

Die Reform der steuerrechtlichen Selbstanzeige

Wirtschaftsjurist André Boer, LL.B.

A. Einleitung

In ihrem nahezu 100 jährigen Bestehen war die steuerrechtliche Selbstanzeige nach § 371 AO stets eine umstrittene Regelung. Meinungen aus Wirtschaft, Politik und Gesellschaft gingen von Forderungen zur Beibehaltung oder gar Verschärfung der Gesetzesregelung bis hin zur vollständigen Abschaffung sehr weit auseinander.

Der Gesetzgeber seinerseits hat stets am Kern und dem Grundgedanken der Regelung festgehalten, die Norm aber immer wieder weiterentwickelt, wobei Wirksamkeitsvoraussetzungen ergänzt und Ausschlussstatbestände hinzugefügt wurden. Als Ziel dieser Gesetzesänderungen wurde und wird dabei immer wieder die Präzisierung der Regelung gesehen, um die zweckentfremdete Anwendung zu unterbinden. Denn aufgrund der Komplexität des deutschen Steuerrechts kommt es immer wieder zu Problemen in der Praxisanwendung.

Die Selbstanzeige sollte insbesondere so normiert werden, dass ihre Anwendbarkeit, insbesondere aus der Sicht des Steuerpflichtigen, transparent ist und auch ohne eine Spezialisierung im Bereich Selbstanzeigen möglich bleibt. Denn die Praxis zeigt, dass Selbstanzeigen meist nur dann erstattet werden, wenn sich der Steuerpflichtige sicher sein kann, dass die Straffreiheit auch tatsächlich eintritt und er nicht aufgrund von Unsicherheiten eine Strafverfolgung befürchten muss¹.

Ihre letzte große Reform erfuhr die Selbstanzeigenregelung durch das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung vom 02.05.2011.² Ziel war es, den planvoll agierenden Steuerhinterzieher, welcher das Institut der Selbstanzeige im Rahmen seiner Hinterziehungsstrategien nutzt, die Möglichkeit der Selbstanzeige zu nehmen, indem die Anforderungen verschärft und die Anwendbarkeit der Vorschrift eingeschränkt wurde.³ Diese Änderungen brachten allerdings auch praktische und rechtliche Unsicherheiten mit sich und hoben die Hürde zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit an, wodurch auch die Bereitschaft der Steuerhinterzieher aufgrund der Risiken gemindert wurde⁴ (s. Abschnitt B).

¹ Wulf (2010), S. 290.

² BGBl. I 2011, 676.

³ BT-Drs. 17/4802 v. 17.02.2011, S. 1.

⁴ DStV (2014), Stellungnahme v. 26.02.2014, S. 2.

Dazu kommt, dass auch die Politik insbesondere durch die seit 2013 wieder aufkommende Diskussion um die Selbstanzeige gefordert wurde, den Ist-Zustand der Selbstanzeige zu untersuchen und mögliche Reformen zu erarbeiten. Schon nach der Bundestagswahl am 22. September 2013 legten sich die für den Koalitionsvertrag verhandelnden Parteien, bestehend aus CDU, CSU und SPD, fest, konsequent gegen die Steuerhinterziehung vorzugehen und die Regelung der Selbstanzeige bei Bedarf weiterzuentwickeln.⁵ Weitestgehender Auslöser dieser erneuten Debatte waren dabei die Fälle der in der Öffentlichkeit stehenden Personen, welche zu Kritik und geforderten Handlungsbedarf führten.

Bezüglich des konkreten Vorgehens der Verschärfung einigten sich die Finanzminister der Länder am 27.03.2013 in einer ersten Beratung⁶ und ebneten so den Weg während der Jahrestagung der Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder am 09.05.2014 in Stralsund die Eckpunkte zur Verschärfung der Selbstanzeige festzulegen.⁷ Sie gaben dabei den Startschuss und die Grundlage für die Erstellung eines Gesetzesentwurfs. In einem ersten Referentenentwurf vom 27.08.2014 stellte das Bundesministerium der Finanzen eine Rohfassung des neuen zu entscheidenden Gesetzes vor, welches schließlich nach diversen Änderungen mit dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 24.09.2014 in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wurde⁸ und durch Verabschiedung im Bundestag am 04.12.2014 und Zustimmung des Bundesrat am 19.12.2014 zu Ende geführt wurde, so dass die Neuregelung⁹ am 1.1.2015 in Kraft treten konnte.

B. Probleme infolge der Novellierung von 2011

Insbesondere für den Unternehmensbereich war die Selbstanzeige seit der Novellierung im Jahr 2011 mit erheblichen Schwierigkeiten und Unsicherheiten verbunden. Gerade im Bereich der Anmeldesteuern wie der Umsatz- und Lohnsteuer brachten die neuen Regelungen Probleme für die Unternehmer. Dies ist speziell in diesen Bereichen dem Umstand geschuldet, dass die Tat der Steuerhinterziehung bereits zu einem sehr frühen Zeitpunkt beendet ist. Auch der Umstand, dass insbesondere im Bereich der Umsatzsteuervoranmeldung eine Vielzahl von unterschiedlichen Sachverhalten während der laufenden Buchhaltung aufgenommen werden und im Fall der monatlichen Voranmeldung gemäß § 18 UStG innerhalb eines kurzen Zeitraums korrekt verarbeitet sowie angegeben werden müssen, sorgt für Unsicherheiten.¹⁰

Beispiel: Das Unternehmen des X übersieht aufgrund von hoher Arbeitsauslastung einen Fehler bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar und gibt diese am 10.03. unter Zeitdruck ab, ohne den Fehler zu erkennen, da keine Prüfung erfolgte. Auch im folgenden Monat steigt die Arbeitsbelastung im Unternehmen des X, woraufhin er erst am 11.04. zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März kommt. Nachdem ein neuer Mitarbeiter

⁵ BReg (2013), Koalitionsvertrag v. 27.11.2013, S. 92,

⁶ o. V., Finanzminister wollen schärfere Regeln für Selbstanzeigen, in: Zeit Online, 27.04.2014, abrufbar unter: <http://www.zeit.de/politik/deutschland/2014-03/selbstanzeige-regeln-laender-finanzminister>, [20.09.2014].

⁷ FM NRW (2014), Pressemitteilung v. 09.05.2014.

⁸ BMF (2014), Referentenentwurf v. 27.08.2014; BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014.

⁹ BGBl. I 2014, 2415.

¹⁰ *Schlecht (2014)*, S. 389.

eingestellt wurde, erkennt dieser den Fehler des X, korrigiert diesen und gibt am 06.06. eine korrigierte Version der Anmeldung ab.

Bewertung: Der gesetzliche Termin zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung im Falle der monatlichen Anmeldung bestimmt sich nach § 18 I, IIa UStG auf den 10. des Folgemonats. Dadurch, dass X die Voranmeldung für den Monat März am 11. des Folgemonats abgibt und eine Steuervoranmeldung gemäß § 168 AO als eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt gilt, verwirklicht er den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 IV AO, da in diesem Augenblick bereits eine Steuerverkürzung eintritt, womit die Tat gemäß § 78a StGB als beendet gilt.¹¹ Auch im Falle der Abgabe einer fehlerhaften Anmeldung für den Monat Februar wird aufgrund der Bedeutung und Wirkung einer solchen Anmeldung aus § 168 AO der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 IV AO erfüllt.¹²

Da es nicht notwendig ist, dass die Selbstanzeige als solche bezeichnet wird, stellen diese verspätete und korrigierende USt-VA Berichtigungserklärungen und damit Selbstanzeigen i. S. des § 371 AO dar.¹³ Durch die Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BGH vom 20.05.2010¹⁴ und die Einführung des sog. Vollständigkeitsgebots bedurfte es zur Wirksamkeit der Selbstanzeige, dass sämtliche unverjährte Steuerhinterziehungen einer Steuerart innerhalb der Berichtigungserklärung offenbart werden¹⁵.

Bezogen auf das Beispiel bedeutete das, dass bereits die verspätete und als Selbstanzeige geltende USt-VA sämtliche Korrekturen von Unrichtigkeiten sowie Unvollständigkeiten der Steuerart USt hätte beinhalten müssen, damit die Selbstanzeige wirksam wurde. Dadurch, dass die korrigierende USt-VA für Februar erst nach der verspäteten USt-VA abgegeben wurde, führte das zur Unwirksamkeit beider Selbstanzeigen, da das Vollständigkeitsgebot nicht erfüllt und der Eintritt der Straffreiheit als Rechtsfolge einer wirksamen Selbstanzeige somit ausgeschlossen war. Mit der Abgabe der Korrektur am 06.06. machte das Unternehmen des X das Finanzamt darauf aufmerksam, dass die Selbstanzeige des 11.04. nicht vollständig war und brachte sich somit in die Gefahr einer Strafverfolgung, obwohl es sich der Steuerhinterziehung möglicherweise nicht bewusst war, sondern lediglich Fehler durch sofortige Angaben korrigieren wollte.

Vor der Novellierung im Jahr 2011 sorgte die Möglichkeit der Teilselbstanzeige dafür, dass auch in solchen Fällen der Unvollständigkeit, die abgegebene Berichtigungserklärung zur Straffreiheit bezüglich der von der Berichtigungserklärung (USt-VA) umfassten Teile führte. Durch die Abschaffung dieser Möglichkeit durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz stand der Unternehmer einem erhöhten Risiko gegenüber, durch kleine Fehler, welche aufgrund der oben genannten Umstände sowie des engen Zeitrahmens zwischen Abschluss des Voranmeldezeitraums und Abgabe der USt-VA schwer überprüfbar sind, einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung entgegnetreten und in einer Rechtsunsicherheit handeln zu müssen.¹⁶

¹¹ Riehl (1996), S. 131.

¹² Bekanntgabe der Zustimmung des FA wird angenommen; BGH, wistra 2013, 463; Klein/Jäger (2014), § 370 AO, Rn. 106.

¹³ BGH, wistra 1999, 27.

¹⁴ BGH, NJW 2010, 2146.

¹⁵ Klein/Jäger (2014), § 371 AO, Rn. 18.

¹⁶ DStV (2013), Positionspapier zum Erhalt der Selbstanzeige, S. 4.

Auch die Einführung der Regelungen der §§ 371 II Nr. 3, 398a AO, welche die Straffreiheit durch Selbstanzeige ab einem Betrag von 50.000 Euro ausschlossen und die Möglichkeit boten, ab diesem Betrag gegen Zahlung eines Zuschlags in Höhe von 5% auf den hinterzogenen Betrag von der Strafverfolgung abzusehen, wirkten sich insbesondere auf Unternehmer aus. Hintergrund ist das sog. Kompensationsverbot des § 370 IV 3 AO, welches festlegt, dass im Rahmen der Voranmeldung der USt nicht der zu zahlende Betrag nach Abzug der Vorsteuer, sondern der Nominalbetrag der USt entscheidend ist.¹⁷ Das führte dazu, dass der für den Ausschluss der Selbstanzeige notwendige Betrag von 50.000 Euro sehr schnell erreicht wurde¹⁸ und sich so im Falle der Erstattung einer Selbstanzeige im Rahmen der USt finanziell stark auf das Unternehmen auswirkte. Fehlte es bei fristgerechter Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern an dem zu zahlenden Zuschlag, da dessen Fälligkeit beispielsweise dem Unternehmer nicht bewusst war, konnte es zu der Unwirksamkeit der Selbstanzeige und eine darauf folgende Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung führen.

Auch das Erfordernis des Vollständigkeitsgebots in Bezug auf die Umsatzsteuerjahreserklärung führte zu einer erheblichen Belastung der Unternehmer. Die damit einhergehende Notwendigkeit, bei Abgabe der Selbstanzeige sämtliche unverjährten Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten zu korrigieren, schloss neben den vergangenen Jahren auch sämtliche Korrekturen des laufenden Jahres und deren Voranmeldungen mit ein. Es bestanden somit gerade im Bereich der Anmeldesteuer Unsicherheiten und Gefahren einer nicht gerechtfertigten Kriminalisierung der betroffenen Personen¹⁹, welche als Anknüpfungspunkte für Verbesserungen der Selbstanzeigenregelung dienen sollten.

Fraglich war, ob die bisherige Regelung in ihrer Gesamtheit ihren Beitrag zur Herstellung der als Zweck der Selbstanzeige angegebenen verfassungsrechtlich gewährleisteten Prinzipien der Steuergleichheit und -gerechtigkeit liefern konnte. Durch die Möglichkeit der Täter, hinterzogene Beträge während des Hinterziehungszeitraums im Ausland arbeiten lassen zu können, entstanden zusätzliche Erträge, welche durch den erst zu einem späteren Zeitpunkt fällig werdenden und damit die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht behindernden Hinterziehungszins in Höhe von 6% möglicherweise nicht vollständig verzehrt wurden.²⁰ Aus einem finanziellen Blickwinkel entstanden dem Steuerhinterzieher nach der bisherigen Regelung bei Abgabe einer Selbstanzeige nahezu keine finanziellen Nachteile. Bis zu der Grenze eines hinterzogenen Betrags von 50.000 Euro war kein Zuschlag notwendig, sodass sich Steuerhinterzieher unter dieser Grenze einer nahezu vollkommenen finanziellen Nichtbelastung gegenüberstanden. Mit der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern erlangte der Steuerhinterzieher im Vergleich zum steuerehrlichen Bürger nahezu kostenneutral die Straffreiheit, sodass ihm trotz Steuerhinterziehung keine Nachteile trafen. Auch im Falle von höheren Beträgen ab 50.000 Euro machte es nach der durch die Novellierung 2011 eingeführten Regelung keinen Unterschied, ob das Volumen der Steuerhinterziehung 50.001 Euro oder 1.000.000 Euro betrug, da die Höhe des Zuschlags von 5% unabhängig von der Höhe des hinterzogenen Betrags zu zahlen war. Es schien auch fraglich zu sein, inwieweit sich der als „nichtstrafrechtliche Sanktion“ deklarierte fünfprozentige Zuschlag auf das zukünftige Verhalten der Steuerhinterzieher auswirkte und inwieweit das Rechtsempfinden der vorsätzlich

¹⁷ BGH, wistra 1996, 106.

¹⁸ DStV (2013), Positionspapier zum Erhalt der Selbstanzeige, S. 5.

¹⁹ Tormöhlen (2014), S. 159.

²⁰ Hoffmann (1998), S. 14; ausgenommen sind Fälle des § 398a AO.

agierenden Steuerhinterzieher durch einen notwendig werdenden Zuschlag in Höhe von 5% auf den hinterzogenen Betrag beeinflusst wurde.

C. Ausdehnung des Berichtigungszeitraums auf mindestens zehn Jahre

1. Neue Gesetzeslage

Wie bereits im Koalitionsvertrag als mögliche Option angekündigt²¹ ist der Berichtigungszeitraum für alle Fälle der Steuerhinterziehung auf einen Zeitraum von mindestens zehn Jahre verlängert worden.²²

Gemäß der bisherigen Gesetzesfassung war zur Bestimmung des Berichtigungszeitraums ausschließlich die Verjährungsfrist der ausschlaggebende Aspekt. Der Steuerhinterzieher hatte für eine wirksame Selbstanzeige lediglich sämtliche Angaben zu korrigieren, offenbaren und berichtigen, die sich auf bisher nicht verjährte Steuerstraftaten bezogen haben. Um den maßgeblichen Zeitraum zu bestimmen, bedurfte es dabei der Unterscheidung zwischen schwerer und einfacher Steuerhinterziehung, da nach der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung in § 78 StGB die Frist grundsätzlich fünf Jahre beträgt, sich jedoch nach § 376 AO auf zehn Jahre verlängert, wenn ein Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung vorliegt.

Durch Änderung des § 371 I AO und Spezifizierung des notwendigen Umfangs der Angaben einer Berichtigungserklärung wird sich der zu berichtigende Zeitraum weiterhin an der strafrechtlichen Verjährungsfrist orientieren, mindestens jedoch die letzten zehn Kalenderjahre umfassen.

Der § 371 I AO lautet nunmehr:

„(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.“

2. Wirkungen und Konsequenzen

2.1 Fristverlängerung

Die Auswirkungen der Fristverlängerung seien anhand des folgenden Beispiels erläutert:

Beispiel: Seit dem Kalenderjahr 2003 verschweigt der Steuerpflichtige A bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärung steuerpflichtige Kapitaleinkünfte. Seine Einkommensteuererklärung gibt er dabei stets am 30.04. des Folgejahres ab, woraufhin ihm die Steuerbescheide am 01.11. zugehen. Die jährlich hinterzogenen Steuern übersteigen den Betrag von 24.000 Euro nicht. Am 01.12.2014 gibt er eine Selbstanzeige ab.

Lösung: Aufgrund der Tatsache, dass A weitere steuerpflichtige Kapitaleinkünfte seit dem Kalenderjahr 2003 verschweigt, erfüllt er den Tatbestand des § 370 I AO und erzielt eine Steuerverkürzung, wodurch er die Straftat der Steuerhinter-

²¹ BReg (2013), Koalitionsvertrag v. 27.11.2013, S. 92.

²² BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 3, 10.

ziehung begeht. Durch die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige i. S. des § 371 AO hat er die Möglichkeit trotz Straftat Straffreiheit zu erlangen. Zur Bestimmung des zu berichtenden Zeitraums müsste man sich nach der bisherigen und aktuellen Gesetzesfassung die Frage stellen, ob ein Tatbestand des § 370 III AO erfüllt ist. Wenn dies der Fall ist, würde gemäß § 376 I AO die längere strafrechtliche Verjährungsfrist gelten. In Frage kommen würde § 370 III Nr. 1 AO, wenn Steuern im großen Ausmaß verkürzt wurden. Da nach der Rechtsprechung des BGH das „große Ausmaß“ in der Regel ab einem hinterzogenen Betrag von 50.000 Euro angenommen wird, liegt in unserem Fall aufgrund der Höhe der hinterzogenen Steuer von 24.000 Euro kein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor und es gilt die Verjährungsfrist des § 78 III Nr. 4 StGB von fünf Jahren.

Die strafrechtliche Verjährungsfrist beginnt gemäß § 78a StGB zu laufen, sobald die Tat beendet ist. Dies trifft im Fall der Steuerhinterziehung dann zu, wenn die falsche Steuerfestsetzung erfolgt ist. Somit beginnt die Frist mit Eingang des Steuerbescheids zu laufen, also im vorliegenden Beispiel am 01.11.

Ergeht der Bescheid am 01.11.2014 bedeutet dies, dass die Straftaten vom 01.11.2004 bis einschließlich dem 01.11.2009 verjährt sind und nach der bisherigen sowie dem ersten Teil der neuen Regelung vom Steuerpflichtigen nicht in der Selbstanzeige anzugeben sind, damit diese wirksam wird.

Seit der Reform und Änderung des § 371 I AO ist zudem der neue Satz 2 des § 371 I AO zu beachten. Demnach hat die Berichtigungserklärung, wie bereits oben beschrieben, mindestens alle Steuerstraftaten einer Steuerart der letzten zehn Kalenderjahre zu umfassen. Diese fiktive Frist bestimmt sich ausgehend vom Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige.²³

Im vorliegenden Beispiel würde das bedeuten, dass die Selbstanzeige des Steuerpflichtigen A neben den Angaben der unverjährten Steuerstraftaten, die Steuerstraftaten der letzten zehn Kalenderjahre seit Abgabe der Selbstanzeige beinhalten muss. Er hätte somit nach Wortlaut des Gesetzes Angaben zu den Steuerstraftaten ab dem Jahr 2004 zu tätigen und damit sämtliche verschwiegene Einkünfte seit dem Kalenderjahr 2003 zu offenbaren, damit die Selbstanzeige wirksam wird. Neben den Angaben der sieben zusätzlichen Jahre müsste der Steuerpflichtige A die von diesen Angaben umfassten Steuerverkürzungen /-vorteile innerhalb der gesetzten Frist nachentrichten, um die strafbefreiende Rechtsfolge zu bewirken, was damit eine größere Summe ausmacht, als es vor der Reform der Fall war.

2.2 Angleichung der steuer- und strafrechtlichen Verjährung

Entgegen dem zweiten Punkt des erarbeiteten Plans der Finanzminister der Länder und dem Referentenentwurfs des BMF vom 27.08.2014 ist eine Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist in allen Fällen der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre nicht verabschiedet worden. Die damit von Politikern²⁴ und dem Referentenentwurf²⁵ angestrebte vollkommene Angleichung der strafrechtlichen und steuerrechtlichen Verjährung wäre dabei allerdings auch nach Entwurf des BMF nicht zustande gekommen, da abgesehen von der Angleichung der Fristdauer in Jahren aufgrund der

²³ Vgl. BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 10.

²⁴ Schäuble (2014), Interview v. 07.02.2014, S. 2.

²⁵ BMF (2014), Referentenentwurf v. 27.08.2014, S. 13.

unterschiedlichen Anknüpfungspunkte der Fristen kein vollkommener Gleichlauf zustande gekommen wäre.

Die steuerrechtliche Festsetzungsverjährung ist geregelt in § 169 II AO und bestimmt die Jahre, in denen eine Steuer festzusetzen, aufzuheben oder zu ändern ist. Der Zeitraum beträgt nach § 169 II 1 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre, verlängert sich allerdings gemäß § 169 II 2 AO auf zehn Jahre, sofern eine Steuer hinterzogen wurde. Mit Änderung des § 376 I AO und Ausdehnung der strafrechtlichen Verjährungsfrist in allen Fällen auf zehn Jahre hätten beide Fristen die gleiche Laufzeit. Während die strafrechtliche Verjährungsfrist allerdings gemäß § 78a StGB grundsätzlich mit Beendigung der Tat ansetzt, beginnt die steuerrechtliche Verjährungsfrist gemäß § 170 I AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (also am 31.12.). Aufgrund der unterschiedlichen Anknüpfungspunkte der Fristen liefen diese somit schon bei Absehen von Anlauf- und Ablaufhemmungen in der Regel nicht parallel und eine Angleichung der steuerrechtlichen und strafrechtlichen Fristen würde nicht stattfinden.

Neben den Einsparungen aufgrund des ansonsten notwendig erhöhten Ermittlungsaufwands für zehn Jahre im Steuerstrafverfahren²⁶ wird auch dem mit Änderung der Verjährungsfrist entstehenden Bruch im bestehenden System²⁷ des Strafrechts vorgebeugt. Betrachtet man § 78 StGB, welcher in seinem dritten Absatz die Regelung enthält, nach der sich die Verjährungsfrist bestimmt, findet man ein im Strafgesetzbuch festgelegtes System, welches die Strafverjährungsfristen anhand der für die Straftat festgelegten Strafmaße bestimmt. Verlängert man nun die Verjährungsfrist für die Straftat der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre, trifft der Gesetzgeber eine vom System abweichende Regelung, welche gegenüber anderer Straftaten gleicher Stufe, in Bezug auf die Höhe des Strafmaßes wie beispielsweise Betrug gemäß § 263 StGB zu rechtfertigen wäre.

Das immer wieder in der Öffentlichkeit diskutierte Ziel, eine erhebliche Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige im Steuerrecht herbeizuführen, wird mit der Verlängerung des Berichtigungszeitraums erreicht. Weniger von Bedeutung ist dabei jedoch, dass sich für den Steuerpflichtigen der Betrag der nachzuentrichtenden Steuer durch die notwendigen Angaben der letzten zehn Kalenderjahre erhöht. Auch nach bisher bestehendem Recht konnte die Finanzbehörde nach Erstattung einer Selbstanzeige Angaben zu steuerpflichtigen Sachverhalten fordern, welche die Jahre vor den in der Selbstanzeige umfassten Zeiträumen betrafen und nicht von der Festsetzungsverjährung betroffen waren.²⁸ Auf Grundlage dieser Angaben, welche der Steuerpflichtige wahrheitsgemäß zu beantworten hatte oder ggf. auf Grundlage von Schätzungen konnte die Finanzbehörde so auch für die restlichen noch nicht von der Festsetzungsverjährung umfassten Sachverhalte Steuern festsetzen und einnehmen. Große Veränderungen in Bezug auf den fiskalischen Aspekt sind durch diesen Punkt der Reform nicht eingetreten. Lediglich die Ermittlungen in Form von Nachfragen seitens der Behörden sowie gegebenenfalls notwendige Schätzungen und die damit einhergehende Arbeitsbelastung entfallen. Des Weiteren ist zu beachten, dass die Finanzbehörde im Falle einer Selbstanzeige die Richtigkeit der Angaben von mindestens zehn Kalenderjahren und damit mindestens fünf weitere Jahre zu kontrollieren hat, was seitens der Behörden wiederum zu einem Mehraufwand und damit erhöhten Kosten führen kann.

²⁶ BMF (2014), Referentenentwurf v. 27.08.2014, S. 8.

²⁷ Wulf (2014), S. 275.

²⁸ Kemper (2014), S. 931.

2.3 Aufbewahrungsfristen

Durch die Änderung wird die Erstattung einer wirksamen Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen erheblich erschwert. Aus Angst vor einer möglicherweise notwendigen Selbstanzeige in späteren Jahren könnte die Ausdehnung der Offenlegung und damit des Vollständigkeitsgrundsatzes auf mindestens zehn Jahre als Wirksamkeitsvoraussetzung dazu führen, dass viele Unternehmer die in den Gesetzbüchern festgeschriebenen Aufbewahrungspflichten erheblich verlängern müssen.²⁹ Die in § 257 HGB, § 147 AO und § 14b UStG bestimmten Fristen zur Aufbewahrung betragen i.d.R. zehn Jahre, was somit auch für deutsche Banken gilt. Dadurch, dass die Beendigung der Tat der Steuerhinterziehung von vielen unterschiedlichen Aspekten und Sachverhalten abhängt und der zu berichtigende Zeitraum nach dem Geschäftssachverhalt so oft elf Jahre oder länger beträgt, bleibt für die Unternehmer stets die Ungewissheit und Angst, mögliche notwendige Angaben nicht korrekt machen zu können, was dazu führen könnte, dass die Selbstanzeige nicht wirksam ist und somit eine Strafverfolgung droht.

Auch Steuerpflichtige, welche ihre Auslandskonten offenbaren wollen, könnten einem ähnlichen Problem gegenüberstehen.³⁰ Möchte man beispielsweise eine Aufstellung der Zinserträge einer Schweizer Bank haben, muss man dies rechtzeitig anfordern, da nach Schweizer Recht in Art. 958f OR geregelt ist, dass auch Banken, welche nach Art. 957 OR zu den Buchführungs- und Rechnungslegungspflichtigen gehören, genau wie deutsche Banken, die Unterlagen zehn Jahre lang aufbewahren müssen. Es könnte somit für den Steuerpflichtigen zum Problem werden, vollständige Unterlagen zu erlangen und die Selbstanzeige somit wirksam werden zu lassen.

Lediglich eine Schätzung des hinterzogenen Betrags wäre in solchen Situationen eine Möglichkeit, wobei in diesen Fällen auf eine vorsichtige Schätzung zurückzugreifen ist, da ein zu niedriger Betrag die Unwirksamkeit der Selbstanzeige nach sich ziehen kann³¹. Auch würde diese Notwendigkeit nicht mit dem Sinn und Zweck der Novellierung einhergehen, da diese gerade zur Entlastung und Vermeidung der Schätzungen eingeführt werden soll.³² Es bleibt damit die Gefahr für Unternehmer und Privatpersonen, durch eine solche Schätzung erheblich zu viele Steuern nachzahlen zu müssen und gegebenenfalls eine darauffolgende Insolvenz anmelden zu müssen oder aufgrund zu starker Abweichungen nach unten eine Strafverfolgung in Kauf nehmen zu müssen. Eine konsequente Umsetzung dieser Novellierung müsste somit mit einer Verlängerung der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen einhergehen.³³

2.4 Anzahl der Selbstanzeigen

Dadurch, dass die Änderung eine Offenbarung und Korrektur der letzten zehn Kalenderjahre betrifft, sind von der Neuregelung vorwiegend Personen betroffen, deren hinterzogener Betrag sich nach bisherigem Recht im Bereich bis 50.000 Euro bewegt. Eine weitreichende Verschärfung der Selbstanzeige für Personen, welche eine schwere Steuerhinterziehung begangen haben, findet nicht statt, da die strafrechtliche Verjährung in diesen Fällen zehn Jahre beträgt und die Berichtigungserklärung somit auch mindestens diesen Zeitraum zu umfassen hat.

²⁹ Götzenberger (2014), S. 264.

³⁰ Götzenberger (2014), S. 264.

³¹ BGH, NJW 1974, 2293.

³² BReg (2014), S. 10.

³³ Kemper (2014), S. 932.

Es bleibt jedoch zu befürchten, dass durch diesen Punkt der Reform weitere Unsicherheiten bei Personen entstehen, welche die Selbstanzeige zwecks Rückkehr in die Steuerehrlichkeit erstatten wollen. Durch die erhöhte Anforderung, welche an die Wirksamkeit der Selbstanzeige geknüpft ist, werden die bereits anspruchsvollen Voraussetzungen weiter verschärft, was die wirksame Selbstanzeigenerstattung ohne professionelle Beratung fraglich werden lässt. Im Blick des Anzeigenerstatters müsste nun neben der Festsetzungsverjährung und der strafrechtlichen Verjährungsfrist die fiktive Frist des § 371 I AO stehen. Die Verschärfung könnte die freiwillige Abgabe vieler Selbstanzeigen durch die Steuerpflichtigen verhindern, da diese die Selbstanzeige meist nur dann erstatten, wenn sie dem Eintritt der Straffreiheit sicher sind. Hier könnte die Angst aufgrund der Komplexität der Anforderungen, Fehler zu begehen überwiegen, was entgegen des Telos und Zwecks der Selbstanzeige wirken würde.

C. Veränderung der Regelungen bezüglich des zu zahlenden Zuschlags

1. Neue Gesetzeslage

Ein weiterer großer Bereich behandelt Verschärfungen, welche in Bezug auf die Möglichkeit einer Zuschlagszahlung zwecks eines Absehens der Verfolgung festgelegt wurden. Demnach ist entgegen der bisherigen Gesetzesregelung die Rechtsfolge der Straffreiheit im Falle des Vorliegen des Tatbestands der schweren Steuerhinterziehung aus § 370 III AO nicht mehr möglich, sondern lediglich das Absehen der Strafverfolgung gegen Zahlung eines Zuschlags, wie es bereits bei Beträgen über 50.000 Euro der Fall war.³⁴

Auch die bisher bestehende Grenze von 50.000 Euro, ab der ein Zuschlag notwendig wird, ist durch die Reform halbiert worden. Ein Ausschluss der Selbstanzeige gemäß § 371 II Nr. 3 AO findet bereits ab einem hinterzogenen Betrag von 25.000 Euro statt, und der Zuschlag wird bei allen darüber hinausgehenden Beträgen des § 398a AO notwendig, dessen Höhe ebenfalls verändert wurde.³⁵ Anders als nach bisheriger Gesetzeslage ist der zu zahlende Zuschlag anhand der Höhe des hinterzogenen Betrags gestaffelt, wodurch ab einem Betrag von über 25.000 Euro bis 100.000 Euro 10%, von über 100.000 Euro bis 1.000.000 Euro 15% und von über 1.000.000 Euro 20% fällig sind.³⁶

Die §§ 371 II, 398a AO lauten nun:

§ 371 II AO:

- „(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn [...]*
3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt oder
4. ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.“

³⁴ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 12.

³⁵ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 12.

³⁶ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 5, 14ff.

§ 398a AO:

„(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist [...]

2. einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt:

- a) 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000 Euro nicht übersteigt,*
- b) 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100.000 Euro übersteigt und 1.000.000 Euro nicht übersteigt,*
- c) 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1.000.000 Euro übersteigt.“*

2. Wirkungen und Konsequenzen

Die Auswirkungen dieser Änderung sei anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

Beispiel: Der Steuerpflichtige A(B)[C] verschweigt in 2014 steuerpflichtige Kapitaleinkünfte, was insgesamt zu einer Steuerverkürzung in Höhe von 40.000 (300.000) [1.500.000] Euro geführt hat. Daraufhin erstattet er Selbstanzeige.

Lösung: Aufgrund der Tatsache, dass der Steuerpflichtige A(B)[C] steuerpflichtige Kapitaleinkünfte verschweigt, erfüllt er den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 I AO. Fraglich ist, ob die Voraussetzungen der Selbstanzeige vorliegen und somit die Straffreiheit gemäß § 371 I AO erlangt werden kann. Nimmt man an, dass die Voraussetzungen der Berichtigungserklärung vorliegen, ist des Weiteren zu prüfen, ob keine negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 II AO vorliegen. Im vorliegenden Fall scheinen die Ausschlussstatbestände des § 371 II Nr. 1 und 2 AO nicht vorzuliegen, allerdings erscheint das Nichtvorliegen des Ausschlussstatbestands des § 371 II Nr. 3 AO fraglich zu sein.

Nach bisherigem Recht hätte der Steuerpflichtige A mit dem hinterzogenen Betrag von 40.000 Euro nicht die in §§ 371 II Nr. 3, 398a AO festgelegte Grenze von 50.000 Euro überschritten und hätte somit bei Vorliegen der sonstigen Wirksamkeitsvoraussetzungen Straffreiheit erlangt. Unter der neuen Rechtslage überschreitet A die neue Grenze von 25.000 Euro und erlangt somit keine Straffreiheit, sondern lediglich die Möglichkeit des Absehens der Strafverfolgung gegen Zahlung eines Zuschlags. Demnach muss er 10% auf den hinterzogenen Betrag, also 4.000 Euro zahlen, damit von einer Strafverfolgung abgesehen wird. Der Steuerpflichtige B seinerseits überschreitet bereits nach der bisherigen Gesetzeslage den Betrag von 50.000 Euro und musste somit auf den § 398a AO zurückgreifen, gemäß welchem er einen Zuschlag i. H. v. 5% seines hinterzogenen Betrags von 300.000 Euro zahlen muss, d. h. 15.000 Euro. Auch für diesen Steuerpflichtigen ändert sich aufgrund der Reform allerdings etwas, da sich für ihn der Zuschlag von 5% auf 15% erhöht und somit, abgesehen von weiteren Änderungen, ein Zuschlag in Höhe von 45.000 Euro notwendig werden würde, damit die Rechtsfolge des Absehens von der Strafverfolgung eintritt. Steuerpflichtiger C ist durch die Gesetzesänderung am stärksten betroffen. Anstatt eines für ein Absehen von der Strafverfolgung notwendigen Zuschlags von „lediglich“ 75.000 Euro (5% von 1.500.000 Euro) muss er 20% auf den hinterzogenen Betrag als Zuschlag zugunsten der Staatskasse zahlen und erreicht somit gegen die Zahlung von 300.000 Euro das zwingende strafprozessuale Verfolgungshindernis.

Mit der Umsetzung dieses Eckpunktes der Reform bewirkt der Gesetzgeber eine erhebliche Verteuerung der Selbstanzeige bereits ab einem hinterzogenen Betrag von 25.000 Euro. Vergleicht man die Auswirkungen im oben genannten Beispiel, wird für den Steuerpflichtigen A die Selbstanzeige bzw. das Absehen von der Strafverfolgung um 4.000 Euro teurer, während für den Steuerpflichtigen B das Absehen von der Strafverfolgung um 30.000 Euro und für C sogar um 225.000 Euro teurer wird.

Der Betrag von 50.000 Euro, welcher auf eine Entscheidung des BGH zurück ging, sollte die Straffreiheit in besonders schweren Fällen von Steuerhinterziehung ausschließen und lediglich das Aussetzen der Strafverfolgung gegen die Zahlung eines Zuschlags möglich machen. Mit der Halbierung der Grenze und Schaffung des neuen Sperrtatbestands in § 371 II Nr. 4 AO schließt der Gesetzgeber alle Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung von der Möglichkeit aus, durch eine Selbstanzeige die Straffreiheit zu erlangen. Er gewährt ihnen lediglich gemäß § 398a AO gegen Zahlung eines Zuschlags das Aussetzen der Strafverfolgung und setzt somit ein Zeichen insbesondere gegen Fälle der schweren Steuerhinterziehung konsequent vorgehen zu wollen, womit er seinen eigenen und den Ansprüchen vieler Kritiker gerecht wird.

Neben dem neuen Ausschlussstatbestand der Selbstanzeige aus § 371 AO und der Senkung des für den Ausschluss notwendigen Betrags in § 371 II Nr. 3 AO leistet auch die Erhöhung der notwendigen Zuschläge aus § 398a AO auf bis zu 20% ihren Beitrag zur Verteuerung der Selbstanzeige. Durch die Änderungen werden viele Steuerstraftäter, welche bereits eine „geringe“ Summe von Steuern hinterzogen haben, stärker zur Kasse gebeten, was auch den bestehenden Kritikpunkt gerecht wird und zur Herstellung der Steuergerechtigkeit und Steuergleichheit beiträgt. Insbesondere das frühere Ansetzen des § 398a AO ab einem Betrag von 25.000 Euro und die dann notwendigen höheren Zuschläge machen es möglich, die durch die Steuerhinterziehung erlangten Erträge einzuschränken oder sogar ganz abzuschöpfen und einen Beitrag zu den angesprochenen verfassungsrechtlich gewährleisteten Prinzipien zu leisten.

Auch dem Kritikpunkt, dass es nach momentaner Gesetzeslage keinen Unterschied macht, ob ein Betrag von 50.001 Euro oder 1.000.000 Euro hinterzogen wurde, da in beiden Fällen ein Zuschlag in Höhe von 5% zu zahlen ist, wird mit der Staffelung der geforderten Sätze anhand der Höhe der hinterzogenen Steuern entgegengewirkt.

Fraglich ist, wer insbesondere von diesen Änderungen betroffen ist. Für die Berechnung der Beträge, welche die Staffellungen der Zuschläge bestimmen, geht man jeweils von dem hinterzogenen Betrag einer Tat aus³⁷. In Bezug auf die Offenlegung eines Auslandskontos bedeutet das beispielsweise, dass der im Ausland angelegte Betrag bei Annahme einer großzügigen Verzinsung in Höhe von 3,5% p. a. und dem Steuersatz von 45% für die Notwendigkeit eines Zuschlags in Höhe von 15% eine Summe von 6,35 Mio. Euro umfassen muss. Um die letzte Stufe zu erreichen, ab der ein 20 prozentiger Zuschlag notwendig ist, müsste die Auslandsanlage sogar einen Betrag von 63,49 Mio. Euro umfassen. Weitreichende Konsequenzen spüren durch diese Verschärfung somit insbesondere Personen, welche sehr hohe Beträge im Ausland angelegt haben, hohe zu versteuernde Spekulationsgewinne erzielen oder andere Sachverhalte vorweisen, welche sich im Bereich der Schenkungs- und Erbschaftssteuer abspielen und bei denen solche Beträge generell schneller erreicht werden können.

Weitere Auswirkungen könnten diese Änderungen auf die Entscheidung der Steuerpflichtigen haben, ob diese die Selbstanzeige abgeben sollen. Dabei hat jeder Steuer-

³⁷ Klein/Jäger (2014), § 398a AO, Rn. 37.

pflichtige bei seiner Entscheidung abzuwägen, ob das Risiko der Tatentdeckung weiter getragen oder der Weg der Selbstanzeige gegangen werden soll. Diese Entscheidung könnte nun allerdings nicht nur von den individuellen Abwägungen des Steuerpflichtigen, sondern auch von finanziellen Aspekten abhängen. Da Zuschläge in Höhe von 10% bereits ab einem Betrag von über 25.001 Euro notwendig werden, müssen sich auch die Täter, die sich in den niedrigen Bereichen der Steuerhinterziehung bewegen, über ihre Möglichkeit bewusst sein, die hinterzogenen Steuern zuzüglich den Zuschlägen und angefallenen Zinsen entrichten zu können. Ein rein finanzieller Aspekt könnte ihnen die „Goldene Brücke“ versperren und einen eigentlichen Zweck der Selbstanzeige, den Steuerpflichtigen eine Möglichkeit zu geben den „Zwang zum Weitermachen“ zu entkommen, entgegenwirken.

Des Weiteren könnte eine Senkung der Grenze für den Ausschlussstatbestand auf 25.000 Euro, das Problem verstärken, wonach im Bereich der Anmeldesteuer aufgrund des oben beschriebenen Kompensationsverbots der USt der Betrag noch schneller erreicht wird. Mit einer Halbierung des notwendigen Betrags stünde der Unternehmer vor einer noch größeren Gefahr, nämlich vom Ausschluss der Selbstanzeige betroffen zu sein sowie einen Zuschlag zahlen zu müssen, welcher aufgrund der Novellierung des § 398a AO mindestens 10% höher ausfallen würde und sogar die Existenz des Unternehmers bedrohen könnte. Dieses Problem sahen auch die Finanzminister der Länder, woraufhin eine entsprechende Absprache und eine vom Kabinett formulierte Regelung im Gesetzesentwurf aufgenommen wurde.

Die festgelegte Höhe des Zuschlags und die bestimmten Grenzen der Staffelung sind bloße Entscheidungen des Gesetzgebers. Möglichen Verstößen der Vorschrift gegen verfassungsrechtlich zugesicherte Prinzipien entkam der Gesetzgeber durch die Verständigung auf die Freiwilligkeit des Zuschlags zuvor, weshalb auch nach der Reform aufgrund des bestehend bleibenden Charakters keine verfassungsrechtliche Bedenken zu befürchten sind.

D. Zusätzliche Wirksamkeitsvoraussetzung der sofortigen Zahlung der Hinterziehungszinsen

1. Gesetzliche Neuregelung

Ein weiterer Eckpunkt der Reform betrifft die Aufnahme der sofortigen Zahlung der fälligen Hinterziehungszinsen in Höhe von 6% pro Jahr als zusätzliche Wirksamkeitsvoraussetzung.

Anders als nach der bisherigen Gesetzeslage, nach der der nachzuentrichtende Betrag nicht die steuerlichen Nebenleistungen im Sinne des § 3 III AO umfasste, zu denen auch die Hinterziehungszinsen gehören, ist deren sofortige Zahlung durch die Novellierung an die Wirksamkeit der Selbstanzeige geknüpft worden,³⁸ und zwar in den §§ 371 III, 398a I Nr. 1 AO durch Hinzufügen der Worte:

„die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden“.

2. Wirkungen und Konsequenzen

Die Auswirkungen der Neuregelung seien anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

³⁸ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 13f.

Beispiel: Der Steuerpflichtige A, welcher im Vorjahr steuerpflichtige Kapitaleinkünfte, die zu einer Steuerverkürzung in Höhe von 15.000 Euro führten, verschwiegen hat, gibt eine nach altem Recht wirksame Selbstanzeige ab und zahlt 15.000 Euro als Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern an die Staatskasse.

Lösung: Da der Steuerpflichtige A weder nach bisherigem Recht den Betrag von 50.000 Euro noch nach der Novellierung den Betrag von 25.000 Euro übersteigt, besteht die Möglichkeit, die Straffreiheit zu erlangen, während ein Zuschlag nach § 398a AO nicht notwendig ist. Nach der bisherigen Gesetzgebung würde der Steuerpflichtige A mit der Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern die Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige erfüllen und die Straffreiheit erlangen. Nach der Reform der Selbstanzeigenregelung auf Grundlage der erarbeiteten Eckpunkte müsste der Steuerpflichtige A des Weiteren die angefallenen Hinterziehungszinsen entrichten. Diese fallen aufgrund der Regelung des § 235 AO an und deren Höhe bestimmt sich nach der Regelung des § 238 AO. Somit hätte der Steuerpflichtige A für eine wirksame Selbstanzeige zusätzliche Zinsen in Höhe von 0,5% für jeden Monat zu zahlen, was bei 12 vollen Monaten einen Zinssatz von 6% und somit 900 Euro ausmacht. Insgesamt müsste der Steuerpflichtige A 15.900 Euro nachentrichten, um die Straffreiheit zu erlangen.

Während nach der bisherigen Gesetzeslage der Steuerpflichtige in seine Ermittlung des zu zahlenden Betrags lediglich die hinterzogenen Steuern einbeziehen muss, hat er bei dieser Rechnung nach der Reform auch die angefallenen Zinsen miteinzubeziehen. Die Selbstanzeige wird also durch diese Reformvorschläge nochmals teurer. Bei der Entscheidung, ob die Selbstanzeige abgegeben wird oder das Risiko der Entdeckung weiter getragen werden soll, spielt diese neue Regelung eine wichtige Rolle. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige zu entscheiden, ob die Selbstanzeige für ihn finanziell zu tragen ist und könnte insbesondere bei Steuerhinterziehungen, welche über einen langen Zeitraum begangen wurden, erheblich ins Gewicht fallen. Betrachtet man beispielsweise die Situation eines Steuerhinterziehers, welcher über zehn Jahre jährlich anfallende Erträge unversteuert liess und damit Steuerverkürzungen in Höhe von 15.000 Euro p. a. erzielte, bewirkt die neue Regelung der unmittelbar fälligen Zahlung der Hinterziehungszinsen in Kombination mit der Verlängerung des Berichtigungszeitraums und damit Rückerstattungszeitraums auf mindestens zehn Jahre, dass der Eintritt der strafbefreienden Wirkung um 49.500 Euro teurer wird. Demnach muss sich der Täter vor Abgabe der Selbstanzeige seiner Liquiditätssituation bewusst sein und somit der Möglichkeit, die hinterzogenen Steuern zuzüglich der angefallenen Hinterziehungszinsen und gegebenenfalls sogar den Zuschlag nach § 398a AO zahlen zu können. Des Weiteren könnte diese Regelung weitere Schwierigkeiten in Bezug auf die Anwendbarkeit und Rechtsklarheit für die betroffenen Steuerpflichtigen mit sich bringen. Insbesondere die Wirkungsaussichten könnten durch die Verschärfung der Wirksamkeitsvoraussetzungen für die Betroffenen schwer zu durchschauen sein, woraufhin sie ihre Risiken der Strafverfolgung schwer abschätzen können und dem Problem der Entscheidung gegenüberstehen.

Eine Erleichterung für die Täter der Selbstanzeige ist in finanzieller Hinsicht nicht zu erwarten. Auch dieser Punkt spiegelt ein Ziel dieser Reform wieder und den oft in der Öffentlichkeit aufkommenden Forderungen, entschiedener gegen Steuerhinterzieher vorzugehen. Betrachtet man die Rechtfertigung der Selbstanzeige insbesondere mit Blick auf den strafrechtlichen Erklärungsansatz, liegt in dieser Verschärfung der

positiven Wirksamkeitsvoraussetzungen die Umsetzung des dargelegten Zwecks. Zweck der Hinterziehungszinsen ist es, den Vorteil, welcher durch die verspätete Zahlung, Gewährung oder Belassung von Steuervorteilen entstanden ist, zu nehmen.³⁹ Durch die an die Wirksamkeit der Selbstanzeige geknüpfte Bedingung der sofortigen Zahlung der Hinterziehungszinsen wird der Gesetzgeber dem Ansatz gerecht. Dem Täter wird die Möglichkeit gegeben, durch sein unmittelbares Nachtatverhalten jeglichen zu Unrecht erlangten Erfolg sofort wieder zu beseitigen und sich somit erst nach Beseitigung des zu Unrecht erlangten Erfolgs, die Straffreiheit zu „verdienen“. Durch die Umsetzung dieses Eckpunktes leistet die Selbstanzeige ihren erhöhten Beitrag zur Steuergerechtigkeit und -gleichheit, wodurch sie auch einem Problem gerecht wird, da durch die sofortig fällig werdenden Hinterziehungszinsen zumindest Teile der durch die Steuerhinterziehung erlangten Erträge abgeschöpft werden.

Auch dem Umstand, dass die Zinsen aus § 233a AO, welche im Falle von Steuernachforderungen zu zahlen sind, gemäß § 235 IV AO auf die zu zahlenden Hinterziehungszinsen anzurechnen sind, musste der Gesetzgeber bei Änderung der § 371 II und § 398a I Nr. 1 AO mit einbeziehen. Sinn der Regelung des § 235 IV AO ist die Verhinderung einer ansonsten möglicherweise entstehenden Doppelverzinsung für den Zeitraum, in dem Hinterziehungszinsen und die Zinsen nach § 233a AO zu zahlen sind.⁴⁰ Da sich der Betrag der Hinterziehungszinsen gemäß § 235 IV AO um den Betrag der für den gleichen Zeitraum zu zahlenden Zinsen aus § 233a AO verringert, müssen Betroffene gemäß des neuen Wortlauts auch den Betrag der Zinsen nach § 233a AO zahlen, welcher ansonsten zu einem niedrigeren zu zahlenden Hinterziehungszins geführt hätte. Grund dieser zusätzlichen Regelung ist, dass es für die betroffenen Personen ansonsten zu Begünstigungen gegenüber solchen kommen würde, welche keine anzurechnenden Zinsen nach § 233a AO hätten, da diese nicht in den Genuss eines niedrigeren sofort zu zahlenden Hinterziehungszins kommen könnten.⁴¹

Ausgenommen von dieser Neuerung sollen allerdings nach § 371 III 2 AO die Fälle sein, in denen es um Umsatzsteuervoranmeldungen und die Lohnsteuer geht. Sinn dieser Ausnahmeregelung ist die Vermeidung der bereits nach bisheriger Gesetzgebung in Bezug auf den Zuschlag nach § 398a AO bestehenden Rechtsunsicherheit und unangemessenen Kriminalisierung der Unternehmer. Anders als in den übrigen Fällen tritt in Fällen der Anmeldesteuer die Straffreiheit unabhängig von der fristgemäßen Entrichtung der Zinsen ein. Somit wirkt der neue Gesetzeswortlaut des Gesetzgebers der Rechtsunsicherheit und der Gefahr einer unwirksamen Selbstanzeige im Falle der Anmeldesteuer entgegen und bezieht die nach bisherigem Recht bestehenden Probleme mit ein.

E. Veränderung der Sperrtatbestände

1. Gesetzliche Neuregelung

Nachdem durch die Novellierung der Selbstanzeige im Jahr 2011 die Sperrsachverhalte in Bezug auf Prüfungsanordnungen bereits ausgeweitet wurden, sollte auch die jetzige Reform weitere Verschärfungen, aber auch Einschränkungen in diesen Bereich bringen. So wird neben der bislang schon entscheidenden Bekanntgabe der Prüfungs-

³⁹ BFH, BStBl. I 1989, 596; BFH, BStBl II 1992, 163.

⁴⁰ Pahlke/Koenig (2009), § 235 AO, Rn. 29.

⁴¹ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 14.

anordnung an den Täter oder seinem Vertreter auch die Bekanntgabe an den Begünstigten der Steuerhinterziehung eine Sperrwirkung auslösen.⁴² Auch der Begriff des „Täters“ aus § 371 II 1 Nr. 1 AO ist durch die Wörter „an der Tat Beteiligter“ ersetzt worden, um bisher bestehende Regelungslücken zu schließen.⁴³ Des Weiteren sieht der neue Halbsatz 2 des § 371 II 1 Nr. 1 lit. a) und c) AO die Beschränkung der Sperrwirkung einer Außenprüfung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang dieser Außenprüfung vor.⁴⁴

Weitere Rechtsklarheit soll die gesetzliche Klarstellung in Bezug auf das strittige Thema der Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Nachschaubringen, deren Sperrwirkung nach momentaner Gesetzeslage umstritten ist.

Umgesetzt in die AO lautet § 371 II nunmehr:

„(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder [...]

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder

d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist, oder

e) ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschaub nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschaub nach § 42g des Einkommensteuergesetzes [...] erschienen ist und sich ausgewiesen hat, oder[...].

Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c hindert nicht die Abgabe der Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart.“

2. Wirkungen und Konsequenzen

Die Auswirkungen der Neuregelung seien anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

Beispiel: Ohne dass die Finanzbehörden Kenntnis darüber erlangen, begeht Mitarbeiter A jahrelang Steuerhinterziehung zugunsten des Unternehmens, in dem er angestellt ist. Drei Monate nachdem Mitarbeiter A aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, wird dem Unternehmen eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben. Aufgrund innerer Gewissensbelastung entscheidet sich der ehemalige Mitarbeiter A am gleichen Tag dazu, ohne Kenntnis der Prüfungsanordnung eine Selbstanzeige abzugeben.

Abwandlung: Die Steuerhinterziehung wird im Bereich der Umsatzsteuer begangen, woraufhin ohne vorherige Ankündigung und eine Woche bevor die Selbstanzeige an die Finanzbehörde weitergegeben werden konnte, ein Amtsträger der Finanzbehörde zwecks einer Umsatzsteuer-Nachschaub erscheint, welcher sich auch als solcher ausweist. Dies geschieht eine Woche bevor Mitarbeiter B als

⁴² BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 10f.

⁴³ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 10f.

⁴⁴ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 11.

Nachfolger des Mitarbeiter A, die von der Geschäftsführung in Auftrag gegebene Selbstanzeige für das Unternehmen an die Finanzbehörden weiterleiten konnte.

Lösung: Fraglich ist, ob in den vorliegenden Beispielen die Möglichkeit der strafbefreiende Selbstanzeige weiter gegeben oder bereits eine Sperrwirkung eingetreten ist und das Erlangen der Straffreiheit somit nicht mehr möglich ist.

Wie im Beispiel beschrieben wird dem Unternehmen eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben, wodurch der Sperrtatbestand des § 371 II Nr. 1 lit. a) AO zutrifft. Fraglich bleibt allerdings, ob für Mitarbeiter A, welcher durch sein Ausscheiden aus dem Unternehmen keine Kenntnis über die Prüfungsanordnung hat, ebenfalls die Möglichkeit der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige ausgeschlossen ist. Nach bisherigem Recht hatte der Mitarbeiter A auch trotz der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an das Unternehmen die Möglichkeit, eine Selbstanzeige abzugeben, da ihm als ausgeschiedener an der Tat Beteiligter die Sperrwirkung nicht treffe.⁴⁵ Das wurde damit begründet, dass vom ausgeschiedenen Mitarbeiter A aufgrund der fehlenden internen Informationen des Unternehmens keine Gefahr ausgeht, im Rahmen der Prüfung abzuwarten, ob die Tat der Steuerhinterziehung entdeckt wird um anschließend mit einer Selbstanzeige tätig zu werden.⁴⁶

Durch die Änderung des Gesetzeswortlauts in § 371 II 1 Nr. 1 lit. a) AO wird diese Möglichkeit nun ausgeschlossen und somit die Regelungslücke geschlossen. Bezogen auf das Beispiel ist der Mitarbeiter A nach dem neuen § 371 II 1 Nr. 1 lit. a) AO ein „an der Tat Beteiligter“, während das Unternehmen den „Begünstigten“ darstellt. Dadurch, dass die Bekanntgabe an den „Begünstigten“ ausreicht, wird A als Tatbeteiligter vom Sperrtatbestand des § 371 II 1 Nr. 1 lit. a) AO umfasst und hat nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung keine Möglichkeit, eine wirksame Selbstanzeige zu erstatten. Dabei ist es nach der neuen Gesetzesfassung auch nicht notwendig, dass der „an der Tat Beteiligte“ (hier A) von der Prüfungsanordnung Kenntnis hat.⁴⁷

Die Abwandlung des Beispiels zielt auf die nach bisheriger Gesetzgebung bestehenden Unklarheiten in Bezug auf die Sperrwirkungen von Nachschauen ab. Nach § 371 II Nr. 1 lit. c) AO ist das Erscheinen eines Finanzbeamten zur steuerlichen Prüfung für die Sperrwirkung entscheidend. Strittig ist, was unter den Begriff der steuerlichen Prüfung i. S. des § 371 II Nr. 1 lit. c) AO zu fassen ist. Da die Umsatzsteuer-Nachschau auch nach bisherigen Gesetzesmaterialien und dem Wortlaut des § 27b UStG keine Prüfung i. S. des § 193 ff. AO darstellt⁴⁸ und sich nach teilweiser Literaturmeinung als Einzelermittlungsmaßnahme nicht eignet, Auslöser einer Sperrwirkung zu sein⁴⁹, wird der Beginn einer Nachschau als Sperrtatbestand ausgeschlossen. Betrachtet man jedoch die Begriffsdefinition einer „steuerlichen Prüfung“ i. S. des § 371 II Nr. 1 lit. c) AO, wird darunter „jede rechtmäßige Maßnahme der FinBeh“ verstanden, „die der Ermittlung und Erfassung der steuerlichen Verhältnisse eines Stpfl. dient und das Ziel gehöriger, d. h. richtiger und vollständiger StFestsetzung verfolgt“⁵⁰. Auch Teile der Rechtsprechung benennen mit dem Begriff der steuerlichen Prüfung Einzelermittlungsmaß-

⁴⁵ LG Stuttgart, NStZ 1990, 189; MüKoStGB/Kohler (Bd. 6/1), § 371 AO, Rn. 177.

⁴⁶ LG Stuttgart, NStZ 1990, 189; MüKoStGB/Kohler (Bd. 6/1), § 371 AO, Rn. 177.

⁴⁷ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 11.

⁴⁸ BT-Drucksachen 14/6883 v. 10.09.2001, S. 9; § 27b I UStAE.

⁴⁹ Franzen/Gast/Joecks (2009), § 371 AO, Rn. 140a.

⁵⁰ Kohlmann (1995), § 371 AO, Rn. 135, zitiert nach: Klein/Jäger (2014), § 371 AO, Rn. 50.

nahmen an Ort und Stelle.⁵¹ Unter diesen Betrachtungspunkten würden auch die Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Nachschaue trotz nicht notwendiger Ankündigung unter dem Begriff der steuerlichen Prüfung aus § 371 AO fallen, da sie der Sachverhaltsaufklärung und somit dem in der Definition begründeten Ziel dienen.⁵² Durch Einfügen des neuen Sperrtatbestands in § 371 II 1 Nr. 1 lit. e) AO wird den entgegenstehenden Standpunkten abgeholfen und eine wirksame Selbstanzeige nach Erscheinen und Ausweis des Prüfers zwecks Nachschau ausgeschlossen. Somit bleibt dem Unternehmen nach der Reform die Möglichkeit einer straffbefreienden Selbstanzeige auch im Fall der Abwandlung klar verwehrt.

Die Änderungen des Gesetzeswortlauts in § 371 II 1 Nr. 1 lit. a) AO dienen der gesetzlichen Klarstellung in diesem Bereich. Durch die Änderung des Begriffs „Täter“ in die Wörter „an der Tat Beteiligten“ und Einfügen des Begriffs „Begünstigten“ wird der bisher bestehende Sperrtatbestand der Nr. 1 lit. a) nochmals ausgeweitet. Entgegen der früheren Ansicht, der bereits ausgeschiedene Mitarbeiter könne aufgrund fehlender betrieblicher Tätigkeit die Gefahr einer bevorstehenden Prüfungsmaßnahme nicht erkennen, ist dieser durch die Ausweitung nun auch vom Sperrtatbestand betroffen. Die Sperrwirkung des § 371 II 1 Nr. 1 lit. a) AO soll sich nach der Änderung neben dem Täter auch auf die Hilfeleistenden der Steuerhinterziehung beziehen, welche Anstifter gemäß § 26 StGB oder Gehilfen gemäß § 27 StGB sein können.

Insbesondere mit der Einschränkung des Sperrtatbestands einer Außenprüfung in § 371 II 1 Nr. 1 lit. a), c) AO nimmt der Gesetzgeber eine Änderung vor, die zu einer Einschränkung des Vollständigkeitsgebots führt und von Seiten der betroffenen Personen zu begrüßen ist. Nach bisheriger Gesetzesregelung umfasste die Sperrwirkung des § 371 II Nr. 1 lit. a) AO den von der Prüfungsanordnung umfassten Umfang, welcher sich jedoch aufgrund des im § 371 AO normierten Vollständigkeitsgebots innerhalb einer Steuerart auch auf den Zeitraum erstreckt, der nicht von der Prüfungsanordnung erfasst wurde, aber in einer Berichtigungserklärung nach § 371 AO enthalten sein musste.⁵³ Dem widersprechend hat der Bundestag entgegen dem Referentenentwurf des BMF den Sperrtatbestand der Außenprüfung auf den sachlichen und zeitlichen Umfang beschränkt, den die angekündigte Außenprüfung umfasst. Dadurch ist für nicht von der Außenprüfung umfasste Fälle die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige möglich. Im neu gefassten § 371 II 2 AO normiert der Gesetzgeber diese Möglichkeit und nimmt durch Verschiebung des Sperrtatbestands des § 371 II Nr. 1 lit. c) 2. Fall AO in den neuen § 371 II 1 Nr. 1 lit. d) AO eine für diesen Zweck notwendige redaktionelle Änderung vor. Diese Lockerung der Sperrwirkung von Außenprüfungen kommt insbesondere den Unternehmen zugute, denen vor der Änderung aufgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung sämtliche Wege der Abgabe einer Selbstanzeige verwehrt blieben.

Auf der anderen Seite treffen die Konsequenzen des neuen Sperrtatbestands ebenfalls die Unternehmer, welche von den 2001 bzw. 2013 geschaffenen Instrumenten der Umsatzsteuer-Nachschaue aus § 27b UStG⁵⁴ bzw. Lohnsteuer-Nachschaue aus § 42g EStG⁵⁵ betroffen sind. Das als Besonderheit geltende Merkmal dieser relativ neuen Instrumente der Finanzbehörden ist die nicht notwendige Ankündigung der Prüfun-

⁵¹ BayObLG, NSz 1987, 130.

⁵² *Beyna/Roth* (2010), S. 311; *Klein/Jäger* (2014), § 371 AO, Rn. 57.

⁵³ *Klein/Jäger* (2014), § 371 AO, Rn. 39c.

⁵⁴ BGBl. I 2001, 3922.

⁵⁵ BGBl. I 2013, 1809.

gen.⁵⁶ Ohne Anmeldung steht es Amtsträgern der Finanzbehörden somit gemäß § 27b UStG bzw. § 42g EStG zu, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten Zutritt zu den Grundstücken sowie Räumen zu erlangen und die besteuierungserhebliche Sachverhalte zu erforschen. Betroffenen Personen könnte somit die Möglichkeit der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige jederzeit und ohne Vorahnung, wie in der Abwandlung gezeigt, genommen werden, was das Risiko für die Täter erhöht und so stärker unter Druck setzt.

Einerseits wird mit der Erweiterung der Ausschlussstatbestände, welche den Eintritt der Straffreiheit als Rechtsfolge verhindern, eine Verschärfung der Selbstanzeigenregelung bewirkt, andererseits die Möglichkeit der Unternehmer zur Abgabe einer Selbstanzeige in Bezug auf die Außenprüfung und damit einhergehender Ausnahme vom Vollständigkeitsgebots erweitert. Auch dieser Eckpunkt und die Umsetzung setzen somit das verfolgte Ziel um, verstärkt gegen die Steuerhinterziehung vorzugehen. Des Weiteren bewirkt die neue Regelung einen Schritt in Richtung der Herstellung von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit. Durch Beilegung von in der Literatur und Rechtsprechung strittigen Themen wird die Anwendungsklarheit der Selbstanzeige verbessert und die Ungewissheit der betroffenen Personen verringert, welche Folgen die Abgabe der Selbstanzeige nach sich ziehen wird.

F. Klarstellungen im Bereich der Anmeldesteuer

1. Gesetzliche Neuregelung

Aufgrund einer Vielzahl von Problemen in der Praxis, welche bereits angesprochen wurden, sind auch im Bereich der Anmeldesteuer praktische und rechtliche Verwerfungen durch gesetzliche Klarstellungen beseitigt worden, indem gemäß des neuen § 371 IIa AO eine berichtigte oder verspätete Steuer(vor)anmeldung, welche keine Jahreserklärung ist, als wirksame Teilselbstanzeige gelten kann und zu keiner Sperrwirkung nach § 371 II Nr. 2 AO führt.⁵⁷

„(2a) Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter [...] Angaben berichtigt,[...] ergänzt,[...] nachgeholt. Absatz 2 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine nicht rechtzeitig erfolgte Umsatzsteuervoranmeldung [...] nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen.[...]“

2. Wirkungen und Konsequenzen

Die Auswirkungen der Neuregelung seien anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

Beispiel: Das Unternehmen des X übersieht aufgrund von hoher Arbeitsauslastung einen Fehler bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar und gibt diese am 10.03. unter Zeitdruck ab, ohne den Fehler zu erkennen, da keine Prüfung erfolgte. Auch im folgenden Monat steigt die Arbeitsbelastung in

⁵⁶ Klein/Jäger (2014), § 371 AO, Rn. 57.

⁵⁷ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 4, 12f.

Unternehmen des X, woraufhin er erst am 11.04. zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März kommt. Nachdem ein neuer Mitarbeiter eingestellt wurde, erkennt dieser den Fehler des X, korrigiert diesen und gibt am 06.06. eine korrigierte Version der Anmeldung ab.

Lösung: X erfüllt bislang durch die verspätete Abgabe der Voranmeldung sowie die fehlerhafte Anmeldung den Tatbestand der Steuerhinterziehung und gibt mit der verspäteten Voranmeldung sowie der korrigierenden USt-VA jeweils eine Berichtigungserklärung i. S. des § 371 AO ab (s. o.).

Dadurch, dass die verspätete USt-VA nicht den Sachverhalt korrigiert, der von der korrigierenden USt-VA berichtet wird, war das Vollständigkeitsgebot nicht erfüllt, da nicht sämtliche Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten im Rahmen der Berichtigungserklärung erfasst und korrigiert wurden. Die verspätete USt-VA hätte neben den USt-Angaben für den März, die Fehler des Februars beinhalten müssen, um die Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige zu erfüllen und Straffreiheit zu erlangen. Unternehmer X machte durch die korrigierenden Angaben am 06.06. das FA selbst darauf aufmerksam, dass die Selbstanzeige des 11.04. nicht vollständig war und begab sich somit aus der eigenen Handlung heraus unbewusst in die Gefahr einer Strafverfolgung.

Die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige, wie sie vor der Novellierung der Selbstanzeige im Jahr 2011 bestand, wurde seinerzeit abgeschafft, was insbesondere für Unternehmer zu erheblichen Problemen führte. Mit der Regelung des § 371 IIa AO reagiert der Gesetzgeber mit einer Relativierung des Vollständigkeitsgebots. Hierdurch wird die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige im Bereich der Umsatzsteuervor- und Lohnsteueranmeldung wieder eröffnet und die verspätete sowie die korrigierende USt-VA führen als wirksame Teilselbstanzeigen zu jeweils deren Umfang betreffende Bereiche zur Straffreiheit. Das Unternehmen des X hat somit nach der Reform keine Unsicherheiten mehr, dass trotz Korrektur eingetretener Fehler ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird.

Eine weitere Ausnahme zum Vollständigkeitsgebot findet sich im letzten Satz des neuen § 371 IIa AO. Damit werden auch die nach der bisherigen Gesetzeslage aufgrund des Vollständigkeitsgebots notwendigen Berichtigungen der fehlerhaften Voranmeldungen des laufenden Jahres im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung des vergangenen Jahres und die damit einhergehenden Probleme beseitigt.

Auch dem Umstand, dass eine verspätete oder korrigierende USt-VA eine wirksame Selbstanzeige darstellt, somit die Steuerhinterziehung offenbart und eine weitere wirksame Selbstanzeige aufgrund des Sperrtatbestands der Tatentdeckung gemäß § 371 II Nr. 2 AO unmöglich macht, wird die Neuregelung gerecht. In solchen Fällen gilt der § 371 II Nr. 2 AO nicht, wodurch eine weitere wirksame Selbstanzeige möglich ist. Damit wird es dem Unternehmer ermöglicht, auch eine weitere Korrektur vorzunehmen, die beispielsweise im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung vorgenommen werden kann.

Diese Änderungen dienen der Herstellung einer erhöhten Rechtssicherheit für die von der USt-VA und Lohnsteueranmeldung betroffenen Personen. Eine durch die Abschaffung der Teilselbstanzeige entstandene Kriminalisierung der Unternehmer wird durch die Änderungen im Rahmen der Reform entgegenwirkt. Mit Blick auf die Entwicklung der Selbstanzeigenregelung bringt eine solche Veränderung die vor der Novellierung der Selbstanzeigenregelung im Jahr 2011 bestehende Gesetzeslage zurück, in der die Möglichkeit der Abgabe einer wirksamen Teilselbstanzeige bestand.

G. Europarechtskonforme steuerliche Anlaufhemmung bei ausländischen Kapitalerträgen mit zeitlicher Befristung

1. Gesetzliche Neuregelung

Auch im Zusammenhang mit ausländischen Kapitalerträgen beinhaltet die Neuregelung eine Änderung. Demnach wurde durch die Reform eine europarechtskonforme steuerliche Anlaufhemmung eingeführt, welche nach Streichung des aktuell nicht mehr notwendigen Absatzes 6⁵⁸ als neuer § 170 VI AO formuliert wurde:

„(6) Für die Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt, die
1. *aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht Mitglied der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind, und*
2. *nicht nach Verträgen im Sinne des § 2 Absatz 1 oder hierauf beruhende Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden,*
beginnt die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf der Kalenderjahres, in dem diese Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens jedoch 10 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.“

2. Wirkungen und Konsequenzen

Sinn dieser neuen Regelung ist es, dem deutschen Staat die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen zu ermöglichen, welche ihm nicht durch Erklärung des Steuerpflichtigen, durch Offenbarung aufgrund einer Vereinbarung durch den anderen Staat oder in sonstiger Weise mitgeteilt werden.⁵⁹

Diese Regelung sorgt dafür, dass der Beginn der Festsetzungsverjährung möglichst weit in die Zukunft verschoben wird, sodass der deutsche Staat als Inhaber des Steueranspruchs über einen verlängerten Zeitraum hinaus die Möglichkeit hat, die Steuer festzusetzen. Demnach tritt der Zeitpunkt des Beginns der Festsetzungsverjährung, welcher sich grundsätzlich nach § 170 I, II AO bestimmt, an den Augenblick zurück, an dem entweder der Staat von den Kapitalerträgen Kenntnis erlangt hat, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, wodurch das Ende der Festsetzungsfrist um zehn weitere Jahre nach hinten verschoben werden könnte.

Mit dieser Regelung verfolgt der Staat das Ziel, härter gegen die Straftat der Steuerhinterziehung vorzugehen und den Druck auf den Steuerpflichtigen zu erhöhen, welcher sein Kapital im Ausland anlegt und Erträge generiert, ohne diese ordnungsgemäß zu besteuern. Die Anlaufhemmung sorgt dafür, dass die Chance und Möglichkeit des deutschen Fiskus erhöht wird, hinterzogene Steuern in Bezug auf ausländische Kapitalerträge außerhalb der Europäischen Union aufzudecken und beispielsweise in sog. Steueroasen angelegtes Geld aufgrund der „Verlängerung der Festsetzungsfrist um zehn Jahre“ ordnungsgemäß besteuern zu können.

Fraglich scheint die Umsetzbarkeit dieser Regelung zu sein, da durch diese Neuregelung, die Festsetzung erst nach bis zu 20 Jahren verjähren kann und die korrekte Festsetzung für einen Zeitraum, der so weit zurückliegt, mit viel Aufwand verbunden ist. Es

⁵⁸ Regelte die Festsetzungsfrist für die Wechselsteuer, welche am 01.01.1992 mit Einführung des Binnenmarktes durch das Finanzmarktförderungsgesetz vom 22.02.1990 abgeschafft wurde, BGBl. I 1990, 266.

⁵⁹ BReg (2014), Gesetzesentwurf v. 24.09.2014, S. 9f.

wird für sämtliche Beteiligte schwierig, diese komplexen Sachverhalte so zu bearbeiten, dass eine ordnungsgemäße Steuerfestsetzung vollzogen werden kann.

Darüber hinaus scheint fraglich zu sein, ob dieser Mehraufwand dem entgegengesetzten Nutzen gerecht werden kann. Widersprüche ergeben sich in dieser Regelung ebenfalls, wenn man sie in Bezug auf die Begründung für die Ausdehnung des Berichtigungszeitraums sieht, dessen Grund gerade in der Einsparung des zeitlichen Aufwands gesehen wird, welcher sich insbesondere durch die Schätzungen ergeben hat und die Anlaufhemmung bei ausländischen Kapitalerträgen wiederum eine entgegengesetzte Wirkung erwarten lässt.⁶⁰

H. Fazit

Die ab dem 01.01.2015 wirksamen Novellierungen bringen erhebliche Änderungen für die Selbstanzeigenerstatter mit sich.

Aus dem Blickwinkel der Steuerhinterzieher ist zu erwarten, dass der Weg zurück in die Steuerehrlichkeit insgesamt schwieriger, aufwändiger und teurer wird. Neben den bereits schon bestehenden zahlreichen rechtlichen Problemen und Unstimmigkeiten kommen auf die Steuerpflichtigen und vor allem ihre Berater neue Regelungen zu, die es für sie innerhalb einer kurzen Zeit heißt zu verstehen und anwenden zu können. Bereits kleine Fehler innerhalb einer Berichtigungserklärung können dazu führen, dass die Selbstanzeige unwirksam wird und sich der Betroffene, anstatt Straffreiheit zu erlangen, einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung verantworten muss. Insbesondere die Verlängerung des Berichtigungszeitraums in allen Fällen der Steuerhinterziehung auf mindestens zehn Kalenderjahre könnte in der praktischen Anwendung für viele Steuerpflichtige und deren Berater zum Problem werden.

Die Veränderung der notwendigen Zuschläge sowie die sofortige Fälligkeit der Hinterziehungszinsen sollen die Selbstanzeige an sich teurer machen und somit die Anforderungen an die Steuerhinterzieher erhöhen, was dem von den Finanzministern gesetzten und in der Öffentlichkeit geforderten Ziel gerecht wird. Insbesondere durch die sofortige Fälligkeit wird der Sinn und Zweck der Hinterziehungszinsen und Selbstanzeige erfüllt, was einen Beitrag zu den verfassungsrechtlich verankerten Prinzipien der Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit liefert, während auch die höheren Zuschläge die weitestgehend „kostenneutrale“ Steuerhinterziehung beseitigen und insbesondere in Fällen der schweren Steuerhinterziehung weitreichende finanzielle Konsequenzen nach sich ziehen werden.

Die grundlegende Entscheidung, an der Regelung der Selbstanzeige festzuhalten, scheint trotz herrschender Kritik die richtige Entscheidung zu sein, da eine alternative Regelung im Falle einer Abschaffung notwendig wäre, diese allerdings, womöglich nicht die gleichen Wirkungen mit sich bringen würde. Trotz der Entscheidung gegen eine „direkte“ Abschaffung dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber bei Ausgestaltung der Selbstanzeigenvorschriften darauf zu achten, keine „indirekte“ Abschaffung der Regelung zu bewirken. Um den Zweck der Selbstanzeigenvorschrift weiter gewährleisten zu können, muss die Anwendbarkeit für den Steuerhinterzieher sichergestellt bleiben. Zu hohe und undurchsichtige Anforderungen an die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige können dazu führen, dass die „Goldene Brücke in die Steuerehrlichkeit“⁶¹ für die Steuerpflichtigen doch nur ein schmales und wackeliges Seil darstellen

⁶⁰ DAV (2014), Stellungnahme v. 27.08.2014, S. 7.

⁶¹ Helml (2014), S. 35.

könnte, deren 100 prozentige Absicherung selbst durch einen Spezialisten fraglich erscheint. Dabei ist darauf zu achten, dass die Angst der Steuerpflichtigen vor einer fehlerhaften Selbstanzeige und damit folgenden Strafverfolgung aufgrund der undurchsichtigen Wirkungsaussichten nicht überhand nimmt und weitere Steuerhinterziehungen zur Folge hat. Insbesondere die Ausweitung des Berichtigungszeitraums könnte diesbezüglich einen Schritt in die falsche Richtung darstellen, da die Straffreiheit in diesem Fall bei Beibehaltung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten nicht nur an einem Fehler des Anzeigenerstatters, sondern auch an fehlenden Unterlagen z. B. seitens der Banken scheitern könnte.

Auf der anderen Seite leistet der Gesetzgeber durch die Reform einen Beitrag zur Herstellung der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit und macht dadurch einen wichtigen Schritt in die richtige Richtung. Die insbesondere durch die Abschaffung der Möglichkeit einer Teilselbstanzeige im Jahr 2011 entstandenen Probleme geht er durch die geplanten Neuregelungen an und versucht sie zu beseitigen. Durch eingefügte Normen sollen so Unsicherheiten, Unklarheiten und die erschwerte Anwendung, welche insbesondere seitens der Unternehmer spürbar waren, beseitigt werden. Die teilweise durchgesetzte Wiedereinführung der Möglichkeit einer Teilselbstanzeige und die damit einhergehenden Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot bringen das Gesetz auf den Stand, auf dem es bezüglich dieser Sachverhalte vor der Reform 2011 war. Damit wird den Unternehmern eine Rechtssicherheit geboten, die sie aufgrund der Änderungen im Jahr 2011 weitestgehend verloren hatten. Auch die Neuregelungen bezüglich der Nachschauen bieten den Unternehmern eine erhöhte Rechtssicherheit und -klarheit.

Die schlussendlichen Auswirkungen dieser Neuregelung in der Praxis bleiben abzuwarten, wobei gesagt werden kann, dass die Selbstanzeige nach der neuen Ausgestaltung, wenn auch mit erhöhtem Aufwand, durchführbar ist, es für deren Abgabe allerdings einer sorgfältigen und gewissenhaften Vorbereitung bedarf.

Mit diesem Schritt und der zusätzlich immer besseren und wachsenden internationalen Zusammenarbeit bleibt abzuwarten, wie sich die Steuerkriminalität insgesamt entwickeln wird. Insbesondere durch die noch folgenden öffentlichen Äußerungen und den durch die Medien verbreiteten Fälle von Steuerhinterziehungen prominenter Personen wird es vermutlich nicht lange dauern, bis wiederaufkommende öffentliche Diskussionen den Bestand der Selbstanzeigenregelung in Frage stellen und diese in ihrer Gesamtheit und ihrer Ausgestaltung neu durchleuchtet wird.

Literaturverzeichnis

Bücher und Kommentare

Ehlers, H. / Lohmeyer, H., Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, 5. Auflage, Stuttgart 1982.

Franzen, K. / Gast-De Haan, B. / Joecks, W., Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, 7. Auflage, München 2009.

Helml, S. R., Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, München 2014.

Hoffmann, H., Die Ausschlußtatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung – Zur Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 AO, Berlin 1998.

Hunsmann, D., Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg im Lichte im Lichte des § 370a S. 3 AO, Baden-Baden 2006.

- Joecks, W. / Miebach K.*(Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 1, 2. Auflage, München 2011.
- Joecks, W. / Miebach K.*(Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 5, 2. Auflage, München 2014.
- Joecks, W. / Miebach K.*(Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 6/1, München 2010.
- Klein, F.*, Abgabenordnung, 12. Auflage, München 2014.
- Kohlmann, G.*, Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht - Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977, 6. Auflage, Köln 1995.
- Kuhlen, L.*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, Heidelberg 2012.
- Löffler, C.*, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige – Über die strafrechtliche Erklärung des § 371 AO, Baden-Baden 1992.
- Mellinghoff, R.*, Strafgleichheit, in: *Herzog F. / Neumann U.*(Hrsg.), Festschrift für Winfried Hassemer, Heidelberg 2010, S. 503.
- Pahlke, A. / Koenig, U.*, Abgabenordnung, 2. Auflage, München 2009.
- Patzschke, A.*, Die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund des allgemeinen Strafrechts, Hamburg 2012.
- Rolletschke, S.*, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, München 2012.

Zeitschriftenartikel/Aufsätze

- Adick, M.*, Zur Neuregelung der Selbstanzeige (§ 371 AO) im Jahr 2011, HRRS 2011, Heft 5, 197-203.
- Benz, R.*, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale, Steuer Revue 2011, Heft 3, 182-202.
- Bergmann S. / Rebisant, G. R.*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 2011, Heft 7, 375-438.
- Beyna, M. / Roth, D.*, Umsatzsteuer-Nachschau contra Selbstanzeige – Unter welchen Umständen ist eine strafbefreiende Selbstanzeige gesperrt?, UStB 2010, Heft 10, 310-312.
- Burwitz, G.*, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht – Plädoyer für die Selbstanzeige, NZG 2014, Heft 13, 494-495.
- Füllsack, M. / Bürger, S.*, Die Neuregelung der Selbstanzeige, BB 2011, 1239-1244.
- Götzenberg, A.-R.*, Strafbefreiende Selbstanzeige – Neue Spielregeln ab 2015, NWB-EV 2014, Heft 8, 263-266.
- Kemper, M.*, Die Selbstanzeige nach § 371 AO – Eine verfehlte „Brücke zur Steuer Ehrlichkeit“?, ZRP 2008, 105-108.
- Kemper, M.*, Wieder ein neuer § 371 AO? – Mögliche Einschränkungen der Regelung zur Abgabe der strafbefreienden Selbstanzeige und deren Folgen, DStR 2014, Heft 19, 928-934.
- Leitner R. / Schrottmeyer, N.*, Die steuerliche Selbstanzeige in Österreich – „Goldene Brücke“ zur Straflosigkeit bei Schadensgutmachung, IWB 2014, Heft 13, 483-488.
- o. V.*, Vorläufige Bund-Länder-Ergebnisse zur strafbefreienden Selbstanzeige, NWB 2014, Heft 7, 420-425.
- Poß, J. / Wissing, V.*, Die Selbstanzeige abschaffen? – Pro & Contra, DRiZ 2013, 206-207.
- Riehl, R.*, Zur Frage der Tatbeendigung in Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung nach § 370 AO durch einen steuerlich beratenen Unternehmer, wistra 1996, Heft 4, 130-132.

- Rolletschke, S. /Roth, D.*, Selbstanzeige – Verschärfte Anforderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, Stbg 2011, Heft 5, 200-208.
- Schlecht, S.*, Die strafbefreiende Selbstanzeige: Reform- und Reparaturansätze, Ubg 2014, Heft 6, 389-394.
- Schönherr, F.*, Verbesserung der Gesetzestechnik und -sprache, Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung 1982, 219-257.
- Tormöhlen, H.*, Neues zur Selbstanzeige – Auseinandersetzung mit besonderen Problemfeldern, AO-StB 2014, Heft 5, 158-163.
- Wenzler, T.*, Plädoyer für die Beibehaltung der strafbefreienden Selbstanzeige, AO-StB 2014, Heft 4, 127-129.
- Wittig, P.*, Die Selbstanzeige bei Steuerstraftaten, JURA 2014, Heft 6, 567-579.
- Wulf, M.*, Auf dem Weg zur Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO), wistra 2010, Heft 8, 286-291.
- Wulf, M.*, Strafbefreiende Selbstanzeige – nach der Reform ist vor der Reform, Stbg 2014, Heft 6, 271-277.

Online-Dokumente

- Bundesministerium der Finanzen* (Hrsg.), Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, Referentenentwurf vom 27.08.2014, Berlin 2014, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2014-09-01-ZollkodexAnpG.pdf?__blob=publicationFile&v=2 [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Deutscher Anwalt Verein* (Hrsg.), Stellungnahme zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen betreffend den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 27. August 2014, 27.08.2014, Berlin 2014, abrufbar unter: <http://anwaltverein.de/downloads/stellungnahmen/DAV-SN-47-14.pdf> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Deutscher Steuerberaterverband e. V.* (Hrsg.), Stellungnahme zum Bericht der Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern zur Evaluierung der §§ 371, 398a AO, 26.02.2014, Berlin 2014, S. 2, abrufbar unter: <http://www.dstv.de/download/2014-s02-bericht-b-l-ag-selbstanzeige-evaluierung-e-e-371-398-ao> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Deutscher Steuerberaterverband e. V.* (Hrsg.), Positionspapier zum Erhalt der Selbstanzeige, 10.2013, Berlin 2014, S. 4, abrufbar unter: <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/steuern-aktuell/tb-134-13-me-haendeweg-selbstanzeige/dstv-positions-papier-selbstanzeige> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Die Bundesregierung* (Hrsg.), Deutschlands Zukunft gestalten - Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU, SPD, 27.11.2013, Berlin 2014, S. 92, abrufbar unter: <http://www.bundesregierung.de/Content/DE/StatischeSeiten/Breg/koalitionsvertrag-inhaltsverzeichnis.html> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Die Bundesregierung* (Hrsg.), Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, Gesetzesentwurf vom 24.09.2014, Berlin 2014, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/20140923-Aenderung-AO.pdf?__blob=publicationFile&v=2 [letzter Zugriff: 24.09.2014].
- Finanzministerium NRW* (Hrsg.), Deutschland verliert mehr als 160 Milliarden Euro durch Steuerhinterziehung und -vermeidung, Pressemitteilung vom 06.05.2013,

- Düsseldorf 2013, abrufbar unter: http://www.fm.nrw.de/presse/2013_05_07_Steuersymposium.php [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Schäuble, W., Strafbefreiende Selbstanzeige erhalten, Interview vom 07.02.2014, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, Frankfurt am Main 2014, abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Interviews/2014/2014-02-07-faz.html?view=renderPrint> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Deutsche Steuer-Gewerkschaft* (Hrsg.), „Das Geld liegt auf der Straße und wird mangels Personal nicht eingesammelt“, 28.08.2013, abrufbar unter: <http://www.dstg.de/archive/153/+%22Das+Geld+liegt+auf+der+Straße+und+wird+mangels+Personal+nicht+eingesammelt%22.html> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- o. V., SPD Fraktionsvize fordert Ende der Selbstanzeige, in: *Die Welt*, 14.03.2014, abrufbar unter: <http://www.welt.de/politik/deutschland/article125797073/SPD-Fraktionsvize-fordert-Ende-der-Selbstanzeige.html> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- o. V., Finanzminister wollen schärfere Regeln für Selbstanzeigen, in: *Zeit Online*, 27.04.2014, abrufbar unter: <http://www.zeit.de/politik/deutschland/2014-03/selbstanzeige-regeln-laender-finanzminister> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- o. V., Hohe Mehreinnahmen – Hier sitzen die größten Steuersünder, in: *Focus Online*, 04.09.2014, abrufbar unter: http://www.focus.de/finanzen/steuern/hohe-mehreinnahmen-in-diesen-bundeslaendern-sitzen-die-groessten-steuersuender_id_4107909.html [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- o. V., Selbstanzeigen bringen dem Staat 4,3 Milliarden, in: *Die Welt*, 12.05.2014, abrufbar unter: <http://www.welt.de/wirtschaft/article127895284/Selbstanzeigen-bringen-dem-Staat-4-3-Milliarden.html> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- o. V., Plötzliche Reue: Zahl der Selbstanzeigen von Steuersündern steigt rasant, in: *Spiegel Online*, 13.07.2014, abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/steuerhinterziehung-boom-bei-selbstanzeigen-haelt-an-a-980745.html> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Schäl, Steuerprüfer kommen alle 30 Jahre, in: *Süddeutsche Zeitung*, 14.03.2011, abrufbar unter: <http://www.sueddeutsche.de/muenchen/wolfratshausen/personalmangel-im-finanzamt-steuerpruefer-kommen-alle-jahre-1.1070307> [letzter Zugriff: 20.09.2014].
- Statistisches Bundesamt* (Hrsg.), Statistik über das Steueraufkommen, abrufbar unter: <https://www.destati.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzenSteuern/Steuern/Steuerhaushalt/Tabellen/KassenmaessigeSteuereinnahmen.html> [letzter Zugriff: 20.09.2014].

Abgeschlossen Oktober 2014
www.logos-verlag.de unter ‚Zeitschriften‘

Impressum: Westfälische Hochschule, Fachbereich Wirtschaftsrecht, August-Schmidt-Ring 10
D - 45665 Recklinghausen, www.w-hs.de/wirtschaftsrecht



Dieser Text steht unter der Lizenz ‚Namensnennung- Keine kommerzielle Nutzung - Keine Bearbeitung 3.0 Deutschland‘ (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/de/>)

Vertrieb: Logos Verlag Berlin GmbH
Comeniushof, Gubener Straße 47
10243 Berlin
<http://www.logos-verlag.de>

