

Berlin, im Februar 2011  
Stellungnahme Nr. 9/2011  
[www.anwaltverein.de](http://www.anwaltverein.de)

## **Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins durch die Ausschüsse Strafrecht und Steuerrecht**

**zu dem**

**Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 14.12.2010**

**betreffend ein**

**Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung  
(Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, BT-Drucks. 17/4182)**

Mitglieder des Ausschusses Strafrecht:

RA Dr. Stefan König, Berlin (Vorsitzender)  
RA Dr. h. c. Rüdiger Deckers, Düsseldorf  
RAin Dr. Margarete Gräfin von Galen, Berlin  
RAin Dr. Gina Greeve, Frankfurt am Main  
RA Prof. Dr. Rainer Hamm, Frankfurt am Main  
RA Eberhard Kempf, Frankfurt am Main  
RAin Gül Pinar, Hamburg  
RA Michael Rosenthal, Karlsruhe  
RA Martin Rubbert, Berlin  
RAin Dr. Heide Sandkuhl, Potsdam  
RA Dr. Rainer Spatscheck, München (Berichterstatter)  
RA Dr. Gerson Trüg, Freiburg

zuständig in der DAV-Geschäftsführung:

RAin Tanja Brexl, Berlin

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht:

RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender)  
RA Prof. Dr. Stephan Eilers, Köln  
RA Dr. Dietrich von Elsner, Hannover  
RA Prof. Dr. Gerrit Frotscher, Hamburg  
RA Robert Hörtnagl, München  
RA Dr. Stephan Schauhoff, Bonn  
RA Dr. Egon Schlütter, Köln  
RA Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf  
RA Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht, Freiburg

zuständig in der DAV-Geschäftsführung:

RAin Dr. Ulrike Guckes, Berlin

Verteiler:

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium des Innern
- Bundesministerium der Justiz
  
- Deutscher Bundestag - Vorsitzender des Finanzausschusses, Dr. Volker Wissing, FDP
- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Innenausschusses, Wolfgang Bosbach, CDU/CSU
- Deutscher Bundestag - Vorsitzender des Rechtsausschusses, Siegfried Kauder, CDU/CSU
- Arbeitskreise Recht der im Bundestag vertretenen Parteien
  
- Landesjustizministerien
- Rechts- und Innenausschüsse der Landtage
  
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften
  
- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)
  
- Bundesgerichtshof
- Bundesanwaltschaft
- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Strafrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer
  
- Deutscher Juristentag (Präsident und Generalsekretär)
- Deutscher Notarverein e. V.
- Deutscher Richterbund e. V.
- Deutscher Strafverteidiger e. V., Herr Mirko Roßkamp
- Vorsitzende des Strafrechtsausschusses des KAV, BAV
- Arbeitsgemeinschaft Klimatagung
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband Deutscher Banken (BDB)
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Deutscher Steuerberaterverband (DStBV)
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -
- ver.di Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft – Bereich Recht und Rechtspolitik
- Regionale Strafverteidigervereinigungen
- Organisationsbüro der Strafverteidigervereinigungen und -initiativen
  
- Prof. Dr. Jürgen Wolter, Universität Mannheim
- Prof. Dr. Schöch, LMU München
  
- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorstand des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende des FORUM Junge Anwaltschaft im Deutschen Anwaltverein
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Strafrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführender Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Strafrecht des Deutschen Anwaltvereins
  
- Pressereferat des Deutschen Anwaltvereins
- Redaktion Anwaltsblatt / AnwBl
- Redaktion Börsenzeitung
- Redaktion Die Aktiengesellschaft
- Redaktion Financial Times Deutschland / FTD
- Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung / FAZ
- Redaktion Handelsblatt
- Redaktion JUVE Verlag für juristische Information GmbH
- Redaktion Neue Juristische Wochenschrift / NJW
- Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht / NZG
- Redaktion Neue Zeitschrift für Strafrecht, NSTZ
- Redaktion Strafverteidiger (StV)
- Redaktion Strafverteidiger-Forum (StraFo)
- Redaktion Wertpapiermitteilungen / WM
- Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht / ZIP

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 68.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

---

#### I. Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Die Fraktionen der Linken und der SPD hatten schon zu Beginn des Jahres 2010 in Gesetzesinitiativen die ersatzlose Streichung der Selbstanzeigemöglichkeit, § 371 AO, gefordert (BT-Drucks. 17/1411 vom 20.4.2010 und BT-Drucks. 17/1412 vom 21.4.2010). Die Regierungskoalition hatte sich zunächst zurückhaltend geäußert. So war im Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2010 keine Änderung des § 371 AO vorgesehen. Nach der Entscheidung des BGH vom 20.5.2010 (BGH 1 StR 577/09, wistra 2010, 304-307), in der deutliche Einschränkungen der Selbstanzeigemöglichkeit vorgenommen wurden, ergriff der Bundesrat die Initiative. In dessen Beschlussempfehlung zum Jahressteuergesetz 2010 war eine deutliche Beschränkung der Selbstanzeigemöglichkeit vorgesehen, die inhaltlich noch über die BGH-Rechtsprechung hinausging (BT-Drucks. 17/2823, Seite 73 ff.).

An den Änderungsvorschlägen des Bundesrates wurde erhebliche Kritik geübt. Insofern wird auf die Stellungnahme des DAV-Strafrechtausschusses Nr. 63/2010 vom 5.10.2010 Bezug genommen. Das Jahressteuergesetz 2010 erging daraufhin ohne eine Änderung des § 371 AO.

Das Bundeskabinett hat im Dezember 2010 das Gesetzgebungsvorhaben wieder aufgenommen und isoliert einen Entwurf eines „Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes“ verabschiedet, zu dem nun Stellung genommen wird. Inhaltlich nimmt der Regierungsentwurf nur einzelne Elemente der Beschlussempfehlung des Bundesrates wieder auf, weshalb dem Grunde nach uneingeschränkt auf die DAV-Strafrechtausschuss-Stellungnahme vom 5.10.2010 verwiesen werden kann. Im Folgenden wird auf die Änderungsdetails eingegangen.

## II. Kritik am Gesetzentwurf

### 1. Verständnis der Anwendungsfälle

Der Regierungsentwurf übernimmt aus den Beschlussempfehlungen des Bundesrates die Abschaffung der sog. „Teil-Selbstanzeige“ sowie die Vorverlagerung der Sperrwirkung der Betriebsprüfungsanordnung.

Die Gesetzesbegründung stützt sich auf eine einzige Fallkonstellation, bei der ein Deutscher, der verschwiegenes Vermögen in mehreren ausländischen Staaten angelegt hat, immer nur den Vermögensteil des Landes dem Finanzamt nacherklärt, der – z.B. durch Daten-CD-Ankäufe – entdeckungsgefährdet ist, während die „sicheren“ Schwarzgeldanlagen weiterhin bestehen bleiben. Dieser Fall kommt in der Praxis höchst selten und bei guter anwaltlicher Beratung überhaupt nicht vor. Der Auslandsanleger, der sich zu einer Selbstanzeige durchgerungen hat, möchte schon von sich aus „reinen Tisch“ machen. Tatsächlich kommt also der Fall, der in der Gesetzesbegründung als Grund für die Änderung angeführt wird, nicht vor.

Es wird in der Gesetzesbegründung übersehen, dass die Selbstanzeige nicht nur für den Auslandsanleger, sondern für eine Vielzahl von Lebenssachverhalten eine sinnvolle Handhabung ermöglichen sollte. So muss für den steuerpflichtigen Unternehmer, der beispielsweise im Rahmen der Ausführung seines Unternehmens einen Fehler erkennt, sicher sein, dass er eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 AO abgibt und die Steuern nachzahlen kann, ohne darüber nachdenken zu müssen, ob die zuvor abgegebene Erklärung möglicherweise die nun abzugebende Selbstanzeige ausschließt. Die schwierige Abgrenzung zwischen bedingtem Vorsatz oder bloßer Fahrlässigkeit sowie zwischen unrichtigen Tatsachenangaben im Sinne von § 370 AO und strafrechtlich irrelevanten Subsumtionsfehlern kann nicht über das Schicksal der Berichtigungserklärung entscheiden dürfen. Selbstanzeigen werden nur abgegeben, wenn sie sicher zu der vom Gesetzgeber in Aussicht gestellten Folge der Straffreiheit führen.

### 2. Ausschluss der „Teil-Selbstanzeige“

Der bisherige Gesetzeswortlaut wurde allgemein so verstanden, dass nach § 371 AO auch derjenige straffrei wird, der eine nur unvollständige Nacherklärung abgibt. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut wurde der Steuerpflichtige „insoweit“ straffrei, als er vorangegangene Angaben berichtigt oder nachholt (ständige Rechtsprechung bis zur Entscheidung des BGH v. 20.5.2010, siehe BGH 5 StR 392/98 v. 3.10.1998, wistra 1999, 227, 228 mwN sowie Jäger in Klein, AO, 10. Auflage, 2009, § 371 Rz 20).

Die Änderungen in § 371 I AO-E sowie die Anfügung von § 371 II Nr. 3 AO-E sollen nach der Gesetzesbegründung der Bundesregierung dazu führen, dass die Rechtsprechung des BGH vom 20.5.2010 umgesetzt wird und eine Teilselbstanzeige nicht mehr zulässig ist. Die Regelung lässt jedoch die Frage offen, wann eine vollständige, wirksame Selbstanzeige und wann nur eine insgesamt zur Unwirksamkeit führende „Teil-Selbstanzeige“ vorliegt. Da durch den Gesetzestext der Tatbegriff in Bezug auf die Steuerhinterziehung nicht geändert wurde, liegt nahe, auf die jeweilige Tat im materiellen Sinne abzustellen. Bezugsobjekt wäre also z.B. „Einkommensteuer 2009“. Wenn insofern eine zutreffende Berichtigungserklärung abgegeben wurde, träte dem Wortlaut folgend für diese Tat Straffreiheit ein, selbst wenn für das Jahr 2008 eine unvollständige oder gar keine Berichtigungserklärung abgegeben wurde.

Völlig überraschend ergibt sich aus der Gesetzesbegründung ein anderes, im Text nicht einmal angedeutetes Verständnis des Gesetzeswortlauts. Dort wird ausgeführt:

*„Die Neufassung verdeutlicht, dass bei einer Selbstanzeige nur dann Straffreiheit eintritt, wenn die Besteuerungsgrundlagen aller in Frage kommenden Steuerarten nunmehr zutreffend nacherklärt werden. Das bedeutet, aus **sämtlichen strafrechtlich bisher noch nicht verjährten Besteuerungszeiträumen** müssen die unterlassenen oder unvollkommenen Angaben vollständig nachgeholt bzw. sämtliche Unrichtigkeiten vollumfänglich berichtigt werden.“*

Hingegen sollen versehentliche Fehler bei der Nacherklärung nach den in der Gesetzesbegründung dargelegten Vorstellungen der Bundesregierung unschädlich sein:

*„Alle Besteuerungsgrundlagen müssen zutreffend nacherklärt werden. Ein Taktieren mit einer ... teilweisen Offenbarung (... Teil-Selbstanzeige) ist damit ausgeschlossen. Nur wer sich für eine vollständige Rückkehr in die Steuerehrlichkeit entscheidet, kann sich der Straffreiheit sicher sein. Damit ist der Eintritt der Rechtsfolge für den Steuerpflichtigen kalkulierbar. Unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten führen nicht zum Ausschluss der Straffreiheit.“*

Aus der Gesetzesbegründung wird erkennbar, dass der Gesetzgeber nur den „dolosen“ Selbstanzeigen, das sind diejenigen, bei denen absichtlich eine unvollständige Nacherklärung abgegeben wird, die Teilwirksamkeit versagen möchte. Dies dürfte inhaltlich der Intention des ersten Strafsenats des Bundesgerichtshofs in

der Entscheidung vom 20.5.2010 entsprechen, die dort nur unvollständig zum Ausdruck kommt. Aus dem Gesetzestext ergibt sich diese sinnvolle Einschränkung hingegen nicht.

Vielmehr wird durch die in der Gesetzesbegründung enthaltene Bezugnahme auf sämtliche, bislang strafrechtlich noch nicht verjährten, Besteuerungszeiträume ein Übermaß geschaffen. Sind beispielsweise die Jahre 2005 bis 2010 strafrechtlich noch nicht verjährt und gibt der Steuerpflichtige eine insofern zutreffende Berichtigungserklärung über Auslandseinkünfte für die Zeiträume 2006 bis 2010 ab, darf deren Wirksamkeit nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass er im Jahr 2005 unberechtigt einen Vorsteuerabzug in Höhe von € 15,00, d.h. betreffend einen völlig anderen Lebenssachverhalt, einen anderen Veranlagungszeitraum und eine andere Steuerart, geltend gemacht hatte.

### 3. Vorverlagerung der Sperrwirkung bei Betriebsprüfung

Derzeit ist im Zeitraum zwischen Ergehen der Anordnung einer Betriebsprüfung und deren tatsächlichem Beginn, der regelmäßig durch das „Erscheinen des Prüfers“ definiert wird, eine Selbstanzeige noch möglich. In der Praxis wird hiervon reger Gebrauch gemacht, da häufig im Rahmen der Bereitstellung und Vorbereitung der Unterlagen für den Prüfer Erklärungsmängel entdeckt werden. Betriebsprüfer sind in der Regel sehr dankbar, wenn man ihnen die Arbeit erleichtert und im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn die Sachverhalte klarstellt.

Nach § 371 Abs. 2 Ziff. 1 a) AO-E soll die Sperrwirkung der Betriebsprüfung bereits mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eintreten, also regelmäßig mit Zugang der Prüfungsanordnung per Post. Ein Grund hierfür ist nicht erkennbar. Vielmehr hat der Steuerpflichtige, der nach Eingang der Anordnung bei der Vorbereitung der Unterlagen für die Betriebsprüfung feststellt, dass es zu einer fehlerhaften Erklärung gekommen ist, das Problem, die Sachverhalte während der Dauer der Betriebsprüfung verstecken zu müssen, um nicht Gefahr zu laufen, wegen einer leichtfertigen oder vorsätzlichen Steuerhinterziehung belangt zu werden.

Der DAV regt deshalb an, die Sperrwirkung der Betriebsprüfung dem Grunde nach unverändert zu lassen und nur zusätzlich dem Finanzamt die Möglichkeit einzuräumen, im Falle wiederholter Abgabe einer Selbstanzeige durch förmliche Zustellung der Prüfungsanordnung, z.B. per Postzustellungsurkunde, eine Sperrwirkung herbeizuführen.

#### 4. Verschärfung der Selbstanzeigemöglichkeit bei Leichtfertigkeit

§ 378 Abs. 3 AO-E verweist insgesamt auf § 371 Abs. 2 bis 4 und bezieht erstmals alle Selbstanzeigesperren mit ein. Bislang ist es z.B. noch möglich, bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung eine Befreiung vom Bußgeld durch Übergabe der Unterlagen an den Betriebsprüfer zu erreichen. Ein Grund für diese Verschärfung ist nicht erkennbar.

#### 5. Übergangsregelung

Sehr zu begrüßen ist, dass § 24 EG-AO-E vorsieht, dass die Verschärfungen erst für Selbstanzeigen gilt, die nach dem Tag der Verkündung der Neufassung bei den Finanzbehörden abgegeben werden. Somit wird die durch den Beschluss des BGH vom 20.5.2010 geschaffene, unklare Rechtssituation eindeutig geklärt.

#### 6. 5%-Zuschlag

Aus der Presse ist erkennbar, dass vor allem die Bundesländer an dem in den Empfehlungen des Bundesrats zum Jahressteuergesetz 2010 enthaltenen 5%-Zuschlag festhalten wollen. Hiergegen sprechen im Wesentlichen zwei Gründe:

- a. Der Zuschlag, der nach dessen Begründung für den zusätzlichen Arbeitsaufwand erhoben werden soll, wird nicht „aufwandsabhängig“, sondern nach der sich ergebenden Steuerschuld festgesetzt. Insofern handelt es sich eher um eine zusätzliche, nur von der Verwaltung festgesetzte Strafe – letztlich ohne gesetzlichen Richter.
- b. Ferner dürfte es in der Praxis ganz erhebliche Schwierigkeiten geben, die Bemessungsgrundlage des Zuschlags zu ermitteln. Nicht jede Steuer, die nachgezahlt werden muss, ist auch hinterzogen. Denkbar ist, dass komplizierte Feststellungsverfahren durchgeführt werden müssen.

Von Relevanz ist das immer, wenn z.B. das „Kompensationsverbot“ (§ 370 Abs. 4, Satz 3 AO) eingreift, d.h., wenn die strafrechtlich als hinterzogen geltende Steuer nicht mit der tatsächlich gezahlten Steuer übereinstimmt. Entsteht durch die Verrechnung des Hinterziehungsbetrags mit nachträglich festgestellten Verlusten kein Steuerzahlbetrag, muss der 5%-Zuschlag gesondert ermittelt werden.