

Geschäftsführung

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.com

53. Berliner Steuergespräch

„Tax Compliance und Steuerstrafrecht“

Berlin, den 17. November 2014

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Nicht zuletzt auf Grund zahlreicher prominenter Steuerhinterziehungsfälle hat die Bundesregierung einen Gesetzentwurf zur erneuten Verschärfung der Selbstanzeige beschlossen. Die neuen Regelungen sollen zum 1. Januar 2015 in Kraft treten und sehen unter anderem eine Verdopplung der Berichtigungspflicht auf zehn Jahre für einfache Fälle sowie die Halbierung des maximalen Hinterziehungsbetrags, bis zu dem noch eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich sein soll, auf 25.000 Euro vor. Ab einem Hinterziehungsbetrag von 25.000 Euro soll nur bei gleichzeitiger Zahlung eines erhöhten Strafzuschlags von der Strafverfolgung abgesehen werden.

Das an sich schon komplexe Steuerrecht und die verbesserten Prüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung führen zu einer wachsenden Verantwortung im Bereich der vorbeugenden Tax-Compliance in den Unternehmen. Die Erfüllung aller steuerlichen Compliance-Anforderungen, verbunden mit der Vermeidung steuerstrafrechtlicher Konsequenzen, stellt die Unternehmen vor stetig wachsende Herausforderungen.

Das 53. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Claus Lambrecht*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, -praxis und -politik über die Wechselwirkung zwischen dem Steuerstrafrecht und der Tax-Compliance in Unternehmen, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Uwe Hellmann*³ und Herrn *Dr. Rainer Spatscheck*⁴ auch Herr *Dr. Christian Kaeser*⁵, Herr *Prof. Dr. Henning Radtke*⁶ sowie Herr *Michael Sell*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Die Bedeutung des Steuerstrafrechts für Unternehmen

1. Die zunehmende Bedeutung der Tax Compliance

Nach *Prof. Hellmann* gebe es zahlreiche Gesichtspunkte, die Tax Compliance immer wichtiger werden lassen. Früher sei Steuerhinterziehung noch als Kavaliersdelikt angesehen worden. Dies habe sich mittlerweile grundlegend geändert, wie die aktuellen Reaktionen der Öffentlichkeit und insbesondere der Medien zeigten.

Auch die Rechtsprechung sei in den vergangenen Jahrzehnten noch täterfreundlich gewesen. Der seit 2008 für das Steuerstrafrecht zuständige erste Strafsenat des BGH habe sich mittlerweile aber auf die Fahnen geschrieben, die Steuerhinterziehung nach den gleichen Maßstäben wie Diebstahl oder Betrug zu beurteilen. Auf den von der Öffentlichkeit und dem BGH erzeugten Druck hin habe der Gesetzgeber die strafrechtlichen Folgen der Steuerhinterziehung erheblich verschärft und ab dem 1.1.2015 werde es gewiss weitere Verschärfungen geben.

Dies rücke Tax Compliance immer stärker in den Fokus der Unternehmen. Die Möglichkeiten, eine fehlerhaft eingereichte Steuererklärung nachträglich mittels einer Strafanzeige zu korrigieren, seien erheblich erschwert worden. Eine Teil-Selbstanzeige sei heute nicht mehr möglich. Entscheide sich der Steuerpflichtige für eine Nacherklärung nach § 153 AO, bestehe das Risiko, dass die Strafsachenstelle oder die Steuerfahndung darin einen begründeten Verdacht auf eine Steuerhinterziehung sehe. In einem solchen Fall genüge nicht mehr die Berichtigung der einzelnen Erklärungen. Vielmehr befinde man sich bereits im Bereich der strafbefreienden Selbstanzeige, die sehr viel strengere Anforderungen an den Steuerpflichtigen stelle als die reine Nacherklärung.

Bei einer einfachen Steuerhinterziehung seien alle Steuerverkürzungen der letzten fünf Jahre und bei einer schweren Steuerhinterziehung der letzten zehn Jahre offenzulegen. Nach der Neuregelung sei vorgesehen, dass die Selbstanzeige zukünftig immer mindestens die letzten zehn Jahre umfassen müsse. Sofern die Verkürzungssumme die Grenze von 50.000 Euro überschreite, sei eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich und man befinde sich im Bereich des § 398a AO. Diese Grenze solle nach dem Gesetzentwurf auf 25.000 Euro abgesenkt werden.

Werde im Rahmen einer Steuerhinterziehung diese Grenze überschritten, so sei neben der Steuernachzahlung und der Zahlung entsprechender Hinterziehungszinsen auch noch ein Aufschlag fällig. Dieser sei bisher mit fünf Prozent noch relativ moderat ausgefallen, solle aber nach dem Entwurf auf zehn, fünfzehn oder zwanzig Prozent, je nach Höhe der Verkürzungssumme, erhöht werden. Insbesondere bei Unternehmen könne

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Claus Lambrecht* ist Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg, Cottbus.

³ *Prof. Dr. Uwe Hellmann* ist Inhaber des Lehrstuhls für Strafrecht, insbesondere Wirtschaftsstrafrecht an der Universität Potsdam.

⁴ *Dr. Rainer Spatscheck* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht und Partner der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, München.

⁵ *Dr. Christian Kaeser* ist Global Head of Tax der Siemens AG, München.

⁶ *Prof. Dr. Henning Radtke* ist Richter am Bundesgerichtshof, Karlsruhe.

⁷ *Michael Sell* ist Leiter der Steuerabteilung im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

dieser Aufschlag sogar mehrfach anfallen, denn für eine unrichtige Steuererklärung seien im Zweifelsfall mehrere Personen verantwortlich. Neben den einzelnen Vorstandsmitgliedern, könnten auch Mitarbeiter aus der Steuerabteilung oder der Finanzbuchhaltung herangezogen werden. Dies könne für die Finanzverwaltung einen Anreiz darstellen, schneller als bisher eine Berichtigung nach § 153 AO abzulehnen und den Vorgang als Steuerhinterziehung einzuordnen.

Für den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung genüge bereits ein Eventualvorsatz. In der Praxis laufe dies darauf hinaus, dass man sich die tatsächliche Sachlage ansehe und daraus die Schlussfolgerung ziehe, ob möglicherweise ein bedingter Steuerhinterziehungsvorsatz vorgelegen habe. Der mit der Nacherklärung betraute Berater müsse die Situation richtig einschätzen und entscheiden, ob die Berichtigung einer einzelnen unrichtigen Angabe bereits ausreichend sei oder ob der Sachverhalt von der Steuerfahndung oder Strafsachenstelle bereits als Steuerhinterziehung betrachtet werde.

2. Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung als Ausschlussgrund

Eine Prüfungsanordnung müsse nach derzeitiger Rechtslage dem Täter zugegangen sein, um die Straffreiheit einer Selbstanzeige zu verhindern. Nicht ausgeschlossen sei die strafbefreiende Selbstanzeige daher, wenn die Prüfungsanordnung, wie üblicherweise bei Betriebsprüfungen, gegenüber dem Unternehmen ergangen sei. Mit dem Gesetzesentwurf solle diese Lücke nun geschlossen werden. Regelmäßig werde der Vorstand eines Unternehmens von einer Prüfungsanordnung gegen das Unternehmen erfahren, zwingend sei dies aber nicht. Dadurch könne nach der Gesetzesänderung die Situation eintreten, dass bereits ein Ausschlussgrund für die Selbstanzeige eingetreten sei, ohne dass der Täter etwas davon wisse.

Es sei fraglich, ob das vom Gesetzgeber anvisierte Ziel tatsächlich erreicht werde. Unterbunden werden solle die sogenannte kalkulierte Selbstanzeige, bei der man erst einmal die Prüfungsanordnung abwarte und sich anschließend überlege, ob man eine Selbstanzeige abgebe. In der Praxis würden allerdings vor dem Ergehen einer Prüfungsanordnung regelmäßig Absprachen terminlicher Art stattfinden. Da diese noch nicht zum Ausschluss der Selbstanzeige führten, könne man dieselben Überlegungen auch nach der Gesetzesänderung noch anstellen. Der Gesetzgeber kenne diese Situation, so dass der verbleibende Spielraum entweder beabsichtigt sei oder ihm hierzu keine Regelung eingefallen sei.

Auch die Risiken für Unternehmen seien nicht zu unterschätzen. Es liege auf der Hand, dass allein der in der Presse veröffentlichte Verdacht auf Steuerhinterziehungen eines bekannten Unternehmens weitreichende Folgen haben könne.

3. Die Verbandsgeldbuße

Nach § 30 OWiG gebe es die Möglichkeit, gegen Unternehmen eine Verbandsgeldbuße zu verhängen. In Brandenburg sei dies bei den Strafsachenstellen ein bisher noch nicht sehr bekanntes Instrument. Bei der letzten von ihm organisierten Fortbildung der brandenburgischen Steuerfahnder und Strafsachenstellenbeamten habe er noch einmal explizit auf diese Möglichkeit hingewiesen. Vor diesem Hintergrund sei Tax Compliance besonders wichtig. Es gebe zwar noch keine ausdrückliche Regelung dazu, dass eine alle Anforderungen berücksichtigende Struktur und Organisation in einem Unternehmen der Verhängung einer solchen Verbandsgeldbuße entgegenstehe. Habe ein Unterneh-

men aber alles in seiner Macht stehende getan, um Straftaten generell und Steuerhinterziehungen im Besonderen zu verhindern, dann gebe es auch keinen Grund, dieses Unternehmen mit einer Geldbuße zu belasten.

Für die Verhängung der Geldbuße genüge es, dass eine Leitungsperson Pflichten verletzt habe, die das Unternehmen betreffen, oder dass das Unternehmen bereichert werden sollte oder bereichert worden ist. Beides sei bei einer Steuerhinterziehung gegeben. Dennoch müsse es auch einen Grund geben, weshalb ein Unternehmen für seine Leitungspersonen verantwortlich gemacht werde. Habe ein Unternehmen alles in seiner Macht stehende getan, um Pflichtverletzungen zu verhindern, so habe es zumindest eine bessere Position. Im Ordnungswidrigkeitenrecht gelte nicht das Legalitätsprinzip, so dass die Geldbuße nicht verhängt werden müsse.

Insbesondere bei großen Unternehmen sei allerdings auch zu berücksichtigen, dass die Besteuerungsverfahren äußerst kompliziert seien und die Finanzbehörden die Prüfung der eingereichten Steuererklärungen oftmals auf die spätere Betriebsprüfung verlagerten. Dies erhöhe die Gefahr für Unternehmen, denn wenn erst im Rahmen der Betriebsprüfung Fehlbeträge auftauchten, befinde man sich bereits im Risiko der Steuerhinterziehung. Da der Steuerbescheid bereits ergangen sei, habe man in einem solchen Fall nur noch die Möglichkeit, den strafrechtlichen Folgen durch eine Selbstanzeige zu entgehen.

II. Die Notwendigkeit eines Tax Compliance Officer

Nach *Dr. Spatscheck* gebe es inzwischen in fast jedem kleinen und mittelgroßen Unternehmen einen Compliance Officer. Der Tax Compliance Officer sei dagegen noch sehr selten anzutreffen. Wenn man aber betrachtet, was Tax Compliance bedeute und welche Aufgaben sie habe, dann werde sich dies bald ändern. Momentan werde Tax Compliance weitestgehend von den Steuerabteilungen mit erledigt. In größeren Unternehmen sei es nur eine Frage der Zeit, bis es auch einen selbständigen Tax Compliance Officer gebe, der sicherstelle, dass die Gesetze eingehalten werden und entsprechende Prüfungsprozesse geschaffen und eingehalten werden.

1. Der Begriff Tax Compliance

Tax Compliance stehe im Mittelpunkt von drei verschiedenen Ausrichtungen eines Unternehmens. Ein Unternehmen müsse sicherstellen, dass ein effektiver Steuervollzug im Sinne der Gesetze und im Sinne der Finanzverwaltung stattfinde. Daneben seien von einem Unternehmen aber auch die Corporate Governance und das Tax Risk Management zu beachten. Für die Tax Compliance ergäben sich daraus verschiedene Themen, die im Alltag sichergestellt werden müssten.

Eines dieser Themen sei die Steueroptimierung. Jedes Unternehmen müsse seine Steuerlast im Rahmen des rechtlich und ethisch Erlaubten minimieren. Für viele Unternehmen stelle es eine Neuerung dar, dass nicht mehr zwingend die steueroptimalste Gestaltung gewählt werden könne. Auch bestimmte ethische Grundsätze der Staatsfinanzierung seien zu berücksichtigen.

Interne Informationssysteme seien zu errichten. Diese seien insbesondere in großen Unternehmen besonders wichtig um sicherzustellen, dass in der Steuererklärung die richtigen Zahlen verwendet würden. Bei einem Unternehmen werde wie bei jedem anderen Steuerpflichtigen letztlich alles in einer in die Steuererklärung einzutragenden

Zahl zusammengeführt. Sicherzustellen, wie diese Zahl ermittelt wurde, sei ein Teil der Tax Compliance. Auch steuerliche Haftungsrisiken seien zu minimieren. Dies lasse sich insbesondere durch die Beschreibung, Einrichtung und Aufrechterhaltung von Prozessen gewährleisten.

Ein steuerstrafrechtliches Fehlverhalten im Unternehmen sei zu vermeiden. Es sei eines der schwierigsten Probleme für Unternehmen, wenn dennoch ein Fehlverhalten festgestellt werde. Hier sei es besonders wichtig, für solche Fälle ein internes System zu entwickeln.

Für Unternehmen sei es aufwendig, Steuerstreitverfahren vorzubereiten und zu führen. Hierfür werde in den Steuerabteilungen Personal benötigt, das ausschließlich solche Großverfahren hausintern betreut, die Zahlen zusammenstellt, auf die Eingaben der Finanzverwaltung reagiert und die notwendigen Schriftsätze vorbereitet.

Auch das Handling von Steuerfahndungsmaßnahmen sei ein wichtiges Thema. Häufig seien Unternehmen überfordert, wenn zum ersten Mal die Steuerfahndung im Unternehmen erscheine und eine Durchsuchung durchführen wolle. Wichtig sei auch in dieser Situation, die Geheimhaltung steuerlicher Daten sicherzustellen.

Eine tägliche Rolle bei der Tax Compliance spielten die Anzeigepflichten. Ein Unternehmen sei verpflichtet, Steuererklärungen vorzubereiten und einzureichen. Es sei aufwendig, die laufenden Erklärungspflichten überhaupt einzuhalten. Dies beginne mit den internen Prozessen, die aufzustellen, einzuhalten und zu überprüfen seien. Bei der Umsatzsteuererklärung müsse man beispielsweise innerhalb eines Prozesses genau überprüfen, woher die einzelnen Zahlen stammen, wie sie verarbeitet wurden und wer jeweils für die Erfassung und die Beurteilung der Zahlen zuständig sei. Werde dieses Problem nicht bereits am Anfang angegangen, beispielsweise bei der zutreffenden Buchung einer Eingangsrechnung, dann ergebe sich am Ende der Zahlenweitergabe kaum noch die Möglichkeit, eine unzutreffend eingebuchte Rechnung zu korrigieren.

2. Das Problem der Selbstveranlagung

Die Fälle, in denen der Steuerpflichtige sich selbstveranlagen müsse, würden in Zukunft weiter zunehmen. In Bayern würden in den nächsten fünf bis zehn Jahren 25% der Veranlagungssachbearbeiter in den Ruhestand gehen. Die Konsequenz daraus sei, dass der Steuerpflichtige im Wege des sogenannten Selbstveranlagungsverfahrens seine Einkommensteuererklärung über den Computer zu Hause eingabe und diese eins-zu-eins in die Steuerveranlagung umgesetzt werde.

Bei den Unternehmen gebe es dieses Verfahren schon seit längerer Zeit im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahreserklärungen. Damit werde den Unternehmen eine große Last aufgebürdet, denn diese müssten die relevanten Zahlen nicht nur ermitteln und erklären, sondern sich auch selbst steuerlich veranlagen. Dies sei nicht mehr nur eine Mitwirkungspflicht, sondern vielmehr eine Vorausgehenspflicht. Auf dem Weg von der Zahlenermittlung ganz zu Beginn über die steuerliche Beurteilung bis hin zur Eintragung in die Steuererklärung könnte es viele Fehlerquellen geben.

Ein großes Problem sei, wie man mit rechtlichen Zweifelsfällen umzugehen habe. Wenn es beispielsweise eine Kommentarmeinung eines Hochschullehrers gebe, die in einem bestimmten Lebenssachverhalt zu einer geringeren Steuerschuld komme als die Ansicht der Finanzverwaltung in ihren Richtlinien, dann würde jeder vernünftig denkende

Mensch dieser Ansicht folgen wollen. Der Steuerpflichtige könnte im Rahmen der Steuererklärung seiner rechtlichen Subsumtionsfreiheit Ausdruck verleihen und sich dieser Einschätzung anschließen. Daraufhin könnte allerdings bereits ein steuerrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet werden.

Der BGH entscheide in ständiger Rechtsprechung, dass ein Steuerpflichtiger, der sich einer anderen Rechtsansicht als derjenigen der Rechtsprechung oder der Finanzverwaltung anschließe, dies im Rahmen seiner Steuererklärung kenntlich machen müsse. Der Steuerpflichtige müsse den Sachverhalt dem Finanzamt prüffähig zur Verfügung stellen, damit die Finanzämter von sich aus in der Lage seien, die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsansicht auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Das sich bloße Anschließen einer an sich positiven Ansicht berge per se das Risiko eines Ermittlungsverfahrens in sich, denn beim Finanzamt komme nur eine Zahl an, und diese lasse nicht erkennen, wie sie zustande gekommen sei. Dieses Problem werde in der Praxis häufig übersehen.

Besonders schwierig gestalte sich der Umgang mit diesem Problem im Rahmen einer elektronischen Steuererklärung. Hier könne man immer nur eine Zahl und keine abweichenden Ansichten oder gar ganze Sachverhalte eintragen. Um dem Finanzbeamten die Prüfung zu ermöglichen, müsse man demzufolge wie früher auf einen klassischen Brief zurückgreifen und in diesem dem Finanzamt die Tatsachen darstellen. Von Mandanten sei in solchen Fällen oftmals die Befürchtung zu hören, dass, wenn dem Finanzbeamten der komplette Sachverhalt geschildert werde, dieser ggf. eine höhere Steuer festsetzen werde. Diese Reaktion müsse aber gerade zu der Feststellung führen, man befinde sich im Bereich der Steuerhinterziehung, wenn der Sachverhalt nicht offen gelegt werde. Wenn man der Meinung sei, die eigene Rechtsansicht sei korrekt, dann könne man sich anschließend beim Finanzgericht darüber streiten. Dieser Streit müsse aber mit klarem Sachverhalt und offenen Karten geführt werden.

3. Berichtigungserklärung oder Selbstanzeige?

§ 153 AO verpflichte denjenigen, der feststelle, dass bei der Abgabe einer Steuererklärung ein Fehler unterlaufen sei, dies unverzüglich dem Finanzamt anzuzeigen und die Erklärung zu berichtigen. Wer für die steuerliche Erklärungspflicht des Unternehmens verantwortlich sei und nachträglich eine fehlerhafte Erklärung entdecke, sei verpflichtet, diese zu berichtigen. Werde keine Berichtigungserklärung nach § 153 AO abgegeben, so mache sich der nachträgliche Entdecker wegen Steuerhinterziehung strafbar. Habe dagegen jemand von Anfang an bewusst eine falsche Steuererklärung abgegeben, so habe derjenige sich bereits der Steuerhinterziehung strafbar gemacht und müsse folglich die falsche Erklärung auch nicht mehr korrigieren.

Kämen jetzt in einem Unternehmen alte und neue Geschäftsführer zusammen und hätten sich die alten aufgrund einer mit dolus eventualis falsch abgegebenen Steuererklärung bereits der Steuerhinterziehung strafbar gemacht, so müssten die neuen Geschäftsführer eine Berichtigungserklärung abgeben, um sich nicht auch selbst strafbar zu machen. Damit würden die neuen Geschäftsführer allerdings auch unmittelbar die alten Geschäftsführer beschuldigen. Dies könne zu schwierigen Konfliktsituationen führen.

Die Grenzen zwischen Berichtigungserklärung und Selbstanzeige seien fließend. Es sei für einen Berater schwierig, bereits im Vorfeld zu wissen, ob ein Sachverhalt von der Steuerfahndung als vorsätzliche Steuerhinterziehung eingeordnet werde. Häufig versuche die Finanzverwaltung, eine Berichtigungserklärung als Selbstanzeige einzustufen,

um auf diesem Weg noch an die derzeitigen zusätzlichen 5% zu gelangen. Hier zeige sich erneut die Wichtigkeit der Tax Compliance. Könnte man nachweisen, in der Vergangenheit alles richtig gemacht zu haben, so befinde man sich im Bereich des § 153 AO. Fehle ein solcher Nachweis, befinde man sich dagegen im Bereich der Selbstanzeige. Mit dieser könne man von der tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Tat entweder straffrei werden oder im Bereich der Verfahrenseinstellung zu einem Ende gelangen.

Es sei nicht selbstverständlich, dass es das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige gebe. Die steuerpolitische Zielrichtung der Selbstanzeige sei es, dass der Staat bisher ihm gegenüber verheimlichte Steuerquellen erschließen könne. Es werde damit ein Anreiz geschaffen, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Letztlich sei es aber auch zum Teil eine Notwehrreaktion, denn der Staat sei gar nicht in der Lage, alle diese Fälle in einem ordentlichen Ermittlungsverfahren zu erörtern.

Die Steuerhinterziehung sei ein Delikt mit materieller Versuchsstruktur, da bereits die Gefährdung der Steuerinteressen strafbar sei. Im Strafrecht gebe es die allgemeinen Prinzipien des Rücktritts vom Versuch durch die tätige Reue und den Täter-Opfer-Ausgleich. Im Steuerstrafrecht gebe es noch das besondere Prinzip der steuerlichen Mitwirkungspflicht. Anders als beispielsweise beim Betrug sei der Steuerhinterzieher verpflichtet, bei der steuerlichen Veranlagung mitzuwirken. Insbesondere bei Dauer Sachverhalten könne der Steuerhinterzieher, wenn er steuerehrlich werden möchte, dieser Pflicht nur durch die Selbstanzeige entkommen. Andernfalls würde eine plötzlich zutreffende steuerliche Erklärung automatisch eine Anzeige für die Vergangenheit darstellen. Die Selbstanzeige sei daher die einzige Möglichkeit für den Betroffenen, in den Bereich der Steuerehrlichkeit zurückzukommen.

Durch die Presse werde derzeit ein wenig vorgegaukelt, dass durch die Möglichkeit der Selbstanzeige auch mehr Steuerhinterziehungen stattfänden. Dem sei aber nicht so. Die Selbstanzeige führe zu keiner einzigen zusätzlichen Straftat. Motivation zur Steuerhinterziehung sei möglicherweise die Nichtakzeptanz der steuerlichen Belastung oder ein geringes Entdeckungsrisiko, aber nicht die Möglichkeit der Selbstanzeige.

4. Die Verschärfung der Selbstanzeige

Im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes habe der Gesetzgeber schon einmal versucht, die Regelungen für die Selbstanzeige zu verschärfen. Die Begründung dafür sei aber nicht gewesen, dass die Steuern für Schulen und Straßen benötigt würden. Vielmehr habe man versucht, zum Schutz vor Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung die Selbstanzeige einzuschränken. In der Praxis habe das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz zu vielen Problemen geführt. Insbesondere seien Fragen dazu aufgeworfen worden, wer zu welchem Zeitpunkt noch eine wirksame Selbstanzeige abgeben könne oder was alles in einem Berichtigungsverbund mit erklärt werden müsse.

Grund für die erneute Verschärfung zum 01.01.2015 seien die vielen prominenten Selbstanzeigen. Dies habe eine dynamische Entwicklung in Gang gesetzt, die in den jetzt vorliegenden Gesetzentwurf gemündet sei.

Zukünftig seien nach dem Regierungsentwurf die letzten zehn Kalenderjahre auch in einfachen Fällen nachzuerklären. Nicht umgesetzt worden sei ein Vorschlag, die strafrechtliche Verjährung generell auf zehn Jahre heraufzusetzen. In der Praxis werden kaum einem Steuerhinterzieher die notwendigen Unterlagen der letzten zehn Jahre vor-

liegen, so dass es unweigerlich zu Schätzungen kommen müsse. Komme die Finanzverwaltung aufgrund einer höheren Schätzung zu einem anderen Ergebnis, sei die Selbstanzeige zumindest für das betreffende Jahr nicht wirksam. Gegebenenfalls sei die Selbstanzeige sogar insgesamt nicht wirksam.

Neu eingeführt werden solle ebenfalls eine Anlaufhemmung von zehn Jahren für Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Nicht-EU- und Nicht-EFTA-Staaten, die nicht am automatisierten Auskunftsverfahren teilnehmen. In diesen Fällen gebe es dann die steuerliche Anlaufhemmung von zehn Jahren plus die normale steuerliche Festsetzungsverjährung von zehn Jahren im Hinterziehungsfall. Insgesamt seien daher zwanzig Jahre nachzuerklären. Möglicherweise komme dann noch einmal eine Ablaufhemmung aufgrund eines Einspruchsverfahrens oder ähnlichem hinzu. Für diese Zeiträume gebe es wahrscheinlich nicht einmal mehr Steuerbescheide bei den Finanzämtern, die dann geändert werden könnten. Diese seien entweder bereits ins Archiv gelangt oder sogar vernichtet. Gelten sollen die Neuregelungen ab dem 31.12.2014. Die Finanzverwaltung habe daher die Gelegenheit, ab jetzt die Steuerbescheide entsprechend lange aufzuheben, um zukünftig in der Lage zu sein, eine Änderung vorzunehmen.

Sichergestellt werde zukünftig, dass die Anordnung einer Umsatzsteuer- oder Lohnsteuer-Nachschaue eine Sperrwirkung entfalte. Hier habe es in der Vergangenheit Unsicherheiten gegeben.

In der Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot bei der Frage der Sperrwirkung einer Außenprüfung solle es auch eine Verbesserung geben. Zukünftig solle eine Außenprüfung nur noch insoweit eine Selbstanzeige sperren, als sie in Bezug auf die Steuerart und den Steuerveranlagungszeitraum angeordnet sei. Bei der Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Voranmeldung habe es bisher das Problem gegeben, dass wiederholte Änderungen letztlich dazu führten, dass die Finanzverwaltung die erste Änderung als Selbstanzeige und die darauf folgenden Änderungen als unwirksame Selbstanzeigen angesehen habe. Die Konsequenz sei gewesen, dass eine mehrfache Änderung von Voranmeldungen nicht zur Strafbefreiung führen konnte. Zukünftig solle nun die Teilselbstanzeige für einzelne Voranmeldezeiträume möglich sein. Zudem gebe es keinen Strafzuschlag für die Umsatzsteuer-Voranmeldung und auch die Zinszahlung sei nicht mehr Voraussetzung für die Strafbefreiung.

Derzeit sei es möglich, eine strafbefreiende Selbstanzeige bis zu einem Hinterziehungsvolumen von 50.000 Euro abzugeben. Alles darüber hinaus Gehende führe nicht mehr zur Strafbefreiung. Stattdessen werde dem Täter das Recht eingeräumt, gegen die Zahlung einer Auflage von fünf Prozent eine garantierte Einstellung des Ermittlungsverfahrens herbeizuführen. Diese Schwelle werde nun auf 25.000 Euro herabgesetzt. Die Fälle im unteren Bereich, also zwischen 25.000 und 50.000 Euro würden viel häufiger vorkommen als diejenigen im oberen Bereich. Es werde dadurch eine Vervielfachung der betroffenen Fälle geben.

Nach dem Gesetzesentwurf solle jeder an der Tat Beteiligte die 5 Prozent Auflage bezahlen und nicht lediglich der tatsächlich wirtschaftlich Bereicherte. Hilfe nun eine Sekretärin ihrem Chef durch das Erstellen von gefälschten Rechnungen, Steuern mit einem Volumen von fünf Millionen Euro zu hinterziehen, so könne vielleicht der Chef die fünf Millionen hinterzogene Steuern plus die 1 Million Euro Auflage bezahlen, die Sekretärin sei dazu aber regelmäßig nicht in der Lage. Folglich könne die Sekretärin auch nicht die Straffreiheit erlangen, ihr Chef aber schon. Zudem werde der Prozentsatz von derzeit fünf Prozent auf bis zu zwanzig Prozent angehoben.

Die Verlängerung der Verjährung durch die Ablaufhemmung solle für die nach dem 31.12.2014 beginnenden Festsetzungsfristen gelten. Alle anderen Regelungen würden am 1.1.2015 in Kraft treten. Dies bedeute, dass eigentlich die neuen Regelungen auch für den Fall anzuwenden wären, dass eine Selbstanzeige heute abgegeben werde, der Finanzbeamte diese aber erst am 10. Januar bearbeite. Gehe man dagegen vom materiellen Strafrecht aus, so würde nach § 2 Abs. 3 StGB das mildere Strafgesetz zum jeweiligen Zeitpunkt gelten. Es sei zu hoffen, dass der Bundesgerichtshof dies eines Tages so bejahen werde.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete *Prof. Lambrecht* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Der Gesetzentwurf aus der Sicht der Finanzverwaltung

Herr *Sell* erinnerte daran, dass vor rund eineinhalb Jahren jedenfalls im politischen Kontext die Zukunft der Selbstanzeige nicht gesichert schien und in der Medienwelt die Befürworter einer Abschaffung der Selbstanzeige ganz erheblich im Vorlauf waren. Nichtsdestotrotz gebe es die Selbstanzeige noch immer und es werde sie auch in Zukunft geben. Er selbst sei ein Anhänger dieses Modells und würde 2019 gerne 100 Jahre Selbstanzeige im Erzberger-Saal des Bundesministeriums der Finanzen feiern, denn die Selbstanzeige sei von Herrn Erzberger⁹ damals auf Reichsebene eingeführt worden.

Es gebe einige gute Gründe für den Erhalt der Selbstanzeige. Insbesondere sei dies das bereits angesprochene Gebot, sich nicht selbst belasten zu müssen und die ansonsten bestehende Unmöglichkeit bei Dauerdelikten, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Die Zahl der Selbstanzeigen habe im Zusammenhang mit dem sanften Druck der Aufdeckung durch die CD-Ankäufe ein Ausmaß erreicht, dass viele nicht für möglich gehalten hätten. Das Strafbefreiungserklärungsgesetz habe Steuerhinterziehern von 2004 bis Anfang 2005 die Möglichkeit einer Steueramnestie geboten, sei aber fiskalisch ein Flop gewesen. Heute wären Steuersünder begeistert von dieser Methode zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit.

Das Modell der Selbstanzeige sei weitaus effektiver als die Abarbeitung aller Fälle der Steuerhinterziehung durch die Justiz. Die Zahl der im Steuerstrafrecht erfahrenen Staatsanwälte in den Schwerpunktbereichsstaatsanwaltschaften sei dafür nicht ausreichend. Dennoch müsse man sich auch der Kritik an der Selbstanzeige dahingehend, dass sie eine Möglichkeit sei, der Bestrafung zu entgehen, stellen. Wenn die Politik die Aufnahme von Willensbildung im Volk sein solle, dann müsse man dieser Kritik auch entgegentreten. Der Volkswille dürfe dabei natürlich nicht unreflektiert aufgenommen werden, denn dieser würde sich wohl bei manchen Straftaten andere Strafen wünschen.

Die Antwort des Gesetzgebers auf diese Kritik sei gewesen, dass die Selbstanzeige zwar beibehalten werden solle, aber unter verschärften Bedingungen. Bei der Selbstanzeige habe es Manipulationen gegeben, indem beispielsweise nur der Zeitraum der strafrechtlichen Verjährung detailliert dargelegt werde und für das darauffolgende Jahr keine Unterlagen mehr auffindbar seien. Dies sei zwar aus der Sicht des Verteidigers und seines Mandanten verständlich, aus der Sicht des damit Befassten auf der Finanz-

⁹ Matthias Erzberger war von 1919-1920 Reichsfinanzminister

verwaltungsseite aber nicht. Der fünfprozentige Zuschlag ab einer Hinterziehungssumme von 50.000 Euro sei kein wirksames Mittel gewesen, um Steuerhinterzieher zur Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu bewegen. Es sei hilfreich, wenn dieser Zuschlag ähnlich wie die Auflage nach § 153a StPO zum Ausdruck bringe, dass dem Unrechtscharakter der Steuerhinterziehung Rechnung getragen werde. Neben der Unterscheidung von Dauerhinterziehungen und zeitlich befristeten Hinterziehungen werde jedenfalls nach der Rechtsprechung der Unrechtsgehalt in einem erheblichen Maße nach der Höhe der Hinterziehungssumme beurteilt. Die nach dem Gesetzentwurf vorgesehene gestaffelte Auflage sei daher eine Pauschalierung dessen, was ansonsten als Auflage nach § 153a StPO verhängt worden wäre.

Die Regelung der zeitlichen Geltung werde von der Finanzverwaltung so verstanden, dass die Neuregelungen nur für Selbstanzeigen gelten sollen, die nach dem 31.12.2014 gestellt werden. Nach der Meistbegünstigungsklausel des § 2 Abs. 3 StGB sei vorgesehen, dass diejenigen Steuerhinterzieher, deren Selbstanzeige noch nicht abschließend bearbeitet sei, die Anwendung der zu dem Zeitpunkt günstigeren Regelung beanspruchen könnten.

Sofern ein Steuerpflichtiger eine andere Rechtsansicht als die Finanzverwaltung oder die Gerichte vertrete, müsse er dies der Finanzverwaltung mitteilen. Ein Fehler in der Steuererklärung begründe für sich genommen noch keinen Vorsatz. Ein Vorsatz verlange mehr als die objektive Unrichtigkeit einer Steuererklärung. Wer sich redlich bemühe und eine ordentliche Tax Compliance habe, der dürfte im Regelfall den Vorsatz ausschließen können. In der Masse der Fälle sei die Gefährdungslage daher kein praktisches, sondern ein theoretisches Problem. Gleichwohl müsste die Abgrenzung zwischen der Selbstanzeige und der Berichtigungserklärung nach § 153 AO etwas schärfer gefasst werden. Das BMF werde zusammen mit den Ländern hierzu eine Verwaltungsanweisung herausgeben. Die nachträgliche Berichtigung sei für sich genommen zunächst keine implizierte Selbstanzeige, sondern eine nachrichtlich gebotene Korrektur. Es müssten daher noch weitere Umstände hinzutreten, um die Berichtigungserklärung in eine Selbstanzeige uminterpretieren zu können.

II. Die Sicht des BGH-Richters

Aus Sicht von *Prof. Radtke* habe die Beratungsebene, wenn sie Unternehmen oder unternehmerisch tätige Einzelpersonen berate, einen völlig anderen Fokus auf das Steuerstrafrecht als der zuständige Strafsenat beim BGH. Jedes Jahr gebe es etwa 100 bis 125 Revisionen in Steuerstrafsachen und davon seien die deutliche Mehrzahl Fälle der Umsatzsteuerhinterziehung. Diese Umsatzsteuerhinterziehungsfälle seien zu einem großen Teil vollständig pathologische Fälle, so dass sie nicht viel mit den typischen Konstellationen in der Beratungspraxis gemein hätten. Auch seien dies nicht die Schwierigkeiten, die sich für ein Unternehmen ergeben könnten, das versuche, seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nachzukommen. Vielmehr habe man es beim BGH mit Konstellationen zu tun, bei denen häufig europaweit die Umsatzsteuerhinterziehung das alleinige Geschäftsmodell sei. Hier würden Unternehmen ausschließlich als sogenannte Missing Trader oder Buffer auftreten. Man könne die unterschiedlichen Artikel, mit denen diese Umsatzsteuerkarusselle betrieben würden, in Wellenbewegungen wahrnehmen. Dies erkläre vielleicht die in der Vergangenheit häufig als rigide empfundene Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH.

In der Mehrzahl der Fälle habe man es beim BGH daher nicht mit dem Problem des bedingten Steuerhinterziehungsvorsatzes zu tun. In den eben geschilderten Steuerstrafsa-

chen würden die darin eingebundenen Akteure ausschließlich das Ziel der Umsatzsteuerhinterziehung verfolgen und zwar möglichst so, dass es am Ende zu einer Ausschüttung komme. Insofern würden diese Fälle auch alle mit *dolus directus* begangen.

Zur Abgrenzung des bedingten Vorsatzes von der bewussten Fahrlässigkeit gebe es zahlreiche Theorien. Im Bereich der Körperverletzungs- und insbesondere der Tötungsdelikte könne man mit dem bedingten Vorsatz relativ gut umgehen, da man regelmäßig vor der Situation stehe, dass der Täter im Moment der Ausführung der Tat nicht äußere, was er gerade denke. Daher müsse man als Strafrechtler oder Strafrechtlerin in diesen Bereichen immer von der objektiven, der tatsächlichen Gefährlichkeit des Geschehens, auf einen möglichen Vorsatz zurückschließen.

Im Bereich des Steuerstrafrechts sei die Abgrenzung schwieriger. Es gebe zwar auch die Form des bedingten Vorsatzes, der auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 370 AO gerichtet sei. Bei diesem gehe es aber nur zu einem Teil um die tatsächlichen Verhältnisse, sondern zusätzlich um die rechtliche Gestaltungsmöglichkeit des möglicherweise steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalts. Dies führe dazu, dass man sich im Bereich der Abgrenzung zum Verbotsirrtum befinde. Die Regelung, je höher der Grad der Gefährlichkeit des Täterhandelns, desto leichter der Schluss auf einen bedingten Vorsatz, lasse sich auf den Bereich des Steuerstrafrechts daher jedenfalls nicht ohne weiteres übertragen. Vielmehr müsse man prüfen, was im konkreten Lebenssachverhalt mit seinen ganz spezifischen steuerrechtlichen Vorgaben die geeigneten Anknüpfungspunkte dafür seien, ob eine gewählte steuerrechtliche Gestaltung und ihre praktische Umsetzung einen Rückschluss auf einen Hinterziehungsvorsatz zulasse oder nicht.

Er könne sich nur an eine einzige Konstellation in den letzten zwei Jahren erinnern, bei der sich die umsatzsteuerrechtliche Frage stelle, ob die gewählte Gestaltung umsatzsteuerrechtlich zulässig sei. In einer solchen Konstellation, wo man bereits auf der umsatzsteuerlichen Ebene intensiv über die steuerliche Zulässigkeit streiten könne, werde man praktisch nie zu einem strafrechtlich bedingten Vorsatz kommen.

Vor diesem Hintergrund sei die Tax Compliance wichtig. Zwar könne er keine Garantie dafür abgeben, dass auf einer der Instanzenebenen die Frage des bedingten Steuerhinterziehungsvorsatzes anders beantwortet werde als er es jetzt getan habe. Dennoch sei es schwer möglich, von der Art der Gestaltung auf einen bedingten Hinterziehungsvorsatz zurückzuschließen, wenn ein Unternehmen so organisiert sei, dass versucht werde, im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren alle steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Das Argument, indem sie Tax Compliance betrieben hätten, hätten sie bereits mit der Möglichkeit der Verfehlung steuerrechtlicher Pflichten gerechnet, sei sicher nicht tragfähig. Es sei typischerweise vielmehr umgekehrt, dass der Nachweis von Strukturen, die eindeutig auf ein Bemühen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schließen lassen, die Grundlage für einen wenigstens bedingten Steuerhinterziehungsvorsatz entziehe.

Die entscheidenden Weichenstellungen würden nicht bei den rein steuerstrafrechtlichen Fragestellungen, sondern regelmäßig im Rahmen der steuerrechtlichen Grundlage getroffen. Diese steuerrechtliche Grundlage mache die Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schwierig, so dass die Strafrechtler dann nur beurteilen müssten, ob die Bemühungen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten ausnahmsweise nicht ausgereicht hätten. Im Steuerstrafrecht werde nur das aufgenommen, was aus der Referenzrechtsordnung komme.

III. Die Sicht der Unternehmen

Nach Ansicht von *Dr. Kaeser* sei die bisherige Diskussion ein wenig an der Konzernrealität vorbeigegangen. Das Beispiel, dass eine Sekretärin dem Chef beim Fälschen der Rechnungen helfe, entspreche nicht der Konzernwirklichkeit. Die Diskussion sei getrieben von dem Standardausgangsfall des Privatmanns mit einem Schweizer Konto. Auch wenn dieser das nicht immer gemacht habe, um Steuern zu hinterziehen, liege in diesem Fall zumindest der *dolus directus* 2. Grades vor, so dass es sich hier um einen klaren Fall der Steuerhinterziehung handle. Gleiches gelte auch für den Handwerker, der schwarz arbeite.

Die Selbstanzeige sei ein persönlicher Strafbefreiungsgrund. Ein solcher setze voraus, dass man sich im kriminellen Bereich bewege, also einen Straftatbestand verwirklicht haben müsse. Die Diskussion, wie wichtig die Selbstanzeige für Mittelständler und Großkonzerne sei, zeige, dass man von einer Vielzahl verwirklichter Straftatbestände bei diesen ausgehe. Ein Rechtsstaat dürfe kein Rechts- und Steuersystem akzeptieren, das offensichtlich zu einem Compliance Problem bei zahlreichen der größten Konzerne führe. Das Problem sei, dass die Steuerhinterziehung eine Brückenvorschrift ins materielle Steuerrecht sei und dieses zu den komplexesten Rechtsbereichen gehöre.

Zum Geldwäschetatbestand habe der BGH ausgeführt, dass dieser teleologisch reduziert werden müsse. Das Strafrecht als Eingriffsrecht setze voraus, dass sich Tathandlungen eindeutig und unmittelbar dem Straftatbestand unterordnen lassen. Der Bürger müsse erkennen können, wann er sich in den strafrechtlichen Bereich hinein bewege. Wenn man das Schweizer Konto außer Acht lasse, seien Rechtsfolgen im Bereich des Steuerrechts häufig nicht so eindeutig und unmittelbar erkennbar.

Die Siemens AG sei ein abschlussgeprüfter Konzern und diskutiere daher alles mit der Betriebsprüfung. Die Steuererklärung werde im Finanzamt nur abgelegt, ohne dass tatsächlich jemand hineinschaue.

Es sei auch ein großer Verdienst von Herrn *Sell* und dessen Einsatz zu verdanken, dass die Selbstanzeige überhaupt erhalten geblieben sei.

Tue ein Unternehmen alles, um die ordnungsgemäße Erfüllung seiner steuerlichen Erklärungspflichten sicher zu stellen, so könne zwar im Einzelfall immer noch ein vorsätzliches Handeln vorliegen, die reinen Arbeitsfehler seien dann aber außen vor. Man könne in einem solchen Fall über eine leichtfertige Steuerverkürzung oder ein Organisationsverschulden reden, aber nicht über eine Steuerhinterziehung. Es gebe Entscheidungen des BGH zu Körperverletzungs- und Tötungsdelikten, in denen dieser festgestellt habe, dass dem Täter der Todeseintritt unerwünscht gewesen sei, obwohl er das Opfer sechs Mal mit einem langen Messer in den Oberkörper gestochen habe. Vor diesem Hintergrund könne man bei der Steuerhinterziehung keinen strengeren Maßstab anlegen. Insgesamt sei die Diskussion etwas befremdlich, denn sie unterstelle, dass die Konzerne ohnehin den Steuerhinterziehungstatbestand verwirklichen würden und deshalb die Selbstanzeige bräuchten.

IV. Steueroasen trocknen aus

Dr. Spatschek stimmte den Vorrednern dahingehend zu, dass die Diskussion um die Selbstanzeige unglücklicherweise ausschließlich vor dem Hintergrund der Auslandskapitalanlage geführt werde. Die Auslandsgeldanlage, die dem deutschen Fiskus nicht

bekannt sei, werde in Kürze der Vergangenheit angehören. Die Schweizer Banken würden sich zunehmend von ihren nicht-compliancefähigen Kunden trennen. Insbesondere die Schweizer Großbanken würden Ende November 2014 keine steuerhinterziehenden Kunden mehr haben wollen, wodurch auch die große Welle von Selbstanzeigen zu Beginn des Jahres 2014 begründet sei. Zudem gelange man verstärkt in den Bereich des automatisierten Informationsaustausches, der dazu führe, dass es demnächst auch keine richtigen Steueroasen mehr geben werde, in denen man seine Geldanlage anonym durchführen könne.

Ein Unternehmen, das über eine ordentliche Tax Compliance verfüge, und sein Bestes tue, könne nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklichen. Es bestehe eine große Wahrscheinlichkeit, dass der BGH dies auch objektiv zutreffend so sehe. Das Problem zeige sich allerdings nicht erst beim BGH, sondern bereits bei der Straf- und Bußgeldstelle vor Ort. Diese reagiere beispielsweise auch bei technischen Verstößen teilweise eigenartig. Bei einem Münchener Unternehmen habe es einen echten Computerfehler gegeben, der zu einer um 45 Mio. Euro zu niedrigen Umsatzsteuererklärung in zwei Jahren geführt habe. Das Unternehmen habe deshalb eine Berichtigungserklärung abgegeben, woraufhin das Finanzamt mit der Begründung, eine so große Summe könne nicht unentdeckt geblieben sein, postwendend ein Ermittlungsverfahren eingeleitet habe. Die zuständige Beamtin habe vorher nicht einmal abschließend geprüft, ob bereits ein begründeter Anfangsverdacht vorliege. Dennoch habe er sechs Monate dafür kämpfen müssen, dass das Verfahren wieder eingestellt werde. Allein der Umstand, dass für ein halbes Jahr ein Ermittlungsverfahren gegen die drei Vorstandsmitglieder geführt wurde, sei für diese eine nicht vom StGB vorgesehene Bestrafung ohne Bewährung gewesen.

V. Die rechtsdogmatische Einordnung der Steuerhinterziehung.

Nach Ansicht von *Prof. Hellmann* bestehe ein großes Problem darin, dass das Steuerstrafrecht nach wie vor als Anhängsel des Steuerrechts verstanden werde. Sowohl die Steuerhinterziehung als auch die Selbstanzeige seien in der AO geregelt, so dass Gesetzesänderungen auch vom Finanzausschuss, und nicht wie das sonstige Strafrecht vom Rechtsausschuss beraten würden. Im Finanzausschuss seien diejenigen, die sich ansonsten mit dem Steuerrecht beschäftigten, der Meinung, man könne auch das Steuerstrafrecht so ausgestalten wie das Steuerrecht, und Dinge, die sich nicht bewährt hätten, wieder ändern.

Im Gegensatz zur Ansicht des 1. Senats des BGH sei der Steuerhinterziehungstatbestand kein Blanketttatbestand. Man befinde sich im Straf- und nicht im Steuerrecht, weshalb man strafrechtliche Prinzipien zur Anwendung bringen müsse. Dies gelte auch und gerade für die Selbstanzeige. Der § 398a AO sei misslungen und lasse sich nicht mit strafrechtlichen oder strafprozessualen Grundsätzen erklären. Zu der Vorgängerregelung habe es noch geheißen, dass es sich dabei um etwas ähnliches wie § 153a StPO, also eine Einstellung des Strafverfahrens gegen eine Geldauflage, handle. Die Regelung des § 398a AO führe dazu, dass eine Einstellung des Verfahrens selbst dann noch in Betracht käme, wenn nach normalen Strafzumessungsregelungen eine vier-, fünf-, sechs- oder siebenjährige Freiheitsstrafe angemessen wäre.

Die Möglichkeit einer Selbstanzeige werde unter anderem auch deshalb benötigt, weil es bei den bereits angesprochenen Dauerdelikten durch ein zukünftig steuerehrliches Verhalten zu der Gefahr komme, dass Steuerstraftaten in der Vergangenheit aufgedeckt würden. Das Problem werde durch § 398a AO nur zum Teil gelöst, da es nur funktionie-

re, wenn der Betroffene den Strafzuschlag zahlen könne. Bei den ansteigenden Beträgen und der Verlängerung der Fristen werde dies zunehmend schwieriger. Es bleibe abzuwarten, wie der BGH mit einer Situation umgehen werde, in der die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit für den Betroffenen nur deshalb ausgeschlossen sei, weil dieser nicht in der Lage sei, den Zuschlag zu bezahlen.

Nach Ansicht von *Prof. Radtke* sei die Selbstanzeige in der Tat ein persönlicher Strafaufhebungsgrund und stehe nicht isoliert da. Es sei daher ein weiser Entschluss des Gesetzgebers gewesen, an der Selbstanzeige als Institut festzuhalten. Im Strafrecht gebe es häufig Konstellationen, in denen die Vollendung der Straftat weit vor der eigentlichen Rechtsgutsverletzung liege. Typischerweise finde man dies beim Versuch, aber auch bei den abstrakten und konkreten Gefährdungsdelikten. Bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO habe man es mit einem solchen Gefährnungsdelikt zu tun. Es komme nicht darauf an, ob es zu einer messbaren Beeinträchtigung des Steueraufkommens gekommen sei. Vielmehr reiche bereits die Gefährdung des Steueraufkommens. Manche Hinterziehungskonstellationen könnten gar nicht anders verstanden werden.

Der Gesetzgeber habe sich im allgemeinen Strafrecht dafür entschieden, beim Versuch durchgängig über den Rücktritt von diesem und bei einer Vielzahl von Delikten mit einer Vorverlagerung der Vollendung vor die Rechtsgutsverletzung über die tätige Reue entweder ganz von Strafe befreit zu werden oder jedenfalls eine Strafmilderung zu erhalten. Es sei daher systematisch konsequent und unter dem Aspekt des Art. 3 GG vielleicht sogar geboten, auch bei einem außerhalb des Strafgesetzbuches geregelten Gefährnungsdelikt eine solche Möglichkeit vorzusehen.

§ 370 AO könne man gar nicht anders verstehen als einen Blanketttatbestand. Von seiner Formulierung her knüpfe er immer daran an, dass aus dem Steuerrecht bestimmte Pflichten resultieren. Was das für Pflichten seien, ergebe sich ausschließlich aus dem jeweiligen Steuergesetz. Das Entscheidende bei der Anwendung des § 370 AO durch die Strafrechtler sei, dass man nicht zu einem Sonderweg bei der Entscheidung der steuerrechtlichen Vorfragen komme. Das schlimmste Szenario wäre, dass eine steuerrechtliche Vorfrage in der Finanzgerichtsbarkeit anders entschieden werde als in der Strafrichterbarkeit. Obwohl dies nach dem Gesetz nicht ausgeschlossen sei, wäre dies dem Steuerbürger, der am Ende vielleicht ein Straftäter sei, kaum verständlich zu machen.

Blanketttatbestände hätten in Bezug auf den Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG ganz spezifische und unvermeidbare Probleme. Das Bundesverfassungsgericht habe Blanketttatbestände aber dennoch für grundsätzlich zulässig erachtet. Die steuerrechtlichen Vorgaben seien im Großen und Ganzen inhaltlich ausreichend klar, auch wenn man im Einzelfall immer darüber streiten könne. Was § 370 AO als verbotenes Verhalten definiere, lasse sich nur unter Heranziehung der steuerrechtlichen Vorgaben der Vorschrift unmittelbar entnehmen. Sofern es Gestaltungsspielräume gebe, müssten diese primär im Steuerrecht beurteilt werden. Die Strafrichter würden wie in anderen Rechtsbereichen die Vorgaben aus der jeweils einschlägigen Rechtsmaterie übernehmen. Das Steuerstrafrecht habe insofern keine absolute Sonderstellung. Auch bei § 266a StGB, dem Nichtabführen von Arbeitnehmerbeiträgen, würde man sich in allen Strafsenaten hinsichtlich der Frage nach der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbereitschaft an der Rechtsprechung des BSG und BAG orientieren. Im Grundsatz würden in all diesen Fällen die Dinge vernünftig gehandhabt.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Nach *Prof. Mellinshoff*¹⁰ sei die Mehrfachberichtigung insbesondere bei den Anmeldesteuern eines der großen Probleme. Von Herrn *Sell* wolle er deshalb gern wissen, ob nach dem vom BMF zu erwartenden Schreiben zu § 153 AO eine solche möglich sei.

Ein weiteres Problem sei bei § 398a AO zu sehen, der sozusagen als Auflage gekennzeichnet werde und Anleihen an § 153a StPO nehme. Wenn die Grenze von 50.000 Euro auf 25.000 Euro immer weiter sinke, sei eine Anknüpfung an die individuelle Schuld nicht mehr gegeben. Hier stelle sich die Frage, ob die Norm überhaupt noch tragbar sei, wenn Auflage und Schuld derart weit auseinanderklafften.

Nach Ansicht von Herrn *Sell* könne es eine mehrfache Berichtigung geben, wenn klar sei, dass es sich um eine Berichtigung handle und sich daraus nicht die überschießende Tendenz einer Selbstanzeige ergebe. Eine Berichtigung müsse alle neu entdeckten Fehler beinhalten. Allerdings habe er dies als Steuerabteilungsleiter nicht allein zu entscheiden. Solche Anweisungen seien Bund-Länder-Anweisungen, so dass sich eine entsprechende Haltung bei der Auslegung auch bei den Ländern manifestieren müsse. Wegen der zahlreichen möglichen Konstellationen bedürfe es einer Konkretisierung der Abgrenzung zwischen Berichtigungserklärung und Selbstanzeige.

Der Zuschlag nach § 398a AO sei ein Ausdruck der Pauschalierung dessen, was die Auflage nach § 153a StPO wäre. Wenn es die strafbefreiende Selbstanzeige nicht gäbe, so würde es jedenfalls generell erst einmal die Möglichkeit der Einstellung gegen eine Auflage nach § 153a StPO geben. Dabei würde auch die Frage der Schuld eine Rolle spielen. Voraussetzung für eine Einstellung gegen Auflage sei eine geringe Schuld, wobei gleichwohl der Schaden hoch sein könne. Bei der Steuerhinterziehung drücke sich der Schaden häufig in der Höhe der hinterzogenen Summe aus, so dass der Zuschlag ein Versuch sei, die Auflage an dieser Stelle fiskalisch zu pauschalieren. Die jetzt vorgesehenen Zuschläge seien in ihrer Höhe angemessen. Die Zahlen seien intensiv zwischen dem BMF und dem BMJV besprochen worden. Es sei klar, dass man mit steigendem Zuschlag immer weiter in den Bereich der zu Recht angesprochenen Fragen gelange. Zuschläge von 50 oder gar 100 Prozent seien daher nicht realistisch.

Aus Sicht von *Prof. Hellmann* gebe es das Problem eines Verstoßes gegen das Schuldprinzip nicht, denn die Einstellung nach § 398a AO enthalte keinerlei Schuldfeststellungen. Es sei auch keine einseitige Festlegung, denn der Betroffene müsse sich darauf einlassen. Es sei aber vorgesehen, dass die Einstellung des Verfahrens nach § 398a AO, selbst wenn die Geldauflage gezahlt worden sei, nicht zu einem Strafklageverbrauch führe. Dabei habe man Fälle vor Augen gehabt, in denen die Nacherklärung nicht vollständig gewesen sei, der Zuschlag aber gezahlt und das Verfahren daraufhin eingestellt worden sei. Bei § 153a StPO sei dies anders. Dort gebe es einen partiellen Strafklageverbrauch. Das Verfahren könne nur wieder aufgegriffen werden, um es unter dem Gesichtspunkt eines Verbrechens im technischen Sinne zu verfolgen.

Werde das Verfahren im Fall des § 398a AO wieder aufgegriffen, zahle der Staat nicht etwa den bereits geleisteten Zuschlag zurück, sondern behalte diesen in jedem Fall. Der Europäische Gerichtshof sei der Meinung, dass Steuerstrafverfahren, die mit harmonisierten Steuern zusammenhängen, auch nach Europäischem Recht, also insbesondere

¹⁰ *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München, und Vorsitzender des wissenschaftlichen Beirats des Berliner Steuergespräche e.V.

auch nach der Europäischen Grundrechtscharta behandelt werden müssten. Die Europäische Grundrechtscharta sehe ein Verbot der Doppelbestrafung vor. Wenn man die Geldauflage als strafähnliche Sanktion sehe, wäre das Verfahren bei bestimmten Steuerarten damit erledigt. Die nationale Regelung, dass der partielle Strafklageverbrauch bei § 398a AO nicht wirken solle, sondern das Verfahren wieder aufgegriffen werden könne, würde damit gegen Europäisches Recht verstoßen.

Nach *Prof. Lüdicke*¹¹ sei die Unternehmensperspektive derzeit durch eine gewisse Verunsicherung geprägt. Man könne nicht einschätzen, mit welchen Maßnahmen man im Unternehmen eine hinreichende Sicherheit dafür schaffen könne, dass die erklärungs-pflichtigen Vorstände und Geschäftsführer sich nicht strafbar machten. Es stelle sich daher die Frage, ob man hier nicht ein gezieltes Maß an Erklärungen, gegebenenfalls gesetzlicher Art, benötige, um wieder zu einer Rechtssicherheit zurückzukommen. In den Fällen der Umsatzsteuerkarusselle, wo Unternehmen gezielt zur Steuerhinterziehung gegründet würden, handle es sich um nicht-abschlussgeprüfte Unternehmen. Man könne daher eine Vermutungsregelung dahingehend schaffen, dass Unternehmen, die über ein Volltestat verfügen und bei denen folglich die unternehmensinternen Risikokontrollsysteme auch Teil der Prüfung des Jahresabschlusses seien, jedenfalls auf der Organisationsebene kein steuerstrafrechtlich relevantes Verhalten an den Tag legten. Dies würde ein hohes Maß an Rechtssicherheit für die Unternehmen schaffen. Erfasst wären dann immer noch diejenigen Einzelfälle, bei denen trotz eines Compliance-Systems rechtswidrige Weisungen erteilt würden.

Nach Ansicht von *Dr. Kaeser* wäre dies eine wunderbare Sache, die aber nicht so schnell realisiert werden dürfte. Die Siemens AG sei abschlussgeprüft und habe permanent ca. 20 Prüfer im Hause, die auch auf alle möglichen Systeme Zugriff hätten. Mit diesen habe man im Bereich der indirekten Steuern, bei der Umsatzsteuer, der Lohnsteuer und auch der Stromsteuer komplette Prozesse durchgesprochen. In so einem Fall, wo das Unternehmen alles offen lege und sich aktiv ein Feedback einhole und bekomme, könne man im nächsten Zyklus nicht den Vorwurf erheben, das System sei nicht ordentlich aufgesetzt.

Im Bereich der direkten Steuern sei die Interessenslage etwas anders. Auch dort würden die Prüfer aber die Systeme kennen und man sei in einer permanenten Diskussion. Zweifelsfragen würden auch direkt besprochen. In Bayern funktioniere dies gut. Aus anderen Bundesländern höre er dagegen von Fällen, wo zur Prüfung gleich der Flügelmann mitgebracht werde. Dies könne mit Sicherheit die Gesprächs- und Einigungs-bereitschaft auf Seiten der Steuerpflichtigen erhöhen. Bei einer Tochtergesellschaft habe man auch schon den Fall gehabt, dass die Steuererklärung von einem externen Steuerberater erstellt und vom Geschäftsführer unterschrieben worden sei und sich am Ende ein Fehler bei den ausländischen anrechenbaren Quellensteuern eingeschlichen habe. Nach Ansicht des Prüfers hätte der Geschäftsführer dies merken müssen. Am Ende sei das Verfahren ohne großen Aufwand eingestellt worden, aber es zeige einen Trend, der zukünftig weiter zunehmen werde.

Nach *Prof. Radtke* sei es nicht ratsam, Sonderregelungen für einzelne Bereiche vorzusehen, weshalb man auch bei der von *Prof. Lüdicke* vorgeschlagenen vorsichtig sein müsse. Es gehe insgesamt um die Frage, wie man im Strafrecht mit Pflichtdelegationen und den dann fortbestehenden Überwachungspflichten umgehe. Dieser Bereich sei

¹¹ *Prof. Dr. Jochen Lüdicke* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner der Kanzlei Freshfields Bruckhaus Deringer, Düsseldorf und Präsident des Bundesverbandes der Steuerberater.

strafrechtlich bisher nicht besonders gut aufgearbeitet. Zum Stichwort Pflichtendelegation bei der Organ- und Vertreterhaftung finde man vergleichsweise wenig. Besser als eine Sonderregelung über das Abschlusstestat im Bereich des Steuerstrafrechts wären abstrakt generelle Regeln, die sich auf alle Strafrechtskonstellationen von Pflichtendelegationen bei Unternehmenstätigkeit erstrecken würden.

*Prof. Drüen*¹² wies auf die Verbindungslinie zwischen dem objektiven und dem subjektiven Tatbestand gerade beim Unternehmenssteuervollzug hin. In vielen Fällen würden Betriebsprüfer Fehler mit Vorsatz gleichsetzen. Es sei wichtig, hier noch einmal die Schwelle der straflosen Berichtigung deutlicher zu machen. Wenn das BMF schon einmal die Verwaltungsregelungen zur Hand nehme, so sollte sie auch die Mitteilungspflichten zur Einleitung von Buß- und Strafgeldverfahren in der Betriebsprüfungsordnung und den gleichlautenden Ländererlassen überarbeiten und hier für eine Entschärfung sorgen. *Prof. Radtke* habe zu Recht darauf hingewiesen, dass die Einrichtung von Tax Compliance Strukturen nicht gegen das Unternehmen verwendet werden dürfe. Bei Kapitaldelikten könne man aus der objektiven Gefährlichkeit einer Tat etwas Subjektives ableiten. Im Steuervollzug gehe es dagegen um eine Pflichtenerfüllung. Wenn man dafür ein System einsetze, dass die Erfüllung dieser Pflichten sicherstellen soll, dann müsse dieser Umstand entlastend wirken und dürfe nicht gegen das Unternehmen gewendet werden.

Herr *Eigenthaler*¹³ wies darauf hin, dass die Deutsche Steuer-Gewerkschaft nicht für die Abschaffung der Selbstanzeige sei. Die Beschäftigten in den Finanzämtern würden grundsätzlich für dieses Institut stehen. Lediglich im oberen Bereich hätte man sich etwas anderes vorstellen können. Die Diskussion um die Selbstanzeige habe aber zwei Effekte ausgelöst. Zum einen sei die Zahl der Selbstanzeigen sprunghaft angestiegen und zum anderen habe ein Bewusstseinswandel in der Bevölkerung stattgefunden. In den wenigsten Fällen der Selbstanzeige liege tatsächlich Reue vor. Vielmehr würden die Betroffenen aus Kalkül und aus Angst vor Entdeckung handeln. Dies sei den Ankäufen der Steuersünder-CD's, dem veränderten Verhalten der Schweizer Banken, aber auch dem von der OECD angestoßenen Prozess zu verdanken. Mit Tax Compliance habe dies aber nicht viel zu tun. In der Vergangenheit habe die Selbstanzeige im gesamten Prozess wie ein Netz gewirkt und die Betroffenen in gewisser Weise indirekt auch begünstigt.

Nach Herrn *Sell* seien die Mehreinnahmen aus den Selbstanzeigen fiskalisch erfreulich. Hinzu komme jedenfalls bei der Masse der gut vorbereiteten Selbstanzeigen ein Entlastungseffekt für die Behörden. Die Selbstanzeigen seien zwar auch zu prüfen, man müsse aber nicht mehr alles komplett neu ermitteln. Die Skepsis hinsichtlich der Auflage sei für ihn nicht nachvollziehbar. Auch bei § 153a StPO könne es die Situation geben, dass jemand einen Betrug begehe und die Auflage nicht bezahlen könne. In einem solchen Fall scheitere eben die Einstellung des Verfahrens. Dies sei an dieser Stelle sozusagen rechtsimmanent.

Dr. Spatscheck wies darauf hin, dass im Falle der Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO der Richter oder der Staatsanwalt die Auflage an der Persönlichkeit und den wirtschaftlichen Möglichkeiten des Täters ausrichte. Genau diese Komponente fehle bei § 398a AO. Es sei ein großes Problem, dass Täter und Teilnehmer gleich behandelt würden. Derjenige, der für sich Steuern hinterziehe, müsse genauso die 20% zahlen wie

¹² *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich Heine Universität Düsseldorf.

¹³ *Thomas Eigenthaler* ist Bundesvorsitzender der Deutschen Steuer-Gewerkschaft, Berlin.

derjenige, der ihm eine kleine Handreichung gebe und keinen Vorteil von der Tat habe. Im Fall des § 153a StPO würde man dem Teilnehmer, der wirtschaftlich nicht über die Möglichkeiten des Täters verfüge, eine deutlich geringere Zahlungsaufgabe zuweisen als dem Haupttäter. Hier könne es auch ein verfassungsrechtliches Problem geben.

Nach Herrn *Sell* sei über diesen Punkt sicherlich noch zu diskutieren. Man könne aber nicht ernsthaft für eine strafbefreiende Selbstanzeige ohne automatischen Zuschlag plädieren. In einem solchen Fall wäre der Betroffene von der Entscheidung des zuständigen Beamten in der Straf- und Bußgeldsachenstelle abhängig, ob und in welcher Höhe ein entsprechender Zuschlag zu zahlen wäre. Es gehe doch gerade um den Automatismus, dass derjenige, der die Voraussetzung erfüllt, den Strafaufhebungsgrund erhalte. Das ganze System basiere auf der Erfüllung entsprechender Regeln und gerade nicht auf der individuellen menschlichen Einschätzung. Dieser Automatismus biete gerade die Chance der Entfernung vom individuellen Fall und der Vermeidung von Gerichtsverfahren.

Nach *Prof. Hellmann* habe die Selbstanzeige nichts mit Reue, sondern mit Opferschutz zu tun und passe deshalb zu den anderen Strafaufhebungsgründen. Man müsse sie nur konsequent durchführen, was derzeit nicht in allen Bereichen der Fall sei.

Prof. Radtke ermunterte noch einmal alle unternehmerisch Tätigen vor dem Hintergrund der von ihm geschilderten Problematik zum *dolus eventualis*, an ihren Anstrengungen im Bereich Tax Compliance festzuhalten. Dies minimiere das Strafbarkeitsrisiko für diejenigen, die ansonsten möglicherweise für die Steuerhinterziehung im Unternehmen individuell verantwortlich wären.

D. 54. Berliner Steuergespräch

Prof. Lambrecht dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 54. Berliner Steuergespräch zum Thema "Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer", das am 9. Februar 2015 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird.
(www.berlinersteuergespraech.de)