



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

## **Stellungnahme**

der Bundesrechtsanwaltskammer

zum

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der  
Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung**

erarbeitet durch den

**Ausschuss Steuerrecht der Bundesrechtsanwaltskammer**

### **Mitglieder:**

RAuN Wolfgang **Arens**

RA Dr. Joachim **Borggräfe**

RA Peter **Buhmann**

RA Dr. Uwe **Clausen**

RAin Alexandra **Mack**

RA Dr. Klaus **Otto**

RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

---

November 2010

**BRAK-Stellungnahme-Nr. 34/2010**

Im Internet unter [www.brak.de](http://www.brak.de)

**Verteiler:**

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

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) ist als Dachverband der 27 regionalen deutschen Rechtsanwaltskammern und der Rechtsanwaltskammer beim BGH die gesetzliche Vertretung der ca. 155.000 in Deutschland zugelassenen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Sie tritt für die wirtschaftlichen und rechtlichen (auch steuerrechtlichen) Belange der Anwaltschaft ein.

Zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung nimmt die BRAK wie folgt Stellung:

#### Zu Artikel 1 – Änderung des Strafgesetzbuchs

Die geplante Neuregelung, nach der vorgesehen ist, die Straftatbestände der Marktmanipulation, des Insiderhandels und der Produktpiraterie in den Vortatenkatalog des § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4b StGB aufzunehmen, wird von der BRAK abgelehnt, weil es an einer zureichenden Begründung für die geplante Schaffung dieser neuen Straftatbestände fehlt.

I. Die Begründung des Referentenentwurfs erschöpft sich in der Feststellung, von der Financial Action Task Force On Money Laundering (FATF) seien im Deutschland-Bericht vom 18.02.2010 „Defizite im deutschen Rechtssystem bei der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung identifiziert“ worden, deren „rasche Beseitigung“ notwendig sei, „um den Wirtschaftsstandort Deutschland wirksamer vor Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung zu schützen“. Auf welche empirischen Erkenntnisse die Annahme gestützt wird, dass mit der Ausweitung des Vortatenkatalogs ein höheres Maß an Schutz für den Wirtschaftsstandort Deutschland erzielt werden kann, teilt der Entwurf nicht mit. Die in Bezug genommenen Empfehlungen der FATF (sog. 40+9-FATF-Empfehlungen) begründen die Aufstellung des Kataloges von Vortaten ebenfalls nicht.

Mit der Aufnahme bestimmter Gruppen von Straftatbeständen in den Vortatenkatalog des § 261 StGB werden jedoch neue Straftatbestände geschaffen, zu deren Notwendigkeit es einer Begründung bedarf, die einen höheren Status als den der Befolgung einer selbst nicht weiter begründeten Empfehlung einer demokratisch nicht legi-

timierten Arbeitsgruppe aufzuweisen hat. Dies gebietet das Rechtsstaatsgebot aus Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG.

II. Die Gesetzgebungsgeschichte der Norm des § 261 StGB lehrt, dass bei deren Einführung Gesichtspunkte der Normenbestimmtheit und des Übermaßverbotes gerade für die Aufstellung des Vortatenkatalogs eine entscheidende Rolle gespielt haben (vgl. BT-Drucks. 13/4942, 50: Verzicht auf Einbeziehung aller rechtswidrigen Taten als Vortaten – wie bei §§ 258, 259 StGB; BT-Drucks. 12/989, 26; 12/6853, 27; 13/9651, 12 – Beschränkung auf schwerwiegende Kriminalität, weil zur Beweiserleichterung auf das Vorsatzerfordernis in Abs. 5 der Vorschrift verzichtet wird).

Mit der jetzt vorgeschlagenen Ausweitung wird die enumerative Konstruktion des Katalogs praktisch aufgegeben.

III. Die – empirisch nicht belegte – Annahme, mit einer Erweiterung des Vortatenkatalogs des § 261 StGB werde ein höheres Maß an Schutz des „Wirtschaftsstandort Deutschland“ erreicht, widerspricht vorliegenden empirischen Erkenntnissen zur Wirksamkeit des der Geldwäsche zugrundeliegenden Konzeptes. Es hat sich in der Praxis weitgehend als wirkungslos erwiesen (Fischer StGB, 57. Aufl. § 261 Rdnr. 4c mit zahlr Nachw.). Mehr noch: „Je umfassender die Tatbestände, je aufwendiger die Geldwäsche-Bekämpfung werden, desto unvollkommener erweisen sie sich“ (Fischer aaO, Rdnr. 4d). Dies hat zur Folge, dass die Aufnahme „neuer“ Vortaten in den Katalog eine andere als ihr im Entwurf zugeschriebene Funktion erhält:

Ist die Vorstellung, mit dem Konzept der Geldwäschebekämpfung in einer freien Gesellschaft Kriminalität respektive kontaminiertes Vermögen „verkehrsunfähig“ zu machen, empirisch nicht begründbar, erfahren die als „neue“ Vortaten aufgenommenen Delikte eine ihrer Bedeutung als volkswirtschaftlich schädigend weder angemessene noch außerhalb des Tatbestandes des § 261 StGB liegende Aufwertung. Sie entfalten nur noch symbolischen Charakter im Rahmen der Geldwäschestrafbarkeit. Sie wird damit zunehmend illegitim, denn das Recht des Rechtsstaates, aus symbolischen Gründen strafen zu dürfen, ist ihm fremd und nicht begründbar.

Der Referentenentwurf zeigt diese Begründungslosigkeit auf.

## Zu Artikel 2 - Änderung der Abgabenordnung

### **I. Vorbemerkungen**

Die Selbstanzeige gem. § 371 AO ist in letzter Zeit in die Kritik geraten. Manche wollen sie ganz abschaffen, andere zumindest eingrenzen. Aktueller Anlass hierfür ist die Flut von Selbstanzeigen, die durch Datendiebstähle bei ausländischen Banken ausgelöst wurde. Rückenwind haben Eingrenzungsüberlegungen erhalten durch die aktuelle Rechtsprechung des I. Strafsenats des BGH, insbesondere durch seinen Beschluss vom 20.05.2010 (Aktenzeichen: 1 StR 577/09). Entgegen bisher unbestrittener Lesart des § 371 AO hat der BGH dort die Unwirksamkeit der sogenannten Teilselbstanzeige angenommen.

Vor diesem Hintergrund war zunächst im Rahmen des Jahressteuergesetzes vom Bundesrat (Empfehlungen der Bundesrats-Ausschüsse, BR-Drucks. 318/1/10) ein ganzes Bündel von Einschränkungen des § 371 AO vorgeschlagen worden. In der Folgezeit wurden die Änderungsüberlegungen zu § 371 AO jedoch aus dem Jahressteuergesetz 2010 herausgenommen. Nunmehr liegt der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Reformierung der Selbstanzeige vor.

### **II. Erfreuliches**

1. Aus der Tatsache, dass mit dem vorliegenden Entwurf die Regelungen des § 371 AO lediglich eingeschränkt werden, folgt, dass die Selbstanzeige nach der Vorstellung der Bundesregierung grundsätzlich erhalten bleiben soll.

Das ist ohne Einschränkung zu begrüßen. Wer die Selbstanzeige ganz abschaffen will, verkennt ihre staatspolitische und fiskalische Notwendigkeit. Wie die Entwurfsbegründung zutreffend ins Feld führt, kann auf die Selbstanzeige als „Brücke in die Steuerehrlichkeit“ nicht verzichtet werden. Zum einen mit Blick auf den Steuerbürger, der in die Steuerehrlichkeit zurückkehren will, zum anderen aber auch mit Blick auf Steuereinnahmen aus Selbstanzeigen, da in einer Vielzahl der Selbstanzeigegefälle der Fiskus ohne die Offenbarungen des Steuerpflichtigen die Hinterziehungen kaum jemals selbst entdeckt hätte.

2. Erfreulich ist weiterhin, dass der vorliegende Referentenentwurf eine Vielzahl von Einschränkungen der Selbstanzeige aufgegeben hat, die der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz vorgesehen hatte.

a. So verfolgt der Referentenentwurf nicht mehr, die Sperren bei der Tatentdeckung und Einleitung von Strafverfahren zu verschärfen. Nach der geltenden Fassung des § 371 AO sperrt die Tatentdeckung die Selbstanzeige nur, wenn der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage mit dem Entdecktsein rechnen musste. Die Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens blockiert die Selbstanzeige nur, wenn die Einleitung dem Täter bekannt gegeben worden ist. Diese subjektiven Eingrenzungen sollten nach dem Vorschlag des Bundesrats entfallen. Für den Steuerpflichtigen wäre es damit unmöglich gewesen, bei der Abgabe einer Selbstanzeige zu erkennen, ob bereits Sperren greifen oder nicht.

Es ist daher zu begrüßen, wenn es nach dem vorliegenden Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen bei der bisherigen Sachlage bleiben soll, die Sperren also Kenntnis des Steuerpflichtigen voraussetzen.

b. Nicht gefolgt ist der Referentenentwurf auch dem Vorschlag des Bundesrats, die Selbstanzeige auszuschließen für Zeiträume, für die bereits eine Betriebs- oder Fahndungsprüfung stattgefunden hatte. Diese neue Sperre hätte Selbstanzeigen für die Gegenwart größtenteils ausgeschlossen. Die Nichtaufnahme einer solchen neuen Sperre ist daher zu begrüßen.

c. Weiter verzichtet der Referentenentwurf auf die vom Bundesrat vorgeschlagene Einführung eines Selbstanzeige-Zuschlags von 5 %. Auch das ist zu begrüßen. Streitverfahren dazu, ob Nacherklärungen Selbstanzeigen oder Erklärungen nach § 153 AO sind, wären zwingend gewesen.

d. Schließlich lässt der Referentenentwurf erfreulicherweise auch die sogenannte strafbefreiende Drittanzeige gem. § 371 Abs. 4 AO bestehen.

### III. Kritik

Es bleibt jedoch Kritik an den jetzt vorgeschlagenen Einschränkungen des § 371 AO.

1. Es mag aktueller allgemeiner Stimmung entsprechen, die Selbstanzeigeregelungen einzuschränken. Praktisch und juristisch geboten ist das nicht. Die Selbstanzeigeregelungen in ihrer bisherigen Form haben dazu geführt, dass – gerade in letzter Zeit – viel Gebrauch von ihnen gemacht wurde. Eine große Zahl von Steuerpflichtigen ist wieder steuerehrlich geworden. Allein dies ist Grund genug, es bei den bisherigen Regelungen zu belassen. Die Staatskasse hat davon enorm profitiert.

Außerdem würden Einschränkungen der Selbstanzeigemöglichkeiten zu starken Wertungswidersprüchen führen. Gerade vor dem Hintergrund aktueller Amnestieüberlegungen (z. B. für Konten in der Schweiz) ist es nicht darstellbar, Diskrepanzen über die Verschärfung der Selbstanzeige noch zu vertiefen. Es ist schon Widerspruch genug, wenn es künftig möglicherweise für Steuer- und Straffolgen davon abhängen soll, wo Konten geführt wurden. Der Graben vertieft sich, wenn Steuerpflichtige, die ihre Konten nicht in „Amnestieländern“ geführt haben, jetzt im Inland mit zusätzlichen Erschwernissen bei der Selbstanzeige konfrontiert werden. Die Glaubwürdigkeit des politischen Systems, das dies fördert, würde Schaden nehmen.

2. Im Zentrum des vorliegenden Referentenentwurfs steht die Änderung des § 371 Abs. 1 AO, nach der die Teilselbstanzeige ausgeschlossen werden soll. Die vorgeschlagene Neufassung des § 371 Abs. 1 ist wortgleich mit dem Vorschlag des Bundesrats.

a. Mit der Abschaffung der Wirksamkeit der Teilselbstanzeige sehen sich die Entwurfsverfasser in Übereinstimmung mit den Ausführungen des BGH in seinem Beschluss vom 20.05.2010 (siehe oben). Der Beschluss ist außerordentlich umstritten. Er lässt den Wortlaut des § 371 AO außer Betracht. Auf keinen Fall ist der Gesetzgeber jetzt gezwungen, die Argumentation des BGH zu übernehmen und die Teilselbstanzeige expressis verbis auszuhebeln.

Bezeichnenderweise haben selbst Vertreter der Finanzverwaltung zum Teil in Veröffentlichungen und Diskussionen kein Hehl daraus gemacht, Anhänger der bisherigen Selbstanzeigepraxis und insbesondere der Anerkennung der Teilselbstanzeige zu sein. Das System hat sich bewährt. Es ist unbestritten, dass der Ausschluss der Teilselbstanzeige die Selbstanzeige komplizieren und damit weniger attraktiv machen wird. De facto wird der Staat ohne Not auf Einnahmen verzichten müssen, und die bisherige Voraussehbarkeit und Kalkulierbarkeit der Selbstanzeige wird Schaden nehmen.

Außerdem: Der BGH hatte in seinem Beschluss vom 20.05.2010 seinen Denkansatz, die Teilselbstanzeige sei unwirksam, wesentlich damit begründet, für die Finanzverwaltung sei es inzwischen kein Problem mehr, Besteuerungsgrundlagen auch im Ausland und bei ausländischen Banken selbst zu ermitteln. Fülle eine Säule weg, die für die Selbstanzeige spreche, komme es umso mehr auf die „volle Ehrlichkeit“ des Steuerpflichtigen an. Praktiker haben diesen Ansatz von Anfang an in Zweifel gezogen. Die Finanzverwaltung ist sehr wohl weiterhin auf die Mithilfe von Steuerpflichtigen selbst angewiesen. Dies gilt in besonderem Umfang für Auslandssachverhalte. Angesichts fortbestehender Engpässe bei den Personal- und Finanzressourcen stehen der Finanzverwaltung keineswegs Ermittlungsmöglichkeiten in die ganze Welt offen. Der Referentenentwurf sieht dies letztlich ebenso. Ausdrücklich heißt es in der Begründung: „Eine vollständige Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige nähme den Finanzbehörden daher im Ergebnis Ermittlungsmöglichkeiten und verringere das Steueraufkommen.“ Die Entwurfsverfasser selbst gehen also keineswegs davon aus, auf die „Mithilfe“ der Steuerpflichtigen in Form der Selbstanzeige heute nicht mehr angewiesen zu sein. Es gibt daher insoweit keinen vernünftigen Grund, die Teilselbstanzeige künftig auszuschließen.

Daran ändert auch der Blick auf angebliches Taktieren bei Selbstanzeigern nichts. Sowohl der BGH in seinem Beschluss vom 20.05.2010 als auch die Verfasser des Referentenentwurfs malen ein Bild, das mit der Wirklichkeit nichts zu tun hat. Der Eindruck wird erweckt, es gäbe ein Heer von Steuerpflichtigen mit weitverzweigten verschiedenen Kontoverbindungen und dem strikten Willen, diese Kontoverbindungen allenfalls häppchenweise – je nach Druck (z. B. durch Daten-CDs etc.) – bekannt zu geben. Die Wirklichkeit sieht anders aus: Steuerpflichtige mit mehreren

Konten bei verschiedenen Banken sind selten. Außerdem legt das Gros derjenigen, die sich zur Selbstanzeige entschieden haben, von sich aus Wert auf Vollständigkeit, um definitiv mit der Vergangenheit abschließen zu können.

Eine allenfalls minimale Zahl von „Taktierern“ rechtfertigt die Einschnitte nicht, die die Nichtanerkennung der Teilselbstanzeige mit sich bringen würde. So wäre nach dem Wortlaut des Referentenentwurfs künftig eine Selbstanzeige über Kapitalerträge in Millionenhöhe bereits dann als unwirksame Teilselbstanzeige zu qualifizieren, wenn etwa Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – auch in geringstem Umfang – nicht nacherklärt worden wären. Die vorgesehene Änderung in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO ändert daran nichts. Hier müsste zumindest die Einschränkung „oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste“ entfallen.

Dies führt zu der Forderung der BRAK, die Wirksamkeit der Teilselbstanzeige ausdrücklich im Gesetz festzuschreiben. Die nachfolgenden Ausführungen gelten daher nur „hilfsweise“.

b. Positiv ist zu bewerten, dass in der Begründung des Entwurfs jetzt ausdrücklich festgeschrieben ist, dass sich die Selbstanzeige nur auf die strafrechtlich noch nicht verjährten Besteuerungszeiträume beziehen muss. Eigentlich ist dies eine Selbstverständlichkeit, angesichts in jüngster Vergangenheit aufgetretener Zweifelsfragen stellt es allerdings eine erfreuliche Klarstellung dar.

c. Negativ ist zu bewerten, dass sich sowohl der BGH in seinem Beschluss vom 20.05.2010 als auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2010 einig sind, dass die Vollständigkeit der Selbstanzeige sich stets nur auf die einzelne Tat (im materiellen Sinne) beziehen muss. Die Tat, so die Beschlussempfehlung des Bundesrats (S. 82), werde

*„bei der Steuerhinterziehung durch die Steuerart und den Besteuerungszeitraum definiert“.*

Von diesem Ansatz, so jedenfalls lässt der Text der Begründung des Referentenentwurfs befürchten, soll abgewichen werden. Künftig müsse die Selbstanzeige

*„umfassend alle Hinterziehungssachverhalte, die strafrechtlich noch nicht verjährt sind, enthalten ... Strafbefreiung soll nur derjenige erwarten dürfen, der alle noch verfolgbaren Steuerhinterziehungen der Vergangenheit vollständig offenbart“.*

Damit würde der Entwurf ohne konkreten Anlass und auch ohne dies ausdrücklich zu begründen, weit über das hinausgehen, was der BGH in seinem Beschluss vom 20.05.2010 gefordert hat. Zitat aus dem Vortrag von Prof. Dr. Jäger (Richter am BGH, Mitglied des I. Strafsenats und damit Mitverfasser des Beschlusses vom 20.05.2010) beim 12. IWW Kongress am 22.10.2010 (Skript Seite 37):

*„Bezugspunkt der Selbstanzeige: Unrichtige oder unvollständige Angaben*

*Der Gesetzeswortlaut ist auch maßgeblich dafür, was berichtet oder nachgeholt werden muss, nämlich „unrichtige oder unvollständige Angaben“. Eine Abweichung vom bisherigen Rechtsverständnis, dass sich die Voraussetzungen der Selbstanzeige auf die jeweilige Tat und nicht etwa auf die gesamte noch verfolgbare Hinterziehungstätigkeit des Täters beziehen, ist der Entscheidung des Bundesgerichtshof vom 20.05.2010 nicht zu entnehmen.“*

Die Auslegung des BGH ist daher klar. Soweit der Referentenentwurf jetzt eine Änderung (über die Hintertür der Begründung) einführen will, ist das eindeutig abzulehnen. Ohne Not würden die Selbstanzeigevoraussetzungen weiter eingeschränkt, als der BGH dies vorgegeben hat. Die Vollständigkeit der Angaben kann sich richtigerweise immer nur auf die einzelne Tat (definiert durch die Steuerart und den Besteuerungszeitraum) definieren. Insoweit sollte an der Begründung des Bundesrats (S. 82) festgehalten werden.

d. Zu begrüßen ist die vorgesehene Berücksichtigung angemessenen Vertrauensschutzes über § 24 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung. Danach soll bis zum Inkrafttreten des neuen Gesetzes die bisherige Rechtslage fortgelten, d. h. es werden auch Teilselbstanzeigen anerkannt.

3. Festhalten will der Referentenentwurf am Ansatz des Bundesrates, die Selbstanzeigesperre bei Betriebsprüfungen zu verschärfen. Bisher blockt eine bevorstehende Betriebsprüfung die Selbstanzeige erst, wenn der Betriebsprüfer zur steuerlichen Prüfung erschienen ist. Der Bundesrat hatte vorgeschlagen, die Sperre bereits eingreifen zu lassen, sobald die Betriebsprüfungsanordnung von der Finanzverwaltung abgesendet wird. Der Referentenentwurf sieht vor, dass „erst“ die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zur Selbstanzeigesperre führt.

Im Vergleich zum Vorschlag des Bundesrats ist dies zwar eine Verbesserung, da andernfalls für den Steuerpflichtigen niemals eine Sicherheit bestanden hätte, eine Selbstanzeige noch abgeben zu können. Wenn jetzt allerdings mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eine Selbstanzeige nicht mehr möglich sein soll, verbaut sich der Fiskus ohne Not Selbstanzeigepotenzial, das bisher vorhanden war. Ob Betriebsprüfungen alle Sachverhalte aufdecken, die ansonsten Gegenstand einer Selbstanzeige gewesen wären, kann bezweifelt werden.

Die BRAK plädiert für den Beibehalt der bisherigen Regelung. Sollte der Anknüpfungspunkt „Erscheinen des Prüfers“ als nicht mehr zeitgemäß empfunden werden, könnte stattdessen der „Beginn der Außenprüfung“ sachgerechter Anknüpfungspunkt für die Sperre sein.

\* \* \*