkeit.

Früher: Ausgleich durch (Teil-)Selbstanzeige

Die ehemals geltende Möglichkeit der sog. „Teilselbstanzeige“ schützte den Unternehmer A in dieser Konstellation vor der Einleitung eines Strafverfahrens. A musste – unabhängig von der auch im allgemeinen Strafrecht stets schwierig zu klärenden Vorsatz-Frage - nicht mit einer Strafverfolgung rechnen. Durch die Anerkennung der Teilselbstanzeige stellten sowohl die berichtigte Voranmeldung für 05/2013 als auch die verspätet Abgegebene für 06/2013 jeweils eine wirksame, zur Strafbefreiung führende (Teil-)Selbstanzeige dar.

Heute: Eskalation durch Vollständigkeitsgebot

Als Reaktion auf den Beschluss des Bundesgerichtshofes (BGH) vom 20.5.2010 (Az.: 1 StR 577/09) hat der Gesetzgeber durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz die Teilselbstanzeige durch die Einführung des sog. „Vollständigkeitsgebots“ abgeschafft. Eine Selbstanzeige führt danach nur noch dann zur Strafbefreiung, wenn der Täter zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die fehlerhaften Angaben berichtigt oder ergänzt.

In dem vorgenannten Beispiel ist für Unternehmer A nach dem Vollständigkeitsgebot keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr möglich. Die um einen Tag verspätet abgegebene Umsatzsteuer-Voranmeldung 06/2013 stellt zwar eine Selbstanzeige dar. Sie führt jedoch nicht zur Strafbefreiung,

da A zeitgleich die Berichtigung für 05/2013 (sowie sämtliche fehlerhafte Angaben aus den Vormonaten sowie Vorjahren) hätte abgeben müssen.

Der Steuerpflichtige hat in einer solchen Konstellation die Strafverfolgung zu fürchten, obwohl ihm die Verwirklichung der Steuerhinterziehung vielleicht noch nicht einmal bewusst war.

Neuerdings: Zu begrüßende Ansätze

Die obersten Finanzbehörden haben zwar in 2012 den ersten richtigen Schritt versucht. Mit der Änderung einer Verwaltungsrichtlinie (Nr. 132 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren 2013 – AStBV) wird die heikle Situation bei den Anmeldesteuern abgemildert. So sollen beispielsweise berichtigte oder verspätet abgegebene Steueranmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die BuStra (Buß- und Strafsachenstelle) weitergeleitet werden.

Dennoch ist mit dieser Verwaltungsanweisung nur wenig gewonnen. Neben dem Umstand, dass die in der Verwaltungsanweisung verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe weitere praktische Fragen aufwerfen, ist noch gravierender, dass die **Staatsanwaltschaften sowie Strafgerichte** durch diese Dienstanweisung **nicht** gebunden sind.

So sieht sich auch der Finanzbeamte der Gefahr der Strafverfolgung ausgesetzt. Unterrichtet er die BuStra nicht, könnte er sich einer Strafreitelung im Amt schuldig machen. Diese missliche Lage erkennt auch die Verwaltung: Sie weist darauf ausdrücklich in ihrer Dienstanweisung zur Durchführung von Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich (Nr. 5.5.3 DA-FamBuStra) hin.

Daher plädiert der DStV dafür, dass die Selbstanzeige weder abgeschafft wird noch ihre Hürden angehoben werden, ohne dass nicht gleichfalls gesetzliche und damit rechtssichere Ausnahmen für den Bereich der Anmeldesteuern eingeführt werden.

- Entfällt die Selbstanzeige gänzlich, gäbe es keine Grundlage mehr für die grundsätzlich zu begrüßenden Erleichterungen für Anmeldesteuern durch die AStBV.
- Würde die Selbstanzeige beispielsweise durch eine Reduzierung des Hinterziehungsbetrags, der zum Ausschluss der Straffreiheit führt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO), verschärft, führt dies zu einer noch höheren Belastung der Unternehmerschaft bei den Anmeldesteuern. Bereits der derzeitige Grenzbetrag von 50.000 Euro ist bei der Umsatzbesteuerung von mittelständischen Unternehmen schnell erreicht. Angesichts des Kompensationsverbots ist bei der Umsatzbesteuerung im Rahmen der Voranmeldungen nicht der zu zahlende Betrag (nach Abzug der Vorsteuer), also nicht der tatsächliche Steuerschaden maßgeblich, sondern allein der Nominalbetrag der Umsatzsteuer, der durch die Ausgangsumsätze entsteht.

Kollision mit BVerfG- sowie BGH-Rechtsprechung vermeiden!

Verkannt wird in der aktuellen Diskussion zudem, dass die Selbstanzeige innerhalb des **Spannungsfelds zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren** einen entscheidenden Ausgleich zu den weitreichenden Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei ihrer Besteuerung schafft. Sie dient damit dem im allgemeinen Strafrecht geltenden **„nemo tenetur“-Grundsatz**, wonach niemand sich selbst belasten muss.

In diesem Sinne macht sich auch der **BGH** das Institut der Selbstanzeige in seiner Argumentation zu nutze. Nach dem BGH-Beschluss vom 17.3.2009 (Az.: 1 StR 479/08) besteht für den Steuerpflichtigen auch dann eine Pflicht zur Berichtigung einer fehlerhaft abgegebenen Steuererklärung oder Voranmeldung, wenn er vorher bereits eine Steuerhinterziehung verwirklicht hat. Dass der Steuerpflichtige sich mit der Berichtigung selbst belastet, soll der weitreichenden Pflicht nicht entgegen stehen. Wörtlich führt der BGH als Begründung aus:

„... Dies gilt auch für die Berichtigungspflicht nach vorangegangenem sanktionsbewehrtem Fehlverhalten. Denn durch eine Selbstanzeige kann der Steuerpflichtige regelmäßig Straf- bzw. Sanktionsfreiheit erlangen. Er befindet sich dann nicht in einer unauflösbaren Konfliktlage, die im Hinblick auf den Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“ der steuerrechtlichen Berichtigungspflicht entgegenstehen könnte. ...“

Auch das **Bundesverfassungsgericht** zog schon in seinem Kammerbeschluss vom 21.4.1988 (Az.: 2 BvR 330/88) die Selbstanzeige als Rechtfertigung für die Pflicht zur wahrheitsgemäßen Auskunft im Steuerverfahren heran, selbst wenn dadurch Straftaten aufgedeckt werden. Da heißt es:

„... Im Hinblick auf die gleichmäßige Erfassung aller Steuerpflichtigen und der Notwendigkeit von Steuereinnahmen des Staates ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen... zur wahrheitsgemäßen Auskunft im Steuerverfahren, auch wenn hierdurch Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten aufgedeckt werden, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; insbesondere liegt unter Berücksichtigung der möglichen Strafbefreiung bei Selbstanzeige ... kein Verstoß gegen den durch Art. 2 Abs. 1 GG gewährten Schutz vor staatlichem Zwang zur Selbstbezeichnung vor. ...“

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung plädiert der DStV dafür, die Hürden für die Selbstanzeige nicht noch weiter zu erhöhen bzw. das Institut nicht abzuschaffen.

- Eine Verschärfung der Selbstanzeige würde den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit weiter aushöhlen, da so die Straffreiheit kaum mehr erreichbar wäre, die Berichtigungs- sowie Auskunftspflichten aber weiterhin ihren Umfang behielten.
- Im Falle der Abschaffung der Selbstanzeige müsste zeitgleich die ab dann geltende Reichweite der Berichtigungs- sowie Auskunftspflichten gesetzlich geregelt werden.

Die Mär von der Wohltat „Selbstanzeige“

Nicht nur angesichts der vorangehend aufgezeigten Komplikationen in der Praxis bei den Anmelde-
steuern ist die Behauptung, dass die Selbstanzeige eine „Wohltat“ ist, überholt. Die Luft für die
Steuerstraftäter ist seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erheblich dünner geworden, da die Er-
langung der Straffreiheit immer schwieriger geworden ist. Sowohl in tatsächlicher als auch in recht-
licher Hinsicht ist die Strafbefreiung inzwischen von Unwägbarkeiten abhängig, weshalb die Selbst-
anzeige von ihren Kritikern nicht mehr als Bestandteil einer „Hinterziehungsstrategie“ deklariert
werden kann.

So ist beispielsweise der Zeitpunkt für die Möglichkeit einer noch strafbefreienden Selbstanzeige
deutlich nach vorne verlagert worden, warum der Ausschluss der Straffreiheit für den Steuer-
pflichtigen sehr überraschend eintreten kann. Während früher der Ausschluss der Straffreiheit erst bei
Erscheinen des Prüfers eintrat, ist seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz unter anderem schon die
Bekanntgabe der schriftlichen Anordnung einer Betriebsprüfung maßgeblich (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a)
AO).

Aber auch das Erscheinen des Finanzbeamten zur steuerlichen Prüfung ist heute noch ein Aus-
schlussgrund für die Straffreiheit (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 c) AO). In Kombination mit inzwischen vermehrt
zum Einsatz kommenden Prüfverfahren tritt auch bei diesem Ausschlussgrund der Verlust der Straf-
freiheit immer häufiger überraschend ein. Das weite Verständnis des Begriffs der sog. „steuerlichen
Prüfung“ umfasst unter anderem die Umsatzsteuer-Nachschau, die Lohnsteuer-Nachschau, die dies-
jährig durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz eingeführt wurde, sowie die Vorfeld-
ermittlungen der Steuerfahndung. In diesen Prüfungen erscheinen die Prüfer ohne vorherige An-
kündigung und unabhängig von einer Außenprüfung, die vorher durch einen Verwaltungsakt anzu-
ordnen ist.

Jedoch nicht nur der „Überraschungsmoment“ dieser Prüfungsinstrumente erschwert den Steuerstraf-
tätern die Verheimlichung ihrer Tat. Ungeklärt ist unter Berücksichtigung des Beschlusses des BGH
vom 20.5.2010 (Az.: 1 StR 577/09) der sachliche sowie zeitliche Umfang der Sperrwirkung, die das
Erscheinen des Prüfers auslöst. Nach dem BGH dürfte sich der Verlust der Straffreiheit - über den
Prüfungsgegenstand hinaus - auch auf Tatvorwürfe erstrecken, die weitere Besteuerungszeiträume
hinsichtlich derselben Steuerart bei identischen Einkunftsquellen betreffen.

**Gerade mit Blick auf die seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz bestehenden praktischen Hürden
sowie rechtlichen Fragen und die der Finanzverwaltung zustehenden Prüfungsinstrumente sieht der
DStV kein Bedürfnis für eine weitere Verschärfung der Selbstanzeige.**

Weiterentwicklung der zielgenauen Maßnahmen auf internationaler Ebene statt neuer innerstaatlicher Drangsalierung!

Die konsequente Bekämpfung der Steuerkriminalität ist zur Durchsetzung der verfassungsrechtlich geforderten Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Steuerpflichtigen außerordentlich zu befürworten. Die in den letzten Jahren diesbezüglich angegangenen gesetzgeberischen Maßnahmen auf nationaler sowie internationaler Ebene sind daher sehr zu begrüßen.

Wie es die Bundesregierung in ihrer Antwort auf die Kleine Anfrage der Fraktion DIE LINKE vom 24.6.2013 (vgl. BT-Drs. 17/14071, Antwort zu Frage 4) ausführt, dürfte die strafrechtliche Abschreckungswirkung der Strafbarkeit der Steuerhinterziehung entscheidend von der Höhe des Entdeckungsrisikos abhängen. Diese Annahme wird insbesondere durch den Anstieg der Anzahl der Selbstanzeigen seit dem vermehrten Ankauf von „Steuerdaten-CD's“ bestätigt. Da der Ankauf dieser Daten allerdings rechtlich höchst umstritten ist, sollte diese Vorgehensweise nicht das maßgebliche Mittel zur Durchsetzung des Steueranspruchs sein.

Die Verschärfung der Selbstanzeige oder ihre Abschaffung hätten hingegen keine Auswirkungen auf die Erhöhung des Entdeckungsrisikos. Nach den Änderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ist eine Selbstanzeige gerade dann ausgeschlossen, wenn die Straftat entdeckt ist. Die von der Politik angedachten Vorhaben wären daher für die Eindämmung der Steuerhinterziehung nicht zielführend. Die mangelnde Effektivität stünde in keinem angemessenen Verhältnis zu den vorangehend aufgezeigten Kollateralschäden im Bereich der Anmeldesteuern.

Deutlich sinnvoller ist es, die Steuerkriminalität dort anzugreifen, wo sie am meisten grassiert: Der Staat kann nur Herr der Flucht in Steueroasen sowie deren Verheimlichung gegenüber dem deutschen Fiskus werden, indem er den Druck auf die Steuerstraftäter durch einen flächendeckenden Informationsaustausch anhebt.

Bevor weitere innerstaatliche Verschärfungen im Bereich der Selbstanzeige erwogen werden, sollte daher zunächst beobachtet werden, ob die jüngst angestoßenen, unzähligen Initiativen von staatlicher und privater Seite sowie deren notwendige Weiterentwicklung erfolgreich sind:

- Automatischer oder spontaner Informationsaustausch nach dem EU-Amtshilfegesetz;
- Informationsaustausch nach dem EU-Beitreibungsgesetz;
- Informationsaustausch nach der EU-Zinsrichtlinie/Zinsinformationsverordnung;
- Sog. „Gruppenersuchen“ nach dem Schweizer Steueramtshilfegesetz;
- Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Reihe von Staaten nach dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch für Besteuerungszwecke;
- Austausch nach dem Abkommen mit den USA zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten;
- G 20-Fahrplan zur Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs;
- die von Finanzinstituten freiwillig eingeführte „Weißgeldstrategie“.

Der DStV spricht sich im Kampf gegen die Steuerkriminalität vor diesem Hintergrund für eine weitere Intensivierung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen sowie für eine fokussierte Weiterentwicklung der vorhandenen Instrumente aus.

Fiskalische Funktion der Selbstanzeige nicht unterschätzen!

Die Selbstanzeige hat nach wie vor bei der Erschließung von bisher unentdeckt gebliebenen Steuerquellen nicht ihre Bedeutung verloren. Mit dem Anstieg der Selbstanzeigen sprudeln die zusätzlichen Steuereinnahmen. Das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen gibt beispielsweise bekannt, dass mit insgesamt 9.941 Selbstanzeigen seit Frühjahr 2010 rund 500 Mio. Euro Mehreinnahmen erzielt werden konnten (Stand: September 2013). Im Massenverfahren ist die Finanzverwaltung aus personellen und organisatorischen Gründen weiterhin auf die Kooperation deliktischer Steuerpflichtiger angewiesen. Insofern konterkariert die strafbefreiende Selbstanzeige den Kampf gegen die Steuerhinterziehung nicht, sondern unterstützt selbigen. Unter diese Prämisse sollten sämtliche Reformbemühungen gestellt werden, um dem über 100 Jahre bewährten Rechtsinstitut nicht seine Wirksamkeit zu nehmen.

Der DStV regt an, dass vor einer Verschärfung oder Abschaffung der Selbstanzeige zunächst die Wirkung der Verschärfungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Rahmen der Steuerstrafsachenstatistik - wie mit den Ländern ab Berichtszeitraum 2012 vereinbart – beobachtet sowie bewertet werden.

Über den Deutschen Steuerberaterverband e.V.

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 15 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.