

Dr. Peter Talaska / Dr. Christian Bertrand, Köln*

Zur Rechtsklarheit und Rechtssicherheit im neuen Selbstanzeigezeitrecht

I. Anliegen des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber des *Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung* (BGBl. I 2014, 2415 ff.) betonte mehrfach, dass es ihm ein Anliegen sei, Rechtsklarheit und Rechtssicherheit im Recht der Selbstanzeige herzustellen. Diese Formulierungen findet man insbesondere im Kontext des neu eingeführten § 371 Abs. 2a AO. Das Vollständigkeitsgebot habe sich für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen in der Praxis als zu weitreichend erwiesen (s. Regierungsentwurf vom 26.9.2014, BR-Drucks. 431/14). Auch der Steuerabteilungsleiter im Bundesfinanzministerium bestätigt, dass die Wirkung des Vollständigkeitsgebots nach dem *Schwarzgeldbekämpfungsgesetz* auf die Umsatzsteuervoranmeldungs- bzw. Lohnsteueranmeldungspraxis „so nicht gewollt gewesen“ sei (Sell, DB 2014 Nr. 42, S 1 [S2]). Dies werde nun korrigiert, damit Unternehmen nicht rechtlichen Risiken ausgesetzt bleiben würden (Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 3.12.2014, BT-Drucks. 18/3439). Insoweit ist dies durch die Neuregelung tatsächlich gelungen. Teilselbstanzeigen von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldung sind wieder möglich.

II. Neue Unklarheiten für Unternehmen

1. Ebenfalls positiv anzumerken – insbesondere für Unternehmen – ist die Abschaffung des Berichtigungsverbands im Rahmen des Sperrgrunds der steuerlichen Außenprüfung. Die Sperrwirkung ist nach dem klar formulierten neuen Gesetz nur auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der (angekündigten) Außenprüfung beschränkt, so dass wirksame Selbstanzeigen für außerhalb des Prüfungszeitraums liegende Besteuerungszeiträume möglich sind (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. a) u. c) i.V.m. S. 2 AO). Gleichwohl tauchen in diesem Zusammenhang neue Unklarheiten auf: Muss der Selbstanzeigende trotz der Aufhebung des Berichtigungsverbands auch für den Prüfungszeitraum „reinen Tisch“ machen, um dem Vollständigkeitsgebot Genüge zu tun? Verlangt das Gesetz von ihm tatsächlich, sich in Kenntnis der Unwirksamkeit seiner insoweit abgegebenen Selbstanzeige trotz des verfassungsrechtlich verankerten Grundsatzes „nemo tenetur se ipsum accusare“ strafrechtlich selbst zu belasten?

2. Auch an anderer Stelle der Selbstanzeigerreform sind Rechtssicherheit und Rechtsklarheit auf der Strecke geblie-

ben. So hat z.B. die Bundesregierung in ihrem Gesetzesentwurf im Rahmen der Einführung des Mindestberichtigungszeitraums von zehn Jahren i.S.d. § 371 Abs. 1 S. 1 AO betont, dass die Einführung einer festen fiktiven Frist von zehn Jahren aus Gründen der Rechtsklarheit im Strafrecht erforderlich sei (Regierungsentwurf vom 26.9.2014, BR-Drucks. 431/14). Weniger als vier Wochen nach Inkrafttreten des Gesetzes – am 26.1.2015 – äußert sich das Finanzministerium NRW in einen Erlass, dass wegen bestehender Unklarheiten „*Regelungsbedarf auf Bundesebene*“ gesehen werde (FinMin. NRW vom 26.1.2015 – S 0702 - 8f - V A 1, DB 2015, 280). So sei es weder aus dem Gesetzestext selbst noch aus der Gesetzesbegründung abzuleiten, wie eben jener neu eingeführte Mindestberichtigungszeitraum zu bestimmen sei. Das Finanzministerium NRW sieht darüber hinaus Rechtsunsicherheiten bei der Bestimmung des sachlichen und zeitlichen Umfangs der Sperrwirkung des neu eingeführten Sperrgrunds einer steuerlichen Nachschau gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 e AO. Da im Rahmen der Reform auch die Nachentrichtung der Nachzahlungs- bzw. Hinterziehungszinsen in die Wirksamkeitsvoraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige einbezogen wurden (s. § 371 Abs. 3 AO), befürchtet das Ministerium ferner divergierende Ergebnisse innerhalb der Finanzverwaltung bei der Ermittlung der hinterzogenen Steuern.

III. Verwaltungsanweisung in Sicht

In der FAZ vom 4.3.2015 (S. 16) findet man sodann die Ankündigung, dass das Bundesfinanzministerium mit einer Verwaltungsanweisung Rechtssicherheit schaffen möchte, indem es Beratern klare und handhabbare Maßstäbe in der Selbstanzeigeberatung an die Hand geben will. Wäre dies nicht die Aufgabe des Gesetzgebers gewesen? In Fachliteraturbeiträgen, die sich bereits mit den Gesetzesentwürfen befassten, wurden die von der Verwaltung jüngst identifizierten Rechtsunsicherheit und Gesetzeslücken herausgearbeitet (z.B. zu den Unklarheiten bei der Bestimmung des Mindestberichtigungszeitraums vgl. *Talaska*, Stbg 2014, 462 [464]; *Habammer/Pflaum*, DStR 2014, 2267 [2268]; zur Frage der zeitlichen und sachlichen Sperrwirkung der steuerlichen Nachschau s. *Joecks*, DStR 2014, 2262 [2264]).

IV. Rahmenbedingungen des Strafzuschlags weiter ungeklärt

Für die Praxis gravierender ist jedoch der Umstand, dass offenbar weder der Gesetzgeber noch die Verwaltung – jedenfalls zum gegenwärtigen Zeitpunkt – Rechtsunsicherheiten bei der insbesondere für Unternehmen relevanten Verschär-

* Dr. Peter Talaska ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Partner, Dr. Christian Bertrand ist Rechtsanwalt, beide bei der Streck Mack Schwedhelm Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Köln Berlin München.

fung des zu zahlenden Strafzuschlags i.S.d. § 398a AO sehen. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Strafzuschlags als eine „Strafe ohne Richter“ ist weiterhin ebenso unklar wie dessen Rechtsnatur (s. *Spatscheck*, DB 2014 Nr. 42, S2 [S4]). Die Höhe des neu geregelten Strafzuschlags – immerhin bis zu 20% der verkürzten Steuer – ist ebenfalls verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt und macht Unternehmensverantwortlichen die Abgabe einer Selbstanzeige unter Umständen faktisch unmöglich. Auch die ausdrückliche Klarstellung im Rahmen der Reform, dass alle an der Tat Beteiligten, unabhängig davon, ob sie einen eigenen Vorteil erlangt haben, zur Zahlung des Zuschlags kumulativ verpflichtet sind, ist gerade für die unternehmerischen Selbstanzeigen eine praktisch kaum zu handhabende Regelung (so auch *Beneke*, BB 2015, 407 [412]; *Beyer*, NWB 2015, 769 [777]). Umso erstaunlicher ist es, dass das Bundesfinanzministerium in seinem auf der eigenen Homepage veröffentlichten Monatsbericht vom 24.3.2015 das Fazit zieht, dass für die Bereiche des Selbstanzeigenrechts, „in denen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz Rechtsunsicherheit her-

vorgerufen wurde, dem Wunsch der Praxis nach handhabbaren Normen entsprochen“ worden sei (www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/03/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-neuregelungen-strafbefreiende-selbstanzeige-abgabenordnung.html).

V. Fazit und Ausblick

Die während des Gesetzgebungsverfahrens geäußerte Hoffnung, dass sich der Gesetzgeber der berechtigten Kritik annehmen wird, wurde enttäuscht. Rechtsklarheit und Rechtssicherheit hat die Reform nur ganz punktuell geschaffen. Lösungsansätze und Praxishinweise für die nach wie vor offenen Problemfelder finden Steuerpflichtige und steuerliche Berater derzeit nur im Schrifttum (u.a. *Talaska/Bertrand*, ZWH 2015, 89 ff.; *Beyer*, NWB 2015, 769 ff.). Es bleibt zu hoffen, dass sich das BMF in dem angekündigten Erlass tatsächlich sämtlichen kritischen Fragen stellen und jedenfalls für die Praxis klare und zumindest die Verwaltung bindende Leitlinien für den Umgang mit dem neuen Gesetz formulieren wird.

Sie befinden sich
in bester Gesellschaft.



Jetzt Probe lesen und bestellen bei
www.otto-schmidt.de/se2

Unternehmen Sie
nichts ohne Hölters!



Jetzt Probe lesen und bestellen bei
www.otto-schmidt.de/hub8