
Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partner
Linkstraße 2
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 132
Fax (030) 253 53 900
andreas.richter@pplaw.com

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1458
Fax (030) 2028 2458
b.welling@bdi-online.de

Berlin, den 20.07.2004

11. Berliner Steuergespräch

Steueramnestie

-Tagungsbericht-

Von *Berthold Welling* und *Dr. Andreas Richter**

Im Mittelpunkt des 11. Berliner Steuergesprächs stand die Steueramnestie. Zu der Veranstaltung, die am 10. Mai 2004 im Haus der Deutschen Wirtschaft stattfand, luden diesmal der Berliner Steuergespräche e.V. und der Verein der Richterinnen und Richter am Bundesfinanzhof gemeinsam ein.

Unter der Leitung von *Prof. Dr. Dieter Birk*¹ war das Podium neben den Referenten der einführenden Vorträge *Dr. habil. Heinrich Weber-Grelle*² und *Dr. Michael Streck*³ besetzt mit den *Herren Prof. DDr. Hans Georg Ruppe*⁴, *Prof. Dr. Wolfgang Joecks*⁵ und *RD Wolfgang Lübke*⁶. Ziele des 11. Berliner Steuergesprächs waren eine Einführung in das Strafbefreiungsgesetz – verbunden mit einer Überprüfung seiner Verfassungsmäßigkeit – sowie ein Einblick in den Umgang mit der Steueramnestie, sowohl aus Sicht der rechtsanwaltlichen Praxis als auch aus der Perspektive der Finanzverwaltung.

Zu Beginn der Veranstaltung erläuterte *Prof. Birk* den rund 300 Teilnehmern in Kürze die Konzeption des Strafbefreiungserklärungsgesetzes. Seit dem 01.01.2004 bestehe für Steuerpflichtige, denen für die Veranlagungszeiträume zwischen dem 01.01.1993 und dem 31.12.2002 Steuerverkürzungen angelastet werden könnten, die Möglichkeit, von der Steueramnestie zu profitieren. Als Ergebnis der Abgabe einer Amnestieerklärung verbunden mit der fristgerechten Zahlung des pauschalen Abgeltungsbetrages

Berliner Steuergespräche e.V., eingetragen im Vereinsregister beim Amtsgericht Charlottenburg unter VR 22430 Nz; als gemeinnützig anerkannt gemäß der vorläufigen Bescheinigung des Finanzamts für Körperschaften I vom 28. April 2003.

Vorstand: Prof. Dr. Dieter Birk (Vors.), Präsident des FG Berlin a.D. Prof. Dr. Herbert Bullmann, Richter am BFH Michael Wendt.

Vorsitzende des Beirats: Richter des BVerfG Rudolf Mellinghoff, MinDirig Gert Müller-Gatermann.
Geschäftsführer: RA Dr. Andreas Richter M.A. LL.M., RA Berthold Welling.

Kontoverbindung: HypoVereinsbank, Kontonummer: 2485990, BLZ: 700 202 70.

Internet:
www.steuergespraech.de

würden für den Steuerpflichtigen die zwei Wirkungen der Amnestie eintreten: Abgeltung der noch bestehenden Ansprüche auf Zahlung hinterzogener Steuern sowie Strafbefreiung. Bedingt durch das Wesen von Amnestien, die ein grundsätzlich missbilligenswertes Verhalten nachträglich von den negativen Konsequenzen freistellten, habe auch die Steueramnestie durch das Strafbefreiungserklärungsgesetz einen engen Geltungszeitraum. Dieser erstreckt sich vom 01.01.2004 bis zum 31.04.2005, wobei bis zum 31.12.2004 ein Abgeltungsbetrag von 25% zu zahlen sei, im Weiteren 35%. Eines der Hauptziele, die der Gesetzgeber mit der Amnestie verfolge, sei die Kompensation der Steuerausfälle, verursacht durch Hinterziehungen in der Vergangenheit. Geplant seien Mehreinnahmen in Höhe von 5 Mrd. EURO. Indessen bleibe der Erfolg bislang weit hinter den Erwartungen zurück. Berichtet werde, dass lediglich 600 abgegebene Erklärungen vorlägen, die Einnahmen in Höhe von 76 Millionen EURO zur Folge hätten.

I. Verfassungsmäßigkeit der Steueramnestie

Im Anschluss an die Vorstellung des Strafbefreiungserklärungsgesetzes sowie der Ziele der Steueramnestie folgte der einführende Vortrag von *Herrn Richter am BFH Dr. habil Heinrich Weber-Grellet*. Unter der Überschrift „Zur Verfassungsmäßigkeit der Steueramnestie“ referierte er zunächst allgemein zu den Anforderungen, die an eine Amnestie zu stellen sind, um anschließend anhand der herausgearbeiteten Kriterien die Steueramnestie auf den Prüfstand zu stellen. Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (Strafbefreiungserklärungsgesetz – StraBEG) sei Teil des am 23. Dezember 2003 beschlossenen Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit. Neben der Steueramnestie beinhalte das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit Änderungen von Vorschriften der AO und des Finanzverwaltungsgesetzes.

Berthold Welling ist Rechtsanwalt und in der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie tätig; Dr. Andreas Richter ist Rechtsanwalt in der Kanzlei P+P Pöllath und Partner, Berlin und Lehrbeauftragter an der Universität St. Gallen. Beide sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

¹ Herr Prof. Dr. Dieter Birk ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

² Herr Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet ist Richter am Bundesfinanzhof in München sowie Privatdozent an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster.

³ Herr Dr. Michael Streck ist Partner der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm Olgemöller & Olbing in Köln.

⁴ Herr Prof. DDr. Hans Georg Ruppe ist Vorstand des Institutes für Finanzrecht an der Universität Graz und Mitglied des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs in Wien.

⁵ Herr Prof. Dr. Wolfgang Joecks ist Inhaber des Lehrstuhls für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Universität Greifswald.

⁶ Herr RD Wolfgang Lübke ist Leiter einer der Steuerfahndungsstellen und Ständiger Vertreter des Vorstehers am Finanzamt für Fahndung und Strafsachen Berlin.

Diese Änderungen würden jedoch erst im Nachgang der Steueramnestie in Kraft treten, also nach Ablauf des Zeitraumes, der für die Abgabe der Amnestieerklärung zur Verfügung stehe, und eröffne den Finanzbehörden in einem größeren Umfang als bisher Ermittlungsmöglichkeiten zu steuererheblichen Sachverhalten. Die Abgabe der Amnestieerklärung richte sich nicht allein nach dem Wortlaut des StraBEG. Von Relevanz seien darüber hinaus der amtliche Vordruck zur Amnestieerklärung und das Merkblatt des BMF.

In der Geschichte der Bundesrepublik habe es bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt drei Amnestien gegeben, wobei die letzte, 1998, in Bezug auf Kapitaleinkünfte den Weg in die Steuerehrlichkeit eröffnet hätte. Ausgehend von der These, dass Amnestien in einem funktionierenden Rechtsstaat grundsätzlich nicht nötig seien, stellte *Weber-Grellet* fest, dass an ihre Verfassungsmäßigkeit besonders hohe Anforderungen zu stellen seien. Dies spiegele sich an der umfangreichen Zahl der verfassungsrechtlichen Maßstäbe wider, an denen die Amnestie zu messen sei, sowie an dem Erfordernis der doppelten Rechtfertigung einer Amnestie. Voraussetzungen seien das Vorliegen einer korrekturbedürftigen Rechtslage und die Vornahme der erforderlichen Korrekturen durch den Gesetzgeber. Fehlt eine oder fehlen beide der letztgenannten Voraussetzungen, sei die Amnestie unzulässig.

Verfassungsrechtliche Maßstäbe setzten Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Demokratieprinzip, die Grundsätze von Indemnität und Immunität, das Legalitätsprinzip, Art. 106 GG, der die Verteilung des Steueraufkommens regelt, und das Rechtsstaatsprinzip mit seinen Ausprägungen genereller Vollzug der Gesetze, Verhältnismäßigkeit, Vertrauensschutz und Verlässlichkeit der Rechtsordnung.

Anschließend nahm *Weber-Grellet* zu der von ihm geforderten doppelten Rechtfertigung der Amnestie Stellung. Es bestehe kein Zweifel, dass die Rechtslage korrekturbedürftig gewesen sei. Diese Beurteilung sei zwingend, wenn man berücksichtige, in welcher Höhe bisher Steuerausfälle zu verzeichnen sind. Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft hätten geschätzte Mindereinnahmen von 72 Mrd. EURO zur Folge, die unbesteuerter Verlagerung von Einkommen und Kapital ins Ausland 18 Mrd. EURO und bei der Umsatzsteuer werde angenommen, dass es zum Umsatzsteuerbetrug in einer Größenordnung von 17-20 Mrd. EURO komme. Erschwerend kämen Ermittlungs- und Vollzugsdefizite hinzu. Von Seiten des Gesetzgebers wurden Maßnahmen getroffen,

um diesem Missstand zu begegnen. Dazu seien beispielsweise die ab Mai 2005 verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden, der Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung von Schwarzarbeit und der damit im Zusammenhang stehenden Steuerhinterziehung sowie Änderungen im EStG und UStG zu zählen. *Weber-Grellet* erachtete diese Änderungen als ausreichend, um zur Korrektur der aufgezeigten Defizite beizutragen.

Dennoch sei die Frage zu stellen, ob die ausgebliebene Einführung einer Zinsabgeltungssteuer Einfluss auf die Verfassungsmäßigkeit der Amnestieregelung habe. Zunächst habe der Gesetzgeber vorgesehen, im Zusammenhang mit der geplanten und anschließend umgesetzten Steueramnestie eine Zinsabgeltungssteuer einzuführen. Letztlich sei dieses Vorhaben jedoch nicht umgesetzt worden. Die fehlende Umsetzung dieses Vorhabens habe jedoch nicht die Unzulässigkeit der Amnestie zur Folge.

Vielmehr sei die Steueramnestie als verfassungsrechtlich unbedenklich zu beurteilen. Bedenke man, dass auch bei einer Selbstanzeige Straffreiheit gewährt werde, müsse dies auch im Rahmen der Amnestie vertretbar sein. Den Abschlag auf die regulär zu zahlenden Steuern sowie die Erstreckung der Amnestie über die Kapitalerträge hinaus auf alle Erträge sah der Referent als gerechtfertigt an, da der Gesetzgeber gezwungen gewesen sei, gewisse Anreize zu schaffen, damit die Steuerpflichtigen von der Amnestie Gebrauch machen und ihr zum Erfolg verhelfen.

In seinem Fazit stufte *Weber-Grellet* die Steueramnestie als verfassungsgemäß ein, äußerte jedoch Bedenken, ob die gewünschten fiskalischen Erfolge erzielt würden. Das Absehen von der Einführung der Zinsabgeltungssteuer mache sich gerade in diesem Zusammenhang bemerkbar.

II. Die Steueramnestie in der Praxis

Im Anschluss gab *Herr Dr. Streck* in einem sehr anschaulichen Vortrag Einblicke zum Umgang mit der Steueramnestie in der Praxis. Ob durch die Amnestie die gewünschten Einnahmen in Höhe von 5Mrd. EURO erzielt werden könnten, sei derzeit noch nicht abzusehen. Die bisherigen Erklärungen stammten nach seiner Ansicht zu einem erheblichen Teil aus Selbstanzeigen, die im vergangenen Jahr nicht mehr abgegeben worden seien. Zum Teil würden den Abgabewilligen gegenwärtig noch Ertragnisaufstel-

lungen fehlen. Im Laufe des Jahres sei jedoch mit einer Zunahme der Erklärungen zu rechnen.

Seiner Ansicht nach bestehe die Aufgabe der rechtsberatenden Berufe derzeit darin, ihren Mandanten die Möglichkeiten, welche die Amnestie biete, vor Augen zu führen, hauptsächlich aber ihnen Ängste vor dem Umgang der Finanzbehörden im Hinblick auf die umfangreichen Informationen zu nehmen. Hierbei stünden insbesondere Berater vor einem Problem. Solange die Beratung lediglich abstrakt bliebe, ergäben sich keinerlei Probleme. Konkretisiere sich die Beratung jedoch auf einen bereinigungsbedürftigen Sachverhalt des Mandanten, müsse dies in der Abgabe der Amnestieerklärung münden. In Kenntnis der Steuerhinterziehung dürfe der Berater das Mandat nicht weiter bearbeiten.

Anschließend ging *Streck* auf einzelne Fragestellungen der Amnestie ein. Als besonders praxisrelevant bezeichnete er die genaue Bestimmung, ob ein Sachverhalt mit Sperrwirkung vorliege, in dem die Abgabe der Amnestieerklärung folglich ausgeschlossen sei. Hier ließe sich ein Verhaltensmuster der Finanzverwaltung erkennen, nachdem die Vorschriften des StraBEG in der Praxis scheinbar großzügig ausgelegt würden. Ermittlungstätigkeiten der Steuerfahndung und die drohende Entdeckung der Hinterziehungen würden nicht als Tatentdeckung gelten, sperrten demzufolge auch die Abgabe der Erklärung nicht. Problematisch sei hingegen die Betriebsprüfungspraxis der Finanzbehörden, insbesondere in mittelständischen Unternehmen. Bedingt durch Häufigkeit und zeitliche Abfolge sei es Steuerpflichtigen deswegen teilweise unmöglich, eine Amnestieerklärung abzugeben. Es fehle ein entsprechendes Zeitfenster. Abgesehen von den Problemfällen trete die Sperrwirkung sicher bei Abgabe einer eigenen Erklärung oder Selbstanzeige ein. In allen anderen Fällen sei eine Sperrung nicht unbedingt anzunehmen.

Schließlich erläuterte der Referent typische Lebenssachverhalte, in denen es in der Vergangenheit zu Steuerverkürzungen gekommen ist. Relevant seien insbesondere Schenkungsfälle, Umsatzsteuer-Karusselle sowie Einkunftsquellen, die im Ausland belegen sind.

Von besonderer Wichtigkeit ist nach Ansicht von *Streck* zudem, dass eine wirksame Amnestieerklärung die Begehung einer der im Gesetz enumerativ aufgeführten Steuer-

straftaten oder -ordnungswidrigkeiten voraussetze. Für die Beratungspraxis bedeute dies grundsätzlich eine Abkehr vom gewohnten Argumentationsmuster. Während in allen anderen Sachverhalten zu begründen sei, dass eine solche Tat gerade nicht begangen worden sei, müsse hier das Gegenteil bewiesen werden. Allerdings deute sich an, dass die Möglichkeiten und der Wille der Finanzverwaltung, das Nichtvorliegen einer vorausgesetzten Tat zu ermitteln, wohl gering seien. Im Übrigen stelle ein Geständnis das wohl wirkungsvollste Beweismittel dar.

Problematisch seien zudem die Bestimmung des zuständigen Finanzamtes bei Personengesellschaften, da hier das Merkblatt vom Gesetz abweicht, die Behandlung von Stiftungssachverhalten, die Bemessungsgrundlage bei Hinterziehung von Spekulationsgewinnen oder der Weg für Bilanzkorrekturen infolge einer Bereinigung von Gewinnverlagerungen.

Im Ergebnis beurteilte *Streck* die Steueramnestie durchweg positiv.

III. Diskussion

Herr Prof. Birk dankte den Referenten und wandte sich mit der Frage an *Herrn Ruppe*, warum die in Österreich geplante Amnestie nicht umgesetzt worden sei. *Ruppe* stellte dar, dass es vor der geplanten bereits zwei Amnestien gegeben habe: 1983 und 1993. Im Zusammenhang mit dem Pauschalabgabengesetz sei für 2005 eine Amnestie, vergleichbar der deutschen, in der Diskussion gewesen. Bei Zahlung von 40% der vor 2002 hinterzogenen Steuern sollte Straffreiheit und steuerliche Abgeltungswirkung eintreten; im Unterschied zu Deutschland unter Wahrung der Anonymität der Hinterziehenden. Als Folge starker Kritik, insbesondere wegen verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte und aus politischer Sicht, wurde von der Amnestie abgesehen.

Joecks nahm anschließend zu der Frage Stellung, wann vom Vorliegen einer amnestierbaren Vortat ausgegangen werden könne. Infrage stehe der Umgang der Finanzverwaltung mit den sog. „Zweifelsfällen“, in denen nicht sicher geklärt und z.T. klärbar sei, ob eine der amnestierbaren Taten vorliege. Er kam zu dem Ergebnis, dass der Grundsatz „in dubio pro reo“ zumindest für die steuerliche Abgeltungswirkung der Amnestie keine Anwendung finden könne; eine Ansicht, der auch die Finanzverwaltung folge. Mithin reiche nach seiner Ansicht ein Geständnis des Erklärenden; die Finanz-

verwaltung würde, auch aus praktischen Erwägungen mit Blick auf die dünne Personaldecke, wohl kaum den Beweis antreten, dass keine Hinterziehungstat vorliege. Der wirtschaftliche Erfolg der Amnestie für den Staat hänge von verschiedenen Faktoren ab: Zum einen, wie hoch der Hinterziehende die Entdeckungsgefahr für die Zukunft einschätze und zum anderen, inwieweit die steuerlichen Wirkungen der Bereinigungen in der Zukunft planbar seien. Hierzu bedürfe es verlässlicher Angaben über künftige steuerliche Rahmenbedingungen.

Tenor der Aussage von *Lübke* ist, dass sich Steuerpflichtige, die eine Amnestieerklärung abgeben, sicher sein könnten, dass ihre Daten nicht über das gesetzlich vorgesehene Maß hinaus bekannt würden. Die Verwendungsbeschränkungen würden von den Finanzbehörden sehr ernst genommen, zumal die Weitergabe der Daten als Bruch des Steuergeheimnisses zu werten sei. Darüber hinaus sei bislang eine ständig steigende Zahl abgegebener Erklärungen zu verzeichnen. In diesem Zusammenhang empfahl er Steuerunehrlichen ausdrücklich, von der Möglichkeit der Amnestie Gebrauch zu machen. Nach Ablauf des Zeitfensters für die Abgabe werde die Finanzverwaltung mit Hilfe der dann zur Verfügung stehenden erweiterten Möglichkeiten verstärkt ermitteln.

Ruppe bekräftigte seine Ansicht, dass die Steueramnestie auch ohne die Einführung der Zinsabgeltungsbesteuerung erfolgreich sein könne.

Auf die Frage, wie sich die Abgabe der Erklärung in anonymisierter Form auf die Amnestie ausgewirkt hätte, äußert *Weber-Grellet* die Vermutung, dass wegen der psychologischen Wirkung ein größerer Erfolg zu erwarten gewesen wäre. *Joecks* gab zu bedenken, dass sich der Gesetzgeber in diesem Fall auf Kapitalerträge hätte beschränken müssen.

Streck übte nochmals scharfe Kritik an der fehlenden Zinsabgeltungssteuer und erfuhr in der weiteren Diskussion die Zustimmung der Teilnehmer. Außerdem seien die erweiterten Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden bei der Belegenheit von Vermögen im Ausland wenig wirksam. Wenngleich in Europa die Verfolgung von Hinterziehungstaten effektiver würde, sei die Bildung von Steueroasen im außereuropäischen Ausland verbunden mit der Verlagerung des Vermögens zu erwarten.

Aus den Reihen der Teilnehmer merkte *Herr Kamps* zur Hinterziehungstat als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Amnestie an, dass Steuerpflichtige auch in Zweifelsfällen eine Amnestieerklärung abgeben sollten. Die strafbefreiende Erklärung stehe nach §10 Abs. 2 StraBEG einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Daraus ergebe sich eine Beweislastumkehr dahingehend, dass der Nachweis des Fehlens einer entsprechenden Vortat durch das Finanzamt zu führen sei.

Auf die Publikumsfrage, zu welchem Zeitpunkt eine Steuerhinterziehung begangen worden sei, erklärte *Streck*, dass Veranlagungssteuern im Zeitpunkt der ersten falschen Veranlagung hinterzogen seien, Erklärungssteuern im Zeitpunkt der ersten falschen Erklärung. Bei Nichtabgabe einer Steuererklärung sei Hinterziehungszeitpunkt derjenige, in dem nach dem normalen Verlauf der Veranlagungstätigkeit die Veranlagung durchgeführt worden wäre, in der Regel nach 3 Jahren. In Übereinstimmung mit *Joecks* kam er zu der Einschätzung, dass die Finanzverwaltung der Amnestie zum Erfolg verhelfen wolle, was sich auch im Merkblatt widerspiegele. Es sei daher zu erwarten, dass in Zweifelsfällen die Entscheidung zugunsten der Amnestie ausfallen werde.

Abschließend bemerkte *Birk*, dass die Finanzverwaltung durch ihr Merkblatt sowie die zu erwartende Praxis teilweise vom Wortlaut des Gesetzes abweichen werde. So seien beispielsweise als Einnahmen aus Spekulationsgewinnen nicht der Erlös anzusetzen, sondern der Gewinn. Er warf zudem die Frage auf, mit welcher Sicherheit sich die Finanzverwaltung an diese Vorgaben halten würde und stellte fest, dass Gerichte durch eine vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Praxis jedenfalls nicht gebunden seien. Hinsichtlich der Problematik, ob der Gewinn oder der Erlös anzusetzen sei, erläuterte *Lübke*, dass es darauf im konkreten Fall nicht ankäme. Die Finanzverwaltung prüfe die Angaben grundsätzlich nicht und den Steuerpflichtigen träfe keine Pflicht, den Lebenssachverhalt derart detailliert darzustellen. Im Übrigen warb er abschließend nochmals für Vertrauen in die Finanzverwaltung, die bestrebt sei, der Amnestie zum Erfolg zu verhelfen. *Joecks* bestätigte zuletzt die Ansicht von *Birk*, nach der ein Abweichen der Verwaltung vom Gesetzeswortlaut aus Billigkeitsgründen rechtlich nicht abgesichert sei.

Insgesamt zeichneten alle Podiumsgäste ein grundsätzlich positives Bild der Steueramnestie. Obwohl die abgegebenen Erklärungen und die bisher erzielten Einnahmen

hinter den Erwartungen zurück bleiben, gehen Finanzverwaltung und die rechtsberatende Praxis übereinstimmend von einem Anstieg im weiteren Jahresverlauf aus.

Im Anschluss an die Podiumsdiskussion wurden bei einem kleinen Imbiss die vielschichtigen Fragen zur Amnestieregelung vertieft erörtert.

Das 12. Berliner Steuergespräch zum Thema „Alterseinkünftegesetz“ wird am 20. September 2004 im Haus der Deutschen Wirtschaft stattfinden. Weitere Informationen zu dem Berliner Steuergespräche e.V. und seinen Aktivitäten finden sich unter www.steuergespraech.de im Internet.