



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme
der Bundesrechtsanwaltskammer
zur möglichen Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige bei
Steuerhinterziehung

erarbeitet durch den

Ausschuss Steuerrecht der Bundesrechtsanwaltskammer

Mitglieder:

RAuN Wolfgang **Arens**

RA Dr. Joachim **Borggräfe**

RA Peter **Buhmann**

RA Dr. Uwe **Clausen**

RAin Alexandra **Mack**

RA Dr. Klaus **Otto**

RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

Juli 2010

BRAK-Stellungnahme-Nr. 13/2010

Verteiler:

Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages
Bundesministerium der Finanzen
Finanzminister/Senatoren der Länder
Bundesministerium der Justiz
Landesjustizminister/Justizsenatoren der Länder
Präsident des Bundesfinanzhofs
Bundesnotarkammer
Bundessteuerberaterkammer
Bundesverband der Freien Berufe
Deutscher Richterbund
Rechtsanwaltskammern
Deutscher Anwaltverein
Steuerberaterverband
Wirtschaftsprüferkammer
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
Deutsche Steuer-Gewerkschaft

In der Diskussion steht die Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) in Fällen vorsätzlicher Steuerhinterziehung (§ 370 AO). Wenn nicht fiskalische Gründe gegen die Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige sprechen, muss nach Ansicht der Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) bei der Behandlung des Themas zwischen der Steuerhinterziehung mit direktem Vorsatz und der Steuerhinterziehung mit Eventualvorsatz (bedingter Vorsatz) unterschieden werden. Bei einer (lediglich) bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung muss die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige aufrechterhalten bleiben.

Im Einzelnen:

1. Ein Steuerpflichtiger, der durch Einreichung unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen nebst dazugehörigen Anlagen den Straftatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt und dabei mit direktem Vorsatz handelt, macht absichtlich (dolus directus 1. Grades) oder wissentlich (dolus directus 2. Grades) unrichtige oder unvollständige Angaben. Typisch für ein Handeln mit direktem Vorsatz sind die Nichterklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus im Ausland befindlichen Depots, die Nichterklärung von sogenannten schwarzen Betriebseinnahmen, die Verwendung von fingierten Eingangsrechnungen zum Zwecke der Verbuchung von Betriebsausgaben und Vorsteuern, die Verfälschung von Spendenbescheinigungen zum Zwecke der Erreichung größerer Sonderausgaben. Die Beispiele absichtlichen oder wissentlichen Handelns bei der Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen ließen sich beliebig fortsetzen.
2. Bei Steuerpflichtigen, die den Tatbestand der Steuerhinterziehung in der Begehungsform des direkten Vorsatzes erfüllen, besteht an sich unter strafrechtlichen Gesichtspunkten kein Bedürfnis, eine automatische und zwingende Straffreiheit bei tätiger Reue zu gewähren. Bei Hochverrat (§ 83 a StGB), bei verschiedenen Straftatbeständen der Gefährdung des demokratischen Rechtsstaates (§ 84 Abs. 5, § 85 Abs. 3, § 87 Abs. 3 StGB), bei Straftatbeständen des Landesverrates (§ 98 Abs. 2, § 99 Abs. 3 StGB), bei Bildung krimineller und terroristischer Vereinigungen (§ 129 Abs. 6, § 129 a Abs. 5 StGB), bei Nichtanzeige geplanter Straftaten (§ 139 Abs. 4 StGB), bei

unerlaubtem Entfernen vom Unfallort (§ 142 Abs. 4 StGB), bei der Fälschung von Geld, Wertzeichen, Zahlungskarten, Schecks und Wechseln (§ 149 Abs. 2 und Abs. 3, § 152 a Abs. 5 StGB), bei Meineid, falscher Versicherung an Eides Statt oder falscher uneidlicher Aussage (§ 158 StGB), bei Geldwäsche (§ 261 Abs. 9 StGB), bei Subventionsbetrug (§ 264 Abs. 5 StGB), bei Kapitalanlagebetrug (§ 264 a Abs. 3 Satz 2 StGB), bei Kreditbetrug (§ 265 b Abs. 2 StGB), bei Vorbereitung der Fälschung von amtlichen Ausweisen (§ 275 Abs. 3 StGB), bei wettbewerbsbeschränkenden Absprachen bei Ausschreibungen (§ 298 Abs. 3 StGB), bei Brandstiftung (§ 306 e StGB) und bei anderen gemeingefährlichen Straftaten (§ 314 a, § 320 StGB) und bei Straftaten gegen die Umwelt (§ 330 b StGB) hat es der Gesetzgeber in das Ermessen des Strafgerichtes gestellt, ob von einer Strafe abgesehen wird oder die tätige Reue nur zu einer Strafminderung führt, wie dies generell für alle Straftatbestände in § 46 Abs. 2 StGB vorgesehen ist. Für die Steuerhinterziehung enthält § 371 AO eine zwingende Regelung, weil es auf ein Ermessen des Strafgerichts nicht ankommt.

Es wäre allerdings aus fiskalischen Erwägungen zu prüfen, ob die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige auch bei Steuerpflichtigen, die mit direktem Vorsatz handeln, aufrechterhalten bleibt, damit dem Fiskus durch Selbstanzeige die Sachverhalte zur Steuerverkürzung bekannt werden und er in die Lage versetzt wird, Steuern zu erheben, die er sonst nicht erheben könnte. Bezeichnend ist die Flut von ca. 16.000 Selbstanzeigen aufgrund des Umstandes, dass laut der Presse die Finanzverwaltung in den Besitz einer CD mit 2.000 Datensätzen gekommen ist, auf der Steuerpflichtige mit Depots in Liechtenstein aufgelistet worden sind. Würde es die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige nicht mehr geben, hätten sich wohl nur wenige der 16.000 Steuerpflichtigen selbst angezeigt, weil sie dann automatisch ein Strafverfahren zu befürchten hätten. Bei einer Steuerhinterziehung von mehr als € 1 Mio. im Strafverfolgungszeitraum von fünf oder zehn Jahren wäre eine zu vollstreckende Gefängnisstrafe von mehr als zwei Jahren unausweichlich. Zu einer solchen Strafe aber auch zu geringeren Strafen meldet man sich nicht selbst an.

3. Behält der Gesetzgeber aus fiskalischen Erwägungen die strafbefreiende Selbstanzeige bei einer Steuerhinterziehung in der Begehungsform des direkten Vorsatzes bei, sollte allerdings die Verzinsung der nachzuzahlenden Steuern auf den Zinssatz von 12 % angehoben werden, der auch für Säumniszuschläge gilt.

4. Der Täter einer Steuerhinterziehung handelt nur mit bedingtem Vorsatz, wenn er die Steuerhinterziehung weder anstrebt noch für sicher hält. Er hält sie nur für möglich. Er ist mit dem Eintritt der Steuerverkürzung insoweit einverstanden, als er sie billigend in Kauf nimmt. Der bedingte Vorsatz ist von der bewussten Fahrlässigkeit abzugrenzen. Dabei ist der Täter mit der Steuerverkürzung nicht einverstanden und vertraut deshalb auf ihren Nichteintritt.

Angesichts der Komplexität des Steuerrechts und angesichts des Umstandes, dass in einem dem Finanzamt vorzulegenden Jahresabschluss hunderte oder tausende von Buchungsvorgängen verarbeitet werden, kann sich kein Steuerpflichtiger sicher sein, dass die von ihm eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen, Steuererklärungen und die dazugehörigen Jahresabschlüsse objektiv richtig sind. Ein jeder, der Jahresabschlüsse erstellt, kann bestätigen, dass es in der Praxis keine richtigen Jahresabschlüsse gibt. Selbst wenn Jahresabschlüsse von einem Abschlussprüfer geprüft werden, wird dabei der Grundsatz der Wesentlichkeit beachtet. Unrichtigkeiten, die sich auf die Darstellung des Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich auswirken, müssen nicht aufgegriffen werden (§ 317 Abs. 1 HGB).

Erkennt ein Steuerpflichtiger nach Abgabe von Steuererklärungen nebst Jahresabschlüssen, dass in dem Jahresabschluss oder in den Steuererklärungen ein Fehler enthalten ist, wird er normalerweise diesen Fehler melden, so dass entweder geänderte Steuerbescheide bekannt gegeben werden oder die Fehlersammlung in der nächsten Betriebsprüfung mit verarbeitet wird.

5. Wird die strafbefreiende Selbstanzeige für den Bereich der Steuerhinterziehung in der Begehungsform des bedingten Vorsatzes abgeschafft, müsste jede Fehlermeldung eines Steuerpflichtigen zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens führen. Ein Anfangsverdacht einer bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung liegt vor, weil man davon ausgehen kann, dass es der Steuerpflichtige billigend in Kauf genommen hat, dass die von ihm abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen, Steuererklärungen und Jahresabschlüsse unrichtig sind. Die Hemmschwelle für einen Steuerpflichtigen, berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben oder andere Fehler in eingereichten Steuererklärungen und Jahresabschlüssen zu berichtigen, wird gewaltig angehoben. Niemand will sofort einem Steuerstrafverfahren ausgesetzt sein.

6. Die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige bei einer Steuerhinterziehung in der Begehungsform des bedingten Vorsatzes gehört zum Instrumentarium einer effektiven Steuererhebung. Auf diese Möglichkeit kann nicht verzichtet werden.

Im Übrigen wären auch die Bußgeld- und Strafsachenstellen der Finanzämter heillos überfordert, die Vielzahl von Nachmeldungen und Berichtigungen steuerstrafrechtlich abzuarbeiten.

§ 371 AO muss für die Begehungsform des bedingten Vorsatzes erhalten bleiben.

* * *