

## GESETZGEBUNG

### **Gesetz zur Änderung der AO und des Einführungsgesetzes zur AO Referentenentwurf vom 27.8.2014**

Nachdem sich die Vertreter von Bund und Ländern im Frühjahr auf Verschärfungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige geeinigt und die Finanzminister diese am 9.5.2014 beschlossen haben, legte das BMF am 27.8.2014 den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vor. Darin wird bekräftigt, dass die Steuerhinterziehung konsequent bekämpft und die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige sowie zum Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen aus diesem Grund deutlich verschärft werden sollen.

Voraussichtlich wird das Bundeskabinett am 24.9.2014 über den Referentenentwurf beschließen. Die erste Lesung im Bundestag ist am 6.11.2014, die erste Beratung im Bundesrat am 7.11.2014 vorgesehen. Die zweite und dritte Lesung im Bundesrat soll am 5.12.2014 erfolgen und der Bundesrat wird dem Gesetz bei planmäßigem Verlauf dann am 19.12.2014 seine Zustimmung erteilen.

Der Referentenentwurf enthält u. a. folgende steuerliche Regelungen bzw. Regelungsbereiche:

#### **1. Steuerliche Anlaufhemmung für nicht deklarierte ausländische Kapitalerträge**

Für bestimmte ausländische Kapitalerträge beginnt die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, § 170 Abs. 6 AO-E. Damit werden die bislang geltenden Verjährungsfristen durch deren späteren Beginn deutlich hinausgeschoben. Damit wird für einen längeren Zeitraum die Durchsetzung des Steueranspruchs ermöglicht.

Die Regelung bezieht sich auf Steuern aus Kapitalerträgen, die aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht EU-Mitglieder oder Mitglieder der Europäischen Freihandelsassoziation sind und die nicht nach DBA oder hierauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden.

***Hinweis:** Die Regelung tritt mit Wirkung vom 1.1.2015 in Kraft, Art. 3 des Referentenentwurfs.*

## **2. Anpassung und Erweiterung der Sperrgründe bei der strafbefreienden Selbstanzeige**

Eine strafbefreiende Selbstanzeige kann bei Vorliegen sog. Sperrgründe nicht mehr abgegeben werden. Diese Sperrgründe sollen nunmehr deutlich erweitert werden:

### **a. Erweiterung des Empfängerkreises der Prüfungsanordnung**

So kann Straffreiheit nicht mehr erlangt werden, wenn

- dem an der Tat Beteiligten (statt bisher dem Täter), seinem Vertreter,
- dem Begünstigten oder dessen Vertreter

eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist, § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO-E.

Mit der Ausdehnung des bisherigen Begriffs des Täters auf den an der Tat Beteiligten, erstreckt sich die Sperrwirkung künftig auch auf Anstifter und Gehilfen. Damit kann nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gegenüber dem Täter künftig auch der Anstifter oder Gehilfe (oder umgekehrt) einer Steuerhinterziehung keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr abgeben.

Mit der Aufnahme des durch die Steuerhinterziehung Begünstigten wird eine Regelungslücke geschlossen, indem sich die Sperrwirkung auch auf einen ausgeschiedenen Mitarbeiter erstrecken soll.

***Beispiel:** Ein Mitarbeiter hat zugunsten des Unternehmens eine Steuerhinterziehung begangen und ist damit ein an der Tat Beteiligter. Dem Unternehmen wird nach Ausscheiden dieses Mitarbeiters eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben. Bisher konnte der ausgeschiedene Mitarbeiter weiterhin eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben. Nunmehr erstreckt sich die Selbstanzeige auch auf Mitarbeiter, die nicht selbst Adressat der Prüfungsanordnung sind. Damit muss er keine Kenntnis von der Prüfungsanordnung erhalten haben.*

Mit der zusätzlichen Aufnahme des durch die Steuerhinterziehung Begünstigten in den Empfängerkreis einer Prüfungsanordnung verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, dass ein durch die Tat Begünstigter nicht vom Auseinanderfallen zwischen Tatbeteiligten und Begünstigten der Steuerhinterziehung profitiert.

### **b. Aufnahme der Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Nachschau**

Eine strafbefreiende Selbstanzeige soll ferner in der Zeit nicht mehr möglich sein, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist, § 31 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d AO-E.

***Hinweis:** Voraussetzung ist, dass sich der Amtsträger der Finanzbehörde entsprechend ausgewiesen hat. Führt die Nachschau zu keinen Ergebnissen, entfällt der Sperrgrund nach deren Beendigung.*

### **c. Absenkung der Betragsgrenze auf 25.000 Euro**

Seit Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nur noch bis zu einer Grenze von 50.000 Euro möglich. Besonders schwerwiegende Fälle der Steuerhinterziehung werden dadurch aus dem Anwendungsbereich der Selbstanzeige ausgenommen.

Dies soll künftig bereits ab einem Hinterziehungsvolumen von 25.000 Euro gelten, § 371 Abs. 3 AO-E.

### **d. Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung als Sperrgrund**

Ein weiterer Sperrgrund soll künftig in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 AO genannten besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung vorliegen, § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO-E.

***Hinweis:** Ein solcher liegt etwa vor, wenn der Täter sein Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO), oder bandenmäßig Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt bzw. nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO). In diesen Fällen soll ein Absehen von der Strafverfolgung nur noch in den besonderen Fällen nach § 398a AO möglich sein, d.h. es müssen innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat hinterzogenen Steuern entrichtet und ein Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse gezahlt werden.*

## **3. "Teilselbstanzeige" bei Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen**

Die nachträgliche Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen wurde durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz und die Vorgabe der vollständigen Nachdeklaration bzw. Korrektur aller bislang nicht ordnungsgemäß erklärten Sachverhalte deutlich eingeschränkt. Danach wurde etwa eine korrigierte oder nicht rechtzeitig abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung als Selbstanzeige gewertet. Eine erneute Korrektur widerlegte bereits deren strafbefreiende Wirkung. Dies führte in der Praxis bei Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen zu erheblichen Rechtsunsicherheiten.

§ 371 Abs. 2a AO-E sieht deshalb künftig für die Umsatzsteuervoranmeldung, soweit es sich nicht um eine Jahresmeldung handelt, und für die Lohnsteueranmeldung eine Ausnahme von dem in § 371 AO verankerten Vollständigkeitsgebot, der Tatentdeckung und dem Ausschluss bei Übersteigen der Betragsgrenze vor.

***Hinweis:** Damit stellt der Gesetzgeber in diesen Bereichen wieder den Rechtszustand vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes her, wonach eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung wieder als wirksame Teilselbstanzeige gilt.*

Die Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot ist zudem insoweit vorgesehen, als die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des laufenden Jahres umfassen muss.

#### **4. Aufnahme der Hinterziehungszinsen als Tatbestandsvoraussetzung für eine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige**

Bisher war die Zahlung der Zinsen auf die Steuernachforderung keine Voraussetzung, um Straffreiheit im Rahmen einer Selbstanzeige zu erlangen. Zur Erlangung der Straffreiheit soll künftig auch erforderlich sein, dass

- die nach § 235 AO festgesetzten Hinterziehungszinsen und
- ggf. die Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, soweit sie nach § 235 Abs. 4 AO auf die festgesetzten Hinterziehungszinsen angerechnet werden

mit der hinterzogenen Steuer fristgemäß gezahlt werden, § 371 Abs. 3 AO-E.

Dadurch soll eine sachwidrige Begünstigung der Fälle vermieden werden, in denen Nachzahlungszinsen nach § 233a AO anfallen, gegenüber den Fällen, in denen die hinterzogene Steuer nicht der Verzinsung nach § 233a AO unterliegt.

Für Umsatzsteuervoranmeldungen (Ausnahme: Umsatzsteuerjahreserklärung) und Lohnsteueranmeldungen verbleibt es allerdings bei der bisherigen Rechtslagen, wonach die Straffreiheit nicht davon abhängen soll, dass auch die Zinsen zugleich mit der hinterzogenen Steuer entrichtet werden.

*Hinweis: Im Falle einer lediglich mit einer Geldbuße bedrohten leichtfertigen Steuerverkürzung ist es für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige nicht erforderlich, dass die Hinterziehungszinsen nachgezahlt werden.*

#### **5. Ausdehnung der Strafverfolgungsverjährung auf zehn Jahre in allen Fällen der Steuerhinterziehung**

Die strafrechtliche Verjährungsfrist soll auf alle Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgedehnt werden, § 376 Absatz 1 AO-E.

*Hinweis: Bislang gilt die zehnjährige Verjährungsfrist nur in besonders schweren Fällen. In allen anderen Fällen tritt die Strafverfolgungsverjährung nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB bereits fünf Jahre nach Tatbeendigung ein.*

Die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist hat auch Auswirkungen auf die Selbstanzeige: So müssen künftig nunmehr auch in Fällen der einfachen Steuerhinterziehung für zehn Jahre rückwirkend die hinterzogenen Steuern nacherklärt werden, um Straffreiheit zu erlangen.

#### **6. Staffelung des Strafzuschlags**

Zur Erlangung der Straffreiheit bei einer Steuerhinterziehung über die Betragsgrenze (vgl. 1c) sind die hinterzogenen Steuern sowie ein Strafzuschlag von bislang 5 Prozent auf die hinterzogenen Steuern innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist zu entrichten. Zusätzlich sollen künftig innerhalb dieser Frist auch sowohl die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die

festgesetzten Hinterziehungszinsen angerechnet werden, zu bezahlen sein, § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO-E (vgl. 4.).

Nunmehr ist eine deutliche Anhebung des Strafzuschlages vorgesehen:

Hinterziehungsbetrag	Strafzuschlag
bis zu 100.000 Euro	10 Prozent der hinterzogenen Steuer
mehr als 100.000 Euro bis zu 1 Mio. Euro	15 Prozent der hinterzogenen Steuer
mehr als 1 Mio. Euro	20 Prozent der hinterzogenen Steuer

*Beispiele:*

*Wird derzeit im Rahmen einer Selbstanzeige, die für zur Erlangung der Straffreiheit eine Aufdeckung der steuerlichen Sachverhalte innerhalb des fünfjährigen Strafverfolgungszeitraums erfordert, auch eine hinterzogene Steuer nachträglich festgesetzt, die noch innerhalb der zehnjährigen Steuerfestsetzungsverjährungsfrist erfolgen kann, ergeben sich folgende Beträge. Diesen sind die nach den geplanten Rechtsänderungen weit höhere Beträge gegenübergestellt.*

<i>Hinterziehungsbetrag 40.000 Euro für zehn Jahre</i>	<i>Bisher</i>	<i>Künftig</i>
<i>Hinterziehungsbetrag</i>	<i>40.000 Euro</i>	<i>40.000 Euro</i>
<i>Strafzuschlag</i>	<i>0 Euro</i>	<i>4.000 Euro</i>
<i>Hinterziehungszinsen zzgl. anzurechnender Nachzahlungszinsen</i>		<i>24.000 Euro</i>
<i>Gesamt</i>	<i>40.000 Euro</i>	<i>68.000 Euro</i>
<i>Hinterziehungsbetrag 250.000 Euro für zehn Jahre</i>		
<i>Hinterziehungsbetrag</i>	<i>250.000 Euro</i>	<i>250.000 Euro</i>
<i>Strafzuschlag</i>	<i>12.500 Euro (5 Prozent)</i>	<i>37.500 Euro (15 Prozent)</i>
<i>Zinsen</i>		<i>150.000 Euro</i>
<i>Gesamt</i>	<i>262.500 Euro</i>	<i>437.500 Euro</i>
<i>Hinterziehungsbetrag 1.200.000 Euro für zehn Jahre</i>		
<i>Hinterziehungsbetrag</i>	<i>1.200.000 Euro</i>	<i>1.200.000 Euro</i>
<i>Strafzuschlag</i>	<i>60.000 Euro (5 Prozent)</i>	<i>240.000 Euro (20 Prozent)</i>
<i>Zinsen</i>		<i>720.000 Euro</i>
<i>Gesamt</i>	<i>1.260.000 Euro</i>	<i>2.160.000 Euro</i>

## **7. Ausdrückliche Wiederaufnahmemöglichkeit des Strafverfahrens**

In § 398a Abs. 3 AO-E ist eine ausdrückliche Wiederaufnahmemöglichkeit des Strafverfahrens geregelt, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren. Damit soll Gestaltungen bei der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige vorgebeugt werden.

## **8. Anrechnung des Strafzuschlags auf eine Geldstrafe**

Mit § 398a Abs. 4 AO-E soll sichergestellt werden, dass auch in den Fällen, in denen es trotz der Zahlung des Strafzuschlags zu einer Verurteilung kommt, der Strafzuschlag nicht erstattet wird. Allerdings soll der Betrag auf eine Geldstrafe angerechnet werden können.

## **9. Inkrafttreten**

Die Neuregelungen sollen zum 1.1.2015 in Kraft treten, Art. 3 des Referentenentwurfs.

Stuttgart, 28.8.2014

Dr. Ulrike Höreth, Brigitte Stelzer  
Ebner Stolz  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte  
[www.ebnerstolz.de](http://www.ebnerstolz.de)

Die vorliegenden Ausführungen sind nicht geeignet, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen, und ersetzen nicht die kompetente Beratung im Einzelfall. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Informationen.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.