

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

**E-Mail**

Unser Zeichen: Ka/We  
Tel.: +49 30 240087-49  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

10. September 2014

**Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem o. g. Gesetzentwurf möchten wir uns zunächst bedanken. Mit dem Gesetz sollen die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige deutlich verschärft werden. Klar ist, dass Steuerhinterziehung eine Straftat ist, die Schaden anrichtet und dem Allgemeinwohl zuwiderläuft. Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich als Körperschaft des öffentlichen Rechts und die Berufsangehörigen als Organ der Rechtspflege für die korrekte Anwendung des geltenden Steuerrechts ein.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt es, dass das Rechtsinstitut der Selbstanzeige, welches sich im deutschen Steuersystem bewährt hat, grundsätzlich erhalten bleibt. Allerdings sollte bei den geplanten Verschärfungen kritisch hinterfragt werden, ob diese nicht zu einer faktischen Abschaffung der Selbstanzeige führen können. Insbesondere die Verlängerung der Verfolgungsverjährung auf zehn Jahre für alle Fälle der Steuerhinterziehung kann in vielen Fällen zur Unmöglichkeit einer wirksamen Selbstanzeige führen, da die erforderlichen Unterlagen nicht immer beizubringen sind.

Die politische Debatte um die Selbstanzeige ist nach wie vor durch die Fälle der Steuerhinterziehung bei den Kapitaleinkünften geprägt. Prominente Steuersünder und eine emotionale Berichterstattung in der Boulevardpresse tragen nicht zu der gebotenen Versachlichung der Diskussion bei. Die Vielgestaltigkeit der Selbstanzeigen, die auch bedingt ist durch Komplexität des Steuerrechts und die Menge der zu verarbeitenden Daten, wird verkannt.

Korrekturerklärungen lassen sich oft nicht vermeiden. Wir begrüßen daher die gesetzliche Klarstellung bei den Anmeldesteuern. Auf diese Problematik hatte die Bundessteuerberaterkammer bereits im Gesetzgebungsverfahren des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes hingewiesen. Die durch Verwaltungsanweisung mit der AStBV erfolgte Änderung, hat zwar kurzfristig für eine Entschärfung gesorgt. Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung konnte damit jedoch nicht die notwendige Rechtssicherheit erreicht werden.



Seite 2

Aufgrund der kurz bemessenen Frist zur Stellungnahme war eine umfassende Analyse des Gesetzentwurfs nicht möglich. Unsere Anmerkungen zu einzelnen Regelungen des Gesetzentwurfs entnehmen Sie bitte der Anlage. Wir behalten uns weitere Anmerkungen zu einem späteren Zeitpunkt vor.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zu dem  
Entwurf eines Gesetzes zur  
Änderung der Abgabenordnung und  
des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

10. September 2014

## Vorbemerkung

Die Regelung des § 371 AO schafft einen gesetzlichen Anreiz zur Selbstanzeige und erleichtert dem Steuerpflichtigen die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Dieser Weg durch Straffreiheit zur Steuerehrlichkeit hat – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – zusätzliche Einnahmen generiert, ohne großen Aufwand für die Verwaltung. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass das Institut der Selbstanzeige den Gesetzeszweck erfüllt. Die Rechtsfolge der Straffreiheit erklärt sich als Bindeglied zwischen der Mitwirkungsverpflichtung im Besteuerungsverfahren und dem verfassungsrechtlich gebotenen nemo-tenetur-Grundsatz, nach dem niemand gezwungen werden kann, sich selbst zu belasten.

Bereits die durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erfolgten gesetzlichen Änderungen am Rechtsinstitut der Selbstanzeige haben die Vielgestaltigkeit des Unternehmensalltags verkannt und die Komplexität des Steuerrechts unberücksichtigt gelassen. Die Selbstanzeige, die dem Staat unbekannte Steuerquellen erschließt und dem Steuerpflichtigen die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit ermöglicht, ist zu einem schwer kalkulierbaren Risiko geworden. Die verschärften Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige haben in vielen Fällen zu Rechtsunsicherheit geführt, die gesetzliche Regelung ist im Unternehmensalltag schwer handhabbar.

Es sollte berücksichtigt werden, dass jede weitere Verschärfung der Selbstanzeige dazu führen kann, dass das Instrument der Selbstanzeige weniger genutzt wird und die Finanzverwaltung die entsprechenden Fälle entweder nicht erfährt oder mit großem Aufwand ermitteln muss.

Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich daher aus der Beratersicht dafür ein, dass die Selbstanzeige in einer für die Praxis handhabbaren Ausgestaltung erhalten bleibt. Im Hinblick auf die in dem Referentenentwurf geplanten Verschärfungen wird es in Zukunft fraglich sein, ob der Mandant dem Rat des Steuerberaters folgen kann.

Zu bedenken ist weiterhin: Steuerschuldverhältnisse sind Dauerschuldverhältnisse. Finanzverwaltung und Steuerbürger müssen auch in Zukunft kooperativ zusammenarbeiten. Insoweit ist eine Steuerhinterziehung beispielsweise nicht mit einem Betrug vergleichbar. Es muss daher ein Weg gefunden werden, auch nach einer Verfehlung wieder vertrauensvoll zusammenzuarbeiten. Diesen Weg bietet die Selbstanzeige. Eine Verschärfung der Selbstanzeige, die zu einer faktischen Abschaffung führte, wäre daher kontraproduktiv.

## **Zu Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung**

### **Zu Nr. 3 Buchst. b) - § 371 Abs. 2a AO – neu –**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die gesetzliche Klarstellung bei den Anmeldesteuern. Bereits im Gesetzgebungsverfahren des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes hatten wir darauf hingewiesen, dass aufgrund der Komplexität des Unternehmensalltags die Notwendigkeit von Korrekturen gerade im Massenverfahren der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen vermehrt auftreten kann. Die Abgrenzung zwischen einer Berichtigung nach § 153 AO und einer Selbstanzeige ist oft schwierig. Die Neuregelung der Selbstanzeige hat hier zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt.

Nach der jetzt vorgesehenen Neuregelung gilt die korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung wieder als wirksame Teilselbstanzeige. Zu begrüßen ist auch die notwendige Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch die Berichtigung für die Voranmeldung des laufenden Jahres umfassen muss.

Aus systematischer Sicht sollten unter dieser Regelung auch die Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer, zur Versicherungssteuer sowie zur Feuerschutzsteuer erfasst werden, um nicht zwei Klassen von Anmeldesteuern zu schaffen.

### **Zu Nr. 3 Buchst. c) - § 371 Abs. 3 AO**

Mit der Änderung des § 371 Abs. 3 AO wird die Zahlung der Zinsen auf die Steuernachforderung Voraussetzung, um im Rahmen der Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen. Zukünftig sind sowohl die Hinterziehungszinsen als auch ggf. die Nachzahlungszinsen mit der hinterzogenen Steuer fristgerecht zu zahlen.

Grundsätzlich ist es nachvollziehbar, dass die Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige „verteuert“ werden, allerdings entsteht auch hier der Eindruck, dass die Steuerhinterziehung bei den Kapitaleinkünften die Motivation für die Regelung war. Wir haben Bedenken in den Fällen der Selbstanzeige, die nicht die Kapitaleinkünfte betreffen. Hier wird möglicherweise der Weg, über die Selbstanzeige in die Steuerehrlichkeit zu gelangen, versperrt, wenn nicht ausreichend Liquidität vorhanden ist, auch die Zinsen fristgerecht zu zahlen.

### **Zu Nr. 5 - § 376 Abs. 1 AO Verlängerung der Verfolgungsverjährung**

Mit der Neuregelung des Abs. 1 in § 376 AO soll die Verjährungsfrist in allen Fällen der Steuerhinterziehung nach § 370 AO zehn Jahre betragen. Bislang war die zehnjährige Verfolgungsverjährung auf die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung beschränkt.

Nach der Gesetzesbegründung soll die Verlängerung der Verjährung zu einem Gleichklang mit der bereits bestehenden zehnjährigen Festsetzungsverjährung bei Steuerhinterziehung führen. Diese Begründung ist allerdings nicht nachvollziehbar.

Ein Gleichklang der steuerlichen und der strafrechtlichen Verjährung kann nicht erreicht werden. Dem steht schon der unterschiedliche Beginn der Fristen entgegen. Die in § 170 AO normierten Anlaufhemmungen führen i. V. m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO dazu, dass steuerlich der Korrekturzeitraum über die 10-jährige Festsetzungsverjährung noch 1 bis 3 Jahre hinausgehen kann.

Strafrechtlich läuft die Verjährungsfrist sobald die Tat beendet ist (§ 78a StGB). Dabei ist auf den Zugang des ersten unrichtigen Bescheides, in dem die falschen Angaben ihren Niederschlag gefunden haben, abzustellen. Allein schon dieser unterschiedliche Beginn der Fristen schließt den angekündigten Gleichklang aus.

Im Hinblick auf die Verjährungsregelungen für Straftaten, die mit der Steuerhinterziehung vergleichbar sind, z. B. Betrug, führt die Angleichung der Fristen zu systematischen Verwerfungen. Die Verjährungsfristen für die Steuerhinterziehung und die Vermögensdelikte des Strafgesetzbuches weichen damit noch weiter voneinander ab. Verwerfungen ergeben sich auch im Hinblick auf die fünfjährige Verjährungsfrist beim Bannbruch (§ 372 AO) und der einfachen Steuerhinterziehung (§ 374 Abs. 1 AO). Sachliche Gründe für die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährung sind nicht erkennbar.

In der Praxis wird die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährung allerdings in vielen Fällen zu erheblichen Problemen führen, um eine vollständige und damit wirksame Selbstanzeige abzugeben. Die erforderlichen Unterlagen, die zum Teil auch von Dritten eingeholt werden müssen, sind schon für fünf Jahre oft schwierig zu ermitteln und die Vollständigkeit kann nicht immer nachvollzogen werden. Im nichtunternehmerischen Bereich bestehen für den Steuerpflichtigen keine Aufbewahrungspflichten für einen solchen Zeitraum, damit wird praktisch Unmögliches verlangt.

Es sollte zudem überlegt werden § 23 EGAO entsprechend anzupassen, um klarzustellen, dass die Neuregelung nur für noch nicht abgelaufene Verjährungsfristen gilt.

**Zu Nr. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) und cc) - § 371 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO – neu –  
Zu Nr. 7 - § 398a Abs. 1 und 2 AO**

In § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO wird die Grenze bis zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich ist von 50.000 € auf 25.000 € je Tat herabgesetzt. Schon bei der Einführung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) der betragsmäßigen Grenze bis zu der Straffreiheit erlangt werden kann, war umstritten, wie der Hinterziehungsbetrag bestimmt wird. Insbesondere die Anwendung des Kompensationsverbots ist umstritten. Zu beachten ist hier auch, dass nach dem Gesetz die Steuerhinterziehung auf Zeit einer solchen auf Dauer gleichsteht.

In § 398a Abs. 2 – neu – wird nun klargestellt, dass sich die Bemessung des Hinterziehungsbetrages nach den Grundsätzen in § 370 Abs. 4 AO richtet. Damit ist das Kompensationsverbot anwendbar. Bei einer zu niedrig erklärten Umsatzsteuer würde eine zu niedrig erklärte Vorsteuer dies nicht ausgleichen. Der Hinterziehungsbetrag bemisst sich nach der zu niedrig erklärten Umsatzsteuer. Entscheidend ist demnach der Nennbetrag der nicht festgesetzten Steuer.

Bei Überschreiten der Betragsgrenze muss der Täter die zu seinen Gunsten hinterzogene Steuer nebst Zinsen und einen der Höhe nach gestaffelten Zuschlag entrichten. Um bei der Bemessung des Zuschlags Unsicherheiten zu vermeiden, sollte klargestellt werden, dass Bemessungsgrundlage in § 398a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO immer die hinterzogene Steuer ist. Abzustellen ist also auf den Steuerschaden und nicht auf den Nominalbetrag der verkürzten Steuer. Bei § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO ergibt sich dies aus dem Vergleich mit § 371 Abs. 3 AO, hier steht der Gedanke des Schadensausgleichs im Vordergrund. Dann kann aber bei § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO der ebenfalls von der „hinterzogenen Steuer“ spricht nichts anderes gemeint sein. Für die Praxis wäre eine Klarstellung hilfreich.