

## **Stellungnahme**

### **des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen - Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 27.08.2014**

Der Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter (BDFR) bedankt sich für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 27.08.2014.

#### **A. Tenor der Stellungnahme**

Der BDFR begrüßt die beabsichtigten Änderungen des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchstaben a) und b) sowie Abs. 2a AO. Demgegenüber bestehen hinsichtlich der beabsichtigten Änderung des § 170 Abs. 6 AO aus der Sicht des BDFR sowohl gesetzesstrukturelle Bedenken als auch Bedenken im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Bezüglich der weiteren, insbesondere auf steuer- und strafrechtspolitischen Erwägungen beruhenden Änderungsvorhaben, verzichtet der BDFR auf eine Stellungnahme.

#### **B. Bewertung im Einzelnen**

##### **I. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchstaben a) und b) sowie Abs. 2a AO**

Durch die beabsichtigten Ergänzungen in § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchstaben a) und b) AO werden bisherige Regelungslücken sinnvoll geschlossen. Dies ist nach Auffassung des BDFR ausdrücklich zu begrüßen.

Die der besonderen Problematik der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Lohnsteueranmeldungen Rechnung tragenden Sonderregelungen in § 371 Abs. 2a AO des Gesetzesentwurfs werden im Interesse der Rechtssicherheit vom BDFR ebenfalls begrüßt.

## **II. § 170 Abs. 6 AO**

Anknüpfend an den Umstand, dass die Finanzbehörden nicht automatisch von Kapitalerträgen aus den betroffenen Drittstaaten Kenntnis erlangen, ist die gesetzgeberische Intention, durch die Änderung des § 170 Abs. 6 AO Steuerhinterziehung zu vermeiden und zu bekämpfen, grundsätzlich nachvollziehbar und zu unterstützen. Der BDFR ist allerdings der Auffassung, dass die beabsichtigte Änderung in ihrer konkreten Ausgestaltung nicht zwingend aus Gründen des Allgemeininteresses notwendig ist, um die Wirksamkeit und Sicherung der Besteuerung zu gewährleisten. Sowohl aus gesetzesstrukturellen Gründen als auch unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitsgebots des Art. 3 Abs. 1 GG erscheint ein Überdenken der beabsichtigten Änderungen sinnvoll zu sein.

### **1. Gesetzesstrukturelle Erwägungen**

#### **a)**

§ 170 AO stellt von seiner gesetzgeberischen Konzeption bislang auf die gesamte durch Bescheid festzusetzende Steuer im Sinne des §§ 3 Abs. 1, 155 Abs. 1 AO ab, nicht jedoch auf die Steuer, die auf einzelne Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 157 Abs. 2 AO entfällt. Durch den neuen § 170 Abs. 6 AO soll sich dies ändern. Die Formulierung „Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt“ knüpft an einzelne Besteuerungsgrundlagen eines Steuerbescheides an. Dies kann außerhalb der Fälle einer Steuerhinterziehung dazu führen, dass innerhalb einer Steuerart, z.B. bei der Einkommensteuer, die auf eine Besteuerungsgrundlage (z.B. § 20 EStG) entfallende Steuer einer anderen Festsetzungsverjährung unterliegt als die auf andere Besteuerungsgrundlagen (z.B. §§ 15, 19, 21 EStG) entfallende Steuer. Aber auch im Anwendungsbereich desselben Besteuerungstatbestandes (z.B. § 20 EStG) kann es zu unterschiedlichen Festsetzungsverjährungen kommen, abhängig davon, aus welchem Staat oder Territorium die Kapitalerträge „stammen“.

Gibt beispielsweise ein Steuerpflichtiger seine Einkommensteuererklärung 01 erst im Jahre 05 unter vollständiger Angabe seiner Kapitalerträge im Sinne des § 170 Abs. 6 AO (neu) ab, so beginnt die Festsetzungsfrist für die Steuer auf diese Kapitalerträge mit Ablauf des Jahres 05, für die Steuer auf die übrigen Besteuerungsgrundlagen einschließlich eventuell inländischer Kapitalerträge jedoch bereits gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 04.

In entsprechenden Fällen käme es somit außerhalb einer Steuerhinterziehung zu einer Verkomplizierung des Verfahrens für alle Rechtsanwender, die möglichst vermieden werden sollte.

**b)**

Gesetzessystematisch könnte daher zu erwägen sein, das gesetzgeberische Ziel nicht durch eine Neuregelung in § 170 Abs. 6 AO, sondern durch eine Ergänzung bzw. Modifizierung der steuerrechtlichen Verjährungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zu erreichen. Im Gegensatz zu § 170 AO, der bislang lediglich an die festzusetzende Gesamtsteuer anknüpft, kommt es im Anwendungsbereich des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO bereits nach geltendem Recht zu einer Teilverjährung bzw. zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist in Bezug auf die hinterzogene Steuer. Dem Zweck der Regelung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO genügt es, die Festsetzungsfrist nur hinsichtlich der hinterzogenen und verkürzten Steuerbeträge zu verlängern. Die Aufteilung der Steuer führt mit Ablauf der Festsetzungsfristen gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 AO zu einer Teilverjährung des Steueranspruchs hinsichtlich des Betrages, der nicht hinterzogen oder verkürzt wurde. Nach Eintritt der Teilverjährung kann nur noch der hinterzogene oder verkürzte Betrag festgesetzt oder eine vorhandene Steuerfestsetzung hinsichtlich dieser Beträge geändert werden. Diese Regelung ist gerechtfertigt und in keiner Weise zu beanstanden, da derjenige, der Steuern hinterzieht, insoweit einen deutlich eingeschränkteren Anspruch auf Rechtsicherheit hat, als ein ehrlicher Steuerpflichtiger. Ein Steuerhinterzieher muss daher in Kauf nehmen, dass die verkürzten Steuern nach Ablauf der normalen Festsetzungsfrist innerhalb einer verlängerten Frist festgesetzt werden können.

Würde man -anknüpfend an die Regelung in § 170 Abs. 6 AO (neu)- die Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern lediglich in Bezug auf einzelne

Besteuerungsgrundlagen verlängern, so stellte sich allerdings im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG ernsthaft die Frage, ob eine solche Differenzierung sachlich gerechtfertigt werden kann. Der BDFR sieht insofern keine Rechtfertigung. Es ist rechtsstaatlich weder geboten noch unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt, beispielsweise einen Steuerpflichtigen, der Steuern aus Kapitaleinkünften gem. § 20 EStG hinterzieht, schlechter zu stellen, als einen Steuerpflichtigen, der Steuern aus gewerblichen Einkünften gem. § 15 EStG hinterzieht.

**c)**

Dementsprechend könnte, für den Fall, dass an der gesetzgeberischen Intention festgehalten wird, eine generelle Änderung der Festsetzungsverjährung bei Steuerhinterziehung für alle Steuerarten zu erwägen sein. Der BDFR betont an dieser Stelle jedoch ausdrücklich, dass er hiermit keine Änderung der Festsetzungsfrist für die Fälle der Steuerhinterziehung befürworten will, sondern lediglich an die bisherige Gesetzssystematik anknüpft.

**d)**

Die in § 170 Abs. 6 Nr. 1 AO (neu) verwandte Formulierung „stammen“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Eine Konkretisierung des Begriffs ist unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit wünschenswert. Dies gilt auch für den Fall, dass mit der Formulierung an die Regelungen des Art. 11 OECD-Musterabkommen für Zinsen angeknüpft werden sollte.

Darüber hinaus wäre es wünschenswert klarzustellen, auf welche Besteuerungsgrundlagen die Formulierung „Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt“ abstellt. Es stellt sich insbesondere die Frage, ob nur die Steuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG erfasst werden soll. Zu beachten ist dabei auch, dass sogenannte Spekulationseinkünfte in Bezug auf bestimmte Finanzanlagen bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2008 als sonstige Einkünfte (§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der Fassung bis 31.12.2008) und ab dem Veranlagungszeitraum 2009 als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG) besteuert werden.

## **2. Gleichheitsrechtliche Erwägungen**

Der Aspekt des Gleichheitsgebots nach Art. 3 Abs. 1 GG ist auch bei der beabsichtigten Neuregelung des § 170 Abs. 6 AO zu beachten.

Die beabsichtigte Änderung betrifft alle Steuerpflichtigen, die steuerpflichtige Kapitalerträge aus betroffenem Drittstaaten erzielen. Auch wenn nicht zu verkennen ist, dass Steuerpflichtige, die Kapitalanlagen in den betroffenen Drittstaaten oftmals tätigen, um die daraus resultierenden Erträge der deutschen Besteuerung zu entziehen, kann aus Sicht des BDFR nicht generell davon ausgegangen werden, dass alle Steuerpflichtigen, die solche Kapitalanlagen halten, Steuerhinterzieher sind.

Darüber hinaus folgt aus der Regelung eine Ungleichbehandlung von Steuerhinterziehern. Der Steuerpflichtige, der Steuern im Sinne des § 170 Abs. 6 AO (neu) hinterzieht, muss mit der Möglichkeit rechnen, dass die hinterzogenen Steuern bis 20 Jahre nach Ablauf des betroffenen Veranlagungszeitraums festgesetzt werden können. Demgegenüber läuft die Festsetzungsfrist für andere Fälle der Steuerhinterziehung grundsätzlich gem. §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO maximal 13 Jahre. Nach Auffassung des BDFR vermag allein die in der Gesetzesbegründung angesprochene Schwierigkeit der Kenntniserlangung der Finanzbehörden von Kapitalerträgen aus Drittstaaten diese Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen. Auch bezüglich der Steuern aus anderen Besteuerungsgrundlagen (z.B. § 15 EStG) gibt es in der Praxis zahlreiche Fälle, in denen die Steuerhinterziehung mit erheblicher krimineller Energie betrieben wird, mit der Folge, dass der Sachverhalt durch die Finanzverwaltung nur äußerst schwer aufzuklären ist. Nach Auffassung des BDFR ist es auch insofern rechtsstaatlich weder geboten noch unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt, diese Fälle der Steuerhinterziehung im Hinblick auf die Festsetzungsfrist unterschiedlich zu behandeln, d.h. die Hinterzieher der Steuer im Sinne des § 170 Abs. 6 AO (neu) schlechter als alle anderen Steuerhinterzieher zu behandeln.

Münster, 10.09.2014

Lutter

Vorsitzender des BDFR