

Alexandros Tiriakidis

Verschärfung der Selbstanzeige – Die Jagd auf den Steuerhinterzieher und die neuen Gefahren für Steuerberater

**Leitfaden für Steuerberater zum Schutz vor Haftung
bei Steuerhinterziehungen von Mandanten**

IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

[Sie möchten die vollständigen Angaben zum Impressum aufrufen?
Dann klicken Sie bitte auf diesen Link.](#)

Inhaltsverzeichnis

1. Einordnung der Selbstanzeige: Vor welchen Konsequenzen sie bewahren kann und vor welchen nicht.....	7
1.1 Vergleichbare Amnestieregelungen in anderen Rechtsbereichen und im Ausland	7
1.2 Ahndung weiterer Vergehen nach Abgabe einer Selbstanzeige.....	8
1.3 Disziplinarrechtliche Folgen nach der Abgabe einer Selbstanzeige.....	9
2. Einleitung des Steuerstrafverfahrens nach Abgabe der Selbstanzeige	9
3. Wer eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben kann und wer Adressat der Anzeige ist	10
3.1 Abgabe durch den Steuerberater als Bevollmächtigten.....	10
3.2 An diese Finanzbehörden kann die Selbstanzeige gerichtet werden.....	11
4. Wann die Berichtigungserklärung auch für einen Dritten wirksam abgegeben werden kann	12
5. Wann noch eine Berichtigung unrichtiger Steuererklärungen ohne Selbstanzeige möglich ist.....	13
6. Form und Inhalt der Selbstanzeige	14
7. Wann eine Schätzung im Rahmen der Selbstanzeige notwendig und zulässig ist	15
7.1 Problematik bei Unterlagen im Ausland.....	15
7.2 In der Praxis bewährtes Vorgehen bei Vorliegen unvollständiger Daten	16
8. Die korrekte Nachzahlung als Bestandteil einer wirksamen Selbstanzeige	19
8.1 Zur Nachzahlung Verpflichteter	19
8.2 Die Nachzahlungsbeträge.....	20
8.3 Die Nachzahlungsfrist	20
9. Warum Teilselbstanzeigen fast immer erfolglos sind	21
9.1 Teilselbstanzeigen seit BGH-Urteil unwirksam.....	22
9.2 Auswirkungen teilweise unrichtiger Selbstanzeigen auf die übrige Selbstanzeige.....	23
9.3 Teilselbstanzeige bei Umsatzsteuervoranmeldung und Lohnsteueranmeldung (ab 01.01.2015)	23
10. Die Sperrgründe einer strafbefreienden Selbstanzeige.....	25
10.1 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	25
10.2 Einleitung und Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens	26
10.3 Erscheinen eines Amtsträgers.....	26
10.4 Entdeckung der Tat	27
10.5 Steuerverkürzung ab 50.000 € (künftig 25.000 €).....	27
10.6 Nachschau (ab 01.01.2015).....	29
10.7 Besonders schwerer Fall (ab 01.01.2015)	30

11. Nur eine Chance: Eine spätere Vervollständigung der Selbstanzeige ist nicht möglich.....	30
12. Die aktuelle Verschärfung der Regelungen zur Selbstanzeige durch das geplante Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung	30
13. Folgen der Änderungen für den Steuerpflichtigen und seinen Steuerberater	31
13.1 Schurkenstaaten-Regelung des § 170 Abs. 6 AO-E und die Folgen für die Praxis	32
13.2 Folgen für die Steuerberatung.....	33
14. Haftungsrisiken des Beraters bei Selbstanzeigen – speziell unter den neuen Bedingungen	37
14.1 Beratungspflichten des Steuerberaters.....	38
14.2 Welche Rechtskenntnisse sind von einem Steuerberater zu verlangen?.....	39
14.3 Die strafrechtliche Haftung des Steuerberaters	40
14.4 Die Haftung des Steuerberaters für die verkürzten Steuern.....	43
14.5 Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters bei fehlerhafter Selbstanzeige	44
Ihr Autor	48

Einleitung

Steuer-CD-Ankäufe und prominente Geständige haben das Thema Steuerhinterziehung in den letzten Jahren zunehmend in den medialen Fokus gerückt. Die öffentliche Aufmerksamkeit macht es auch für Sie als Steuerberater unumgänglich, sich mit dem Thema zu beschäftigen und auf den neuesten Stand zu bringen.

- Die Berichterstattung über spektakuläre Steuerhinterziehungsfälle erhöht das Bewusstsein von Steuerpflichtigen für mögliche eigene Steuerhinterziehungen. Zudem steigt die Angst, selbst überführt und bestraft zu werden. Viel mehr Steuerpflichtige suchen deshalb Rat beim Steuerberater.
- Aufgrund neuerer Rechtsprechung, vor allem aber unter dem Druck der öffentlichen Meinung verschärft die Politik die Vorgehensweise gegen Steuersünder.

Hilfe für den Mandanten – aber auch Selbstschutz für Sie als Steuerberater

Für Sie als Steuerberater geht es vor diesem Hintergrund darum, Ihren Mandanten in einer schwierigen Situation schnell und sicher helfen zu können. Es geht für Sie aber genauso auch darum, sich selbst vor Haftungsfällen zu schützen. Denn als Berater sind sie fast immer auch beteiligt, wenn ein Mandant in eine Steuerhinterziehung verwickelt sein sollte. Ihnen drohen dann sogar strafrechtliche Konsequenzen!

Was also können Sie tun, wenn ein Mandant zu Ihnen kommt und mehr oder weniger offen preisgibt, Steuern hinterzogen zu haben, oder wenn Ihnen bei einem Mandanten eine Steuerhinterziehung auffällt? Um zumindest strafrechtliche Folgen zu verhindern, sieht der Gesetzgeber die Selbstanzeige vor. Sie ist zentrales Thema in jedem Steuerhinterziehungsfall. Aber können Sie einem Mandanten dazu raten – vor allem noch nach den jüngst verschärften Auflagen?

Die Selbstanzeige ist ein Weg aus der strafrechtlichen Haftung – aber nicht immer der richtige

Die Möglichkeit einer Selbstanzeige ist verlockend und ihre Voraussetzungen erscheinen auf den ersten Blick überschaubar und ohne größere Probleme einlösbar. Der Anzeigende hat bei einer Selbstanzeige im Wesentlichen zwei Pflichten:

- Er hat eine vollständige Berichtigungserklärung für alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart abzugeben. Für diese Erklärung ist eine bestimmte Form nicht vorgeschrieben.
- Für den Fall, dass die Steuerverkürzung bereits eingetreten ist oder aber Steuervorteile erlangt worden sind, hat der Anzeigende die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb einer ihm gesetzten Frist nachzuzahlen.

Diese Voraussetzungen lesen sich einfach – sind sie aber nicht. Zuerst einmal ist zu prüfen, ob eine Selbstanzeige überhaupt noch möglich ist. Bestimmte Gründe versperren den Weg zu einer Selbstanzeige. Ist die Selbstanzeige möglich, muss geprüft werden, ob die Nachteile der Selbstanzeige die Vorteile überwiegen. Gelangt man zu dem Ergebnis, dass die Vorteile der Selbstanzeige überwiegen, dann muss man prüfen, ob überhaupt eine strafbefreiende Selbstanzeige erfolgreich abgegeben werden kann, also auch genügend finanzielle Mittel vorhanden und verfügbar sind, um die voraus-

sichtlichen Nachzahlungsbeträge überhaupt leisten zu können. Was also verlockend und einfach daherkommt, ist mit erheblichem Aufwand bereits bei der Überprüfung, ob man die Anzeige abgibt, verbunden.

Wie Ihnen dieser Leitfaden in der Beratungspraxis hilft

Dieser Leitfaden erläutert Ihnen auf Grundlage der neuesten Rechtslage – unter Berücksichtigung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Stand: 07.11.2014) die gesetzlichen und richterlichen Bedingungen, unter denen Sie Mandanten zu Steuerhinterziehungen beraten. Er zeigt Ihnen,

- wie eine Selbstanzeige ganz praktisch zu erstellen und einzureichen ist,
- wann eine Selbstanzeige aussichtslos ist,
- welche Auswirkungen die neuen Vorschriften zur Selbstanzeige für Ihre Mandanten und für Sie als Steuerberater haben,
- welchen Haftungsrisiken Sie ausgesetzt sind und wie Sie sie effektiv eindämmen.

Bitte beachten Sie:

Dieser Ratgeber basiert auf dem Rechtsstand 07.11.2014. Der Bundesrat hat am 07.11.2014 beschlossen, keine Einwendungen gegen den Gesetzentwurf zu erheben (BR Drucks 431/14 (Beschluss)), so dass nicht mit weiteren Änderungen zu rechnen ist.

1. Einordnung der Selbstanzeige: Vor welchen Konsequenzen sie bewahren kann und vor welchen nicht

Die Selbstanzeige hat eine fast 100-jährige Tradition. Eine Möglichkeit der Selbstanzeige war erstmals in der Reichsabgabenordnung von 1919 kodifiziert. Sie findet sich nunmehr in § 371 AO. Sinn und Zweck der strafbefreienden Selbstanzeige war seit jeher die Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen und die Schaffung eines Anreizes zur Selbstanzeige. Die Selbstanzeige dient von daher in erster Linie einem außerstrafrechtlichen Zweck, nämlich dem rein fiskalischen. Um dem Täter einen Anreiz zur Selbstanzeige zu geben, wird ihm die Straflosigkeit angeboten. Straflosigkeit bedeutet im Fall der Selbstanzeige das Angebot eines persönlichen Strafaufhebungsgrunds. Die strafbefreiende Selbstanzeige ist von daher eine persönliche „Amnestie“.

Zum Zweck der Selbstanzeige hat der Bundestag in der Begründung zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011 wie folgt ausgeführt:

„Das Rechtsinstitut selbst hat sich in der Vergangenheit grundsätzlich bewährt. Sinn und Zweck der strafbefreienden Selbstanzeige ist es, den an einer Steuerhinterziehung Beteiligten einen attraktiven Anreiz zur Berichtigung vormals unzutreffender oder unvollständiger Angaben zu geben, um eine bislang verborgene und ohne die Berichtigung möglicherweise auch künftig verborgen bleibende Steuerquelle im Interesse des Fiskus und damit im Interesse der Öffentlichkeit zu erschließen.“

Steuerlich relevante Informationen, die gezielt und bewusst mit krimineller Energie oft über Jahrzehnte dem Fiskus verheimlicht worden sind, können ohne Mithilfe der Beteiligten nicht aufgeklärt werden – erst recht nicht, wenn es sich um grenzüberschreitende Sachverhalte handelt. Ohne die Offenbarung der Täter hätten die Steuerbeamten auch keine Ermittlungsansätze gegenüber Helfern und Mittätern.

Eine vollständige Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige nähme den Finanzbehörden daher im Ergebnis Ermittlungsmöglichkeiten und verringerte das Steueraufkommen, denn Sachverhalte würden nicht mehr offenbart und damit Steuergelder nicht mehr eingenommen. Die Täter blieben unerkant, das heißt, sie blieben straffrei und behielten hinterzogenes Vermögen.“

Hinweis: Die Kosten der Selbstanzeige sind als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 1 EStG abzugsfähig. Die Strafverteidigungskosten sind Erwerbсаufwendungen, wenn der strafrechtliche Vorwurf durch ein betriebliches Verhalten veranlasst worden ist (BFH, Urt. v. 18.10.2007 – VI R 42/04).

1.1 Vergleichbare Amnestieregelungen in anderen Rechtsbereichen und im Ausland

Diese Möglichkeit einer „persönlichen Amnestie“ wird dem Täter nicht lediglich im Steuerrecht eröffnet, sondern auch in anderen verwandten Bereichen des Strafgesetzbuchs. Immer wieder liest man in der öffentlichen Diskussion, insbesondere in der politischen Diskussion, über die Frage danach, ob eine Selbstanzeige weiterhin strafbefreienden Charakter haben soll oder aber nicht, dass die strafbefreiende Selbstanzeige nur in Deutschland möglich ist und auch nur im Bereich des Steuerrechtes.

Die strafbefreiende Selbstanzeige ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund im Fall einer sogenannten tätigen Reue. Die tätige Reue findet sich als persönlicher Strafaufhebungsgrund allerdings auch in den strafrechtlichen Regelungen über das Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen, die Geldwäsche, den Subventionsbetrug, die Bildung krimineller Vereinigungen und die Bildung terroristischer Vereinigungen sowie landesverräterische Agententätigkeit. Und ebenso, das sei mit einem

Blick auf die politische Diskussion ebenfalls angeführt, findet sich eine Möglichkeit der tätigen Reue im Parteiengesetz. Hiernach wird nicht bestraft, wer unter den gesetzlichen Voraussetzungen eine Selbstanzeige für die Partei abgibt. Soweit ersichtlich steht diese gesetzliche Regelung durchaus nicht zur Diskussion. Im Außenwirtschaftsgesetz schließlich findet sich die Möglichkeit einer bußgeldbefreienden Selbstanzeige für bestimmte fahrlässig begangene Verstöße. Die strafbefreiende Selbstanzeige ist also nicht singulär im deutschen Recht.

Im europäischen und außereuropäischen Vergleich sind die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige ebenfalls keine Exoten. Die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige existiert auch in Australien, Brasilien, Frankreich, Großbritannien und den USA. Ähnliche Instrumentarien finden sich in der Schweiz und Österreich. In Argentinien, Brasilien, China, Großbritannien, Mexiko, Russland, Südafrika, Italien, der Türkei und in den USA gab es darüber hinausgehend weitreichende Steueramnestien. In der Bundesrepublik selbst gab es ebenfalls bereits zwei Steueramnestien. Die strafbefreiende Selbstanzeige ist von daher als gesetzliche Regelung also auch im internationalen Vergleich nicht singulär.

1.2 Ahndung weiterer Vergehen nach Abgabe einer Selbstanzeige

Die Selbstanzeige wirkt nur zugunsten desjenigen, in dessen Person die Voraussetzungen für die Strafbefreiung erfüllt sind, und sie wirkt hinsichtlich der Steuerhinterziehung. Das bedeutet, dass

- die Strafbarkeit ggf. mitverwirklichter außersteuerlicher Straftaten nicht durch die Selbstanzeige aufgehoben wird und
- die Wohltat des Strafaufhebungsgrunds grundsätzlich nur dem zugutekommt, der alle Voraussetzungen einer Selbstanzeige in seiner Person erfüllt.
- Die Rechtsfolge einer Selbstanzeige kann von daher nicht nur positive Auswirkungen haben, sondern im Gegenteil zu erheblichen Belastungen führen.

Zuerst einmal bleiben die mit der Steuerhinterziehung verwirklichten Ordnungswidrigkeitentatbestände weiterhin bestehen, hier vor allem die Steuergefährdung nach § 379 AO und die Gefährdung von Abzugssteuern. Eine Strafflosigkeit kann hier nur eintreten, wenn die Finanzbehörde ein ihr zustehendes Ermessen dementsprechend ausübt.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO ist die Weitergabe von Informationen und Informationen aus einer Selbstanzeige an andere Behörden zulässig, wenn die Offenbarung dieser Geheimnisse der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die

- keine Steuerstraftat ist und
- Kenntnisse in einem Verfahren wegen einer Steuerstraftat oder Steuerwidrigkeit erlangt worden sind.

Die Möglichkeit der Weitergabe ist für die Finanzbehörden eingeschränkt, wenn der Steuerpflichtige in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens diese Sachverhalte offenbart hat oder sie bereits vor Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens im Besteuerungsverfahren bekanntgeworden sind.

Auch sind die Finanzbehörden nach § 31 Abs. 2 AO verpflichtet, die Sozialversicherungsträger hinsichtlich hinterzogener Lohnsteuern zu informieren. Nach § 31a AO haben sie auch bei illegaler Be-

schäftigung und Schwarzarbeit die für die Bekämpfung der illegalen Beschäftigung zuständigen Behörden zu informieren. Liegt ein vermuteter Fall der Geldwäsche vor, sind die zuständigen Behörden nach § 31b AO zu informieren.

Diese Risiken sind im Vorfeld der Entscheidung, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet werden soll, ausführlich zu bedenken. Eine unbedachte Selbstanzeige kann zu erheblichen weiteren Verfahren führen.

1.3 Disziplinarrechtliche Folgen nach der Abgabe einer Selbstanzeige

Angehörige freier Berufe und Beamte müssen im Vorfeld bedenken, dass die Selbstanzeige nicht die disziplinarrechtliche Ahndung verhindert.

Für Finanzbeamte selbst kann die Selbstanzeige zur Entfernung aus dem Beamtenverhältnis führen. Beamte und Richter müssen mit einer disziplinarrechtlichen Ahndung rechnen und Rechtsanwälte und Steuerberater mit berufsrechtlichen Kammerverfahren. In allen Fällen kann die Folge die Entlassung aus dem Beamtenverhältnis/der Richterstellung und Aberkennung der Zulassung als Rechtsanwalt/Steuerberater sein.

Bankbeschäftigte können die Erlaubnis des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesen verlieren und Gewerbetreibende durchaus ihre Gewerbeerlaubnis. Auch schützt die persönliche Strafaufhebung im Steuerrecht einen Geschäftsführer einer GmbH nicht davor, dass er wegen mangelnder Zuverlässigkeit nach § 6 GmbHG keine Tätigkeit mehr als Geschäftsführer ausüben darf.

Wer also glaubt, dass die Selbstanzeige das Allheilmittel ist, der muss sich sehr rasch eines anderen besinnen.

Die Frage, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige abgegeben wird, ist sehr gründlich zu überdenken. Wer hier keinen Überblick über angrenzende Rechtsgebiete hat, der sollte sich hüten, zur Selbstanzeige zu raten.

2. Einleitung des Steuerstrafverfahrens nach Abgabe der Selbstanzeige

Aufgrund des Legalitätsprinzips aus § 152 StPO ist bei Vorliegen zureichender tatsächlicher Anhaltspunkte für eine Straftat ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten. Regelmäßig wird daher nach der Selbstanzeige das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren eingeleitet. Dabei sind natürlich auch die strafrechtlichen Zwangsmaßnahmen möglich, sprich Durchsuchungs- und Beschlagnahmemaßnahmen.

Tipp:

Um einer Durchsuchung und einer Beschlagnahme zuvorzukommen, sollten im Vorfeld Berater und Mandant genau erwägen, welche Unterlagen bereits mit der Selbstanzeige eingereicht werden und ob nicht in dem Anzeigeschreiben oder unmittelbar hiernach die Vorlage dieser Unterlagen in den Kanzleiräumen des Steuerberaters oder aber in denen der Behörde vorgeschlagen werden soll. Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen einer strafrechtlichen

Zwangsmäßnahme wird sie sich sowieso nicht verhindern lassen. Wenn man sich aber die Peinlichkeit einer Durchsuchung auch in den Kanzleiräumen ersparen will, sollte man die Vorwärtsverteidigung antreten und zur Einsichtnahme einladen.

Beachte:

Steuerberater müssen bedenken, dass im Fall eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens auch gegen sie das Beschlagnahmeverbot nach § 97 Abs. 2 Satz 3 StPO entfällt. Folge: Die beim Steuerberater beschlagnahmten Beweismittel können unabhängig von einer späteren Verurteilung des Steuerberaters verwertet werden.

Im Strafverfahren stehen dem Beschuldigten natürlich seine prozessualen Rechte zu. Er muss sich nicht selber belasten und hat insoweit ein Schweigerecht. Die Ausübung des Schweigerechts hindert nicht die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige.

Obwohl dem Steuerpflichtigen ein Schweigerecht zusteht, trifft ihn natürlich die Mitwirkungspflicht aus §§ 208, 200 AO. Ein Drohen mit der Mitwirkungspflicht seitens der Steuerbehörden ist allerdings ein stumpfes Schwert, da die Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO (Zwangsgeld, Ersatzvornahme, unmittelbarer Zwang) unzulässig ist.

Tipp:

Sollte ein Finanzbeamter sich dazu versteigen, die Wirksamkeit der Selbstanzeige von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen abhängig zu machen, und etwa damit drohen, dass die Selbstanzeige wirkungslos ist, sollte der Steuerpflichtige nicht mitwirken, dann sind die hierdurch gewonnenen Informationen nicht verwertbar.

Inwieweit allerdings ein Schweigen nach einer strafbefreienden Selbstauskunft sinnvoll ist, hängt von der jeweiligen konkreten Situation ab.

3. Wer eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben kann und wer Adressat der Anzeige ist

Die Selbstanzeige kommt demjenigen zugute, der gegenüber der Finanzbehörde Angaben berichtet, ergänzt oder nachholt (§ 371 Abs. 1 AO). Das ist grundsätzlich derjenige, der die Selbstanzeige persönlich erstattet oder persönlich veranlasst hat.

3.1 Abgabe durch den Steuerberater als Bevollmächtigten

Die Selbstanzeige kann durch einen bevollmächtigten Vertreter abgegeben werden, also auch einen Steuerberater.

Beachte:

Die Bevollmächtigung zur Abgabe einer Selbstanzeige muss dem Berater vor Abgabe der Erklärung erteilt worden sein. Eine nachträgliche Bevollmächtigung reicht nicht aus. Nicht ausreichend ist auch, dass der Berater, sprich Steuerberater oder Rechtsanwalt, die Steuererklärung im mutmaßlichen Willen des Steuerschuldners erteilt hat.

Beispiel:

Steuerberater S stellt bei Vorbereitung der Jahreserklärung für die Umsatzsteuer seines Mandanten, des Unternehmers U, fest, dass in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen erfolgte Einnahmen nicht erklärt worden sind. U ist urlaubsbedingt abwesend und telefonisch nicht zu erreichen. S erfährt inoffiziell von einer beabsichtigten Betriebsprüfung für das Unternehmen, die in den folgenden ein bis zwei Tagen ohne vorherige Ankündigung durchgeführt werden soll. Um für seinen Mandanten die Vergünstigung der strafbefreienden Selbstanzeige zu erhalten, gibt er eine vollständige Umsatzsteuer-Jahreserklärung ab.

Mit Abgabe einer vollständigen Umsatzsteuer-Jahreserklärung kann eine strafbefreiende Selbstanzeige in Bezug auf die unzutreffenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben werden. Da S aber nicht von U zur Abgabe einer Selbstanzeige bevollmächtigt war, wirkt die Selbstanzeige nicht strafbefreiend für U.

Beachte:

Die Beauftragung zur Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige muss vor Abgabe der Anzeige und nach der Tat erteilt sein.

Bei Abgabe der strafbefreienden Selbstanzeige ist auch eine sogenannte verdeckte Stellvertretung möglich.

Beispiel:

In der X-GmbH ist zu Unrecht Vorsteuer in Anspruch genommen worden. Die Gesellschaft gibt nunmehr eine korrigierte Umsatzsteuererklärung ab, ohne diese als Selbstanzeige zu bezeichnen. Die Anzeige erfolgt auch für die Mitarbeiter M und T, ohne dass dieses in der Erklärung angegeben wird. Intern ist dieses jedoch mit den Mitarbeitern korrespondiert und auch schriftlich festgehalten worden.

Nach Zahlung der festzusetzenden Steuerbeträge durch die GmbH wirkt die Selbstanzeige auch zugunsten der Mitarbeiter. Beahlt die GmbH die Nachsteuer, werden alle straffrei.

Beachte:

Im Falle der verdeckten Stellvertretung muss der Vertretene die gegenüber dem Vertreter gesetzte Zahlungsfrist gegen sich gelten lassen. Das bedeutet für das vorhergehende Beispiel: Die Zahlungsfrist, die gegenüber der GmbH gesetzt wird, gilt auch für M und T.

3.2 An diese Finanzbehörden kann die Selbstanzeige gerichtet werden

Die Selbstanzeige ist gegenüber der Finanzbehörde zu erstatten. Zu den Finanzbehörden gehören nach § 6 Abs. 2 AO: Das Bundesministerium der Finanzen, Rechenzentren als Landesoberbehörden, die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden, die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen, die Zollfahndungsämter, die Finanzämter und die besonderen Landesfinanzbehörden als örtliche Behörden, Familienkassen, Bundesversicherungsanstalt für Angestellte als zentrale Stelle i.S.v. § 81 EStG und Bundesknappschaft/Verwaltungsstelle Cottbus.

Die Selbstanzeige muss gegenüber der örtlich und sachlich zuständigen Finanzbehörde abgegeben werden, da nach Ansicht der Rechtsprechung eine Selbstanzeige erst dann wirksam zugegangen ist, wenn sie bei der örtlich und sachlich zuständigen Finanzbehörde eingegangen ist.

Beachte:

Fachfremde Berater, beispielsweise Familienrechtler, raten gerne dazu, die Selbstanzeige gegenüber der Staatsanwaltschaft abzugeben, da es sich bei der strafbefreienden Selbstanzeige um etwas handele, was mit Strafrecht zu tun habe, und von daher sei die Staatsanwaltschaft sicher der richtige Adressat.

Ein solcher Rat ist für den Steuerschuldner verheerend und für den Berater ebenso. Eine Selbstanzeige darf niemals gegenüber der Staatsanwaltschaft abgegeben werden. Die Staatsanwaltschaft ist nicht Finanzbehörde. Wenn die Staatsanwaltschaft von der Selbstanzeige erfährt, wird das Steuerstrafverfahren eingeleitet und eine strafbefreiende Selbstanzeige ist nicht mehr möglich. Durch den falschen Rat hat der Berater die Möglichkeit der Strafbefreiung aufgehoben. Er kann im Übrigen in Regress genommen werden, da aufgrund seines falschen Rats der Steuerschuldner nunmehr zumindest eine Geldauflage zu zahlen hat. Der Schaden, den der Steuerschuldner von den Beratern ersetzt verlangen kann, besteht in der Höhe einer eventuellen Geldauflage oder aber auch Geldstrafe.

Tipp:

Wenn für verschiedene Steuerarten verschiedene Finanzämter zuständig sind, dann reichen Sie die Selbstanzeigen zeitgleich bei allen Finanzämtern ein.

4. Wann die Berichtigungserklärung auch für einen Dritten wirksam abgegeben werden kann

Von dem Grundsatz, dass die strafbefreiende Wirkung nur demjenigen zugutekommt, der die Erklärung abgegeben hat, wird in § 371 Abs. 4 AO eine wichtige Ausnahme gemacht. Im Fall einer rechtzeitigen Berichtigungserklärung nach § 153 AO kann diese auch für einen Dritten strafbefreiende Wirkung haben.

Diese Regelung eröffnet insbesondere für eine GmbH eine Gestaltungsmöglichkeit für den Fall, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, wie beispielsweise bei Erscheinen des Betriebsprüfers.

In § 153 AO wird der Steuerpflichtige zur unverzüglichen Anzeige und Richtigstellung aufgefordert, wenn

- er nachträglich, und zwar vor Ablauf der Festsetzungsfrist, u.a. erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, und
- es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist.

Die Berichtigung ist rechtzeitig erstattet, wenn sie unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern, erstattet worden ist, wobei maßgeblich der Zeitpunkt ist, in dem der Anzeigepflichtige positiv erkannt hat, dass die abgegebenen Erklärungen unvollständig waren.

Beispiel:

A ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Ein-Mann-GmbH X. Von der GmbH sind erfolgte Einnahmen nicht angegeben worden. Es kommt zu einer Betriebsprüfung. A bestellt einen neuen Geschäftsführer B und offenbart ihm die Steuerhinterziehung. B gibt eine Berichtigungserklärung nach § 153 AO ab. § 371 Abs. 4 i.V.m. § 153 Abs. 1 AO führen zu einer Straflosigkeit des Steuerhinterziehers trotz Vorliegens von Sperrgründen.

Gegen diese Möglichkeit, die Vergünstigungen einer strafbefreiende Selbstanzeige trotz Vorliegens von Sperrgründen zu erhalten, wird vorgebracht, es handele sich um einen Fall unzulässigen Rechtsmissbrauchs. Aufgrund der Eindeutigkeit des Gesetzeswortlauts ist allerdings durchaus von dieser Gestaltungsmöglichkeit auszugehen.

5. Wann noch eine Berichtigung unrichtiger Steuererklärungen ohne Selbstanzeige möglich ist

Nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerpflichtiger, der nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, verpflichtet, diese unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Unverzüglichkeit bedeutet, dass die Anzeige ohne schuldhaftes Zögern des Anzeigepflichtigen abzugeben ist, sobald er den Mangel erkannt hat.

Unterlässt der Steuerpflichtige vorsätzlich die Erfüllung seiner Anzeigepflicht, ist er ab dem Zeitpunkt, zu dem er den Mangel seiner Erklärung erkannt hat, wegen Steuerhinterziehung strafbar.

Hier stellt sich die Frage, wann rechtssicher davon ausgegangen werden kann, dass eine Berichtigungserklärung „unverzüglich“ abgegeben wird. In größeren Unternehmen ist dies nicht ohne weiteres feststellbar.

Beachte:

Die Nacherklärung muss dann die Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllen. Sie muss die Voraussetzungen also nur erfüllen, wenn nicht eindeutig davon auszugehen ist, dass die Nacherklärung unverzüglich erfolgt ist. Hierauf muss der Berater hinweisen, wenn er sich nicht regresspflichtig machen möchte!

Tipp:

Wenn der Steuerberater ausschließlich mit Beratung und Vertretung des Steuerpflichtigen beauftragt ist, trifft ihn keine Verpflichtung zur Abgabe einer Berichtigungserklärung nach § 153 AO. Wenn aber der Steuerberater in eigener Verantwortung die Steuererklärungen für seinen Mandanten anfertigt, unterschreibt und einreicht, trifft ihn eine Berichtigungspflicht (OLG Koblenz, Beschl. v. 15.12.1982 – 1 Ss 559/82, Wistra 1983, 270).

6. Form und Inhalt der Selbstanzeige

Die Selbstanzeige ist formlos möglich, sie kann mündlich, schriftlich und auch fernmündlich oder per E-Mail abgegeben werden. Sie sollte jedoch immer schriftlich eingereicht und im Zweifelsfall auch persönlich übergeben werden.

Tipp:

Den Begriff der „Selbstanzeige“ sollte man tunlichst vermeiden. Bezichtigen Sie sich bzw. einen Mandanten nicht ohne Not eines strafrechtlich relevanten Verhaltens. Wer Steuern hinterzogen hat, der hat unabhängig von der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige Hinterziehungszinsen nach § 235 AO zu zahlen. Vor allem bei komplizierten Vorgängen wertet die Behörde lediglich die steuerliche Erklärung aus, ohne diese als Selbstanzeige zu behandeln. Wenn Sie sich bzw. einen Mandanten in einer Anzeige durch die Verwendung des Begriffs „Selbstanzeige“ einer Steuerverkürzung bezichtigen, haben Sie die Verpflichtung zur Zahlung von Hinterziehungszinsen selbst verursacht – obwohl Sie die Möglichkeit hatten, diese gerade zu vermeiden!

Der Inhalt einer Selbstanzeige ergibt sich aus § 371 Abs. 1 AO. Der Steuerpflichtige muss

- die unrichtigen Angaben berichtigen,
- die unvollständigen Angaben ergänzen oder
- die unterlassenen Angaben nachholen,

und zwar zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart. Berichten heißt, unrichtige, unvollständige oder fehlende Angaben durch die richtigen und vollständigen zu ersetzen (BGH, Urt. v. 24.09.1954 – 2 StR 683/53). Die Berichtigung muss sich auf steuerlich erhebliche Tatsachen erstrecken und das Finanzamt soll aufgrund der Selbstanzeige in der Lage sein, die notwendigen Steuerfolgen zu ziehen und die Steuerbescheide zu verfassen. Man spricht hier von der sogenannten Materiallieferung.

Beachte:

Das Finanzamt muss mit Hilfe der Selbstanzeige in die Lage versetzt werden, den Sachverhalt ohne die weitere Mithilfe des Anzeigenden aufzuklären (BGH, Urt. v. 20.07.1965 – 1 StR 95/65, DStR 1966, 150 f.; LG Stuttgart, Beschl. v. 21.08.1989 – 10 KLS 137/88, Wistra 1990, 72).

Das bedeutet aber nicht, dass die Finanzbehörde die nachzufordernde Steuer ohne weitere Beurteilung berechnen und festsetzen kann. Durch eine gewisse eigene Aufklärung durch das Finanzamt wie beispielsweise die Beiziehung von Steuerakten oder Anfrage bei Stellen, die dem Finanzamt gegenüber zur Auskunft verpflichtet oder zweifellos dazu bereit sind, verliert der Steuerpflichtige nicht seinen Anspruch auf Steuerfreiheit (Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, 6. Aufl., § 371 Rdnr. 52 unter Hinweis auf RG 70, 350, 352).

Die strafbefreiende Selbstanzeige setzt voraus, dass „in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt“ werden. Dieses Vollständigkeitsgebot bezieht sich auf die jeweilige „Steuerart“. Eine Beschränkung auf die Steuerart ist allerdings nicht auch eine Beschränkung auf den jeweiligen Steuerpflichtigen. Wenn also der Steuerpflichtige auch Teilnehmer von Verkürzungshandlungen Dritter war und dieser Dritte Steuern der gleichen Steuerart wie der Steuerpflichtige verkürzt hat, dann muss die Selbstanzeige auch die diesbezüglichen Tatsachen enthalten. Ein Beispiel hierfür sind Fälle verdeckter Gewinnausschüttung an mehrere Personen.

Beachte:

Der Steuerpflichtige muss nicht etwa die Quelle seiner verschwiegenen Einkünfte mitteilen.

Muster einer Selbstanzeige

*An das Finanzamt Aachen Innenstadt
usw.*

Betreff: Peter Punk Steuernummer 123

Sehr geehrte Damen und Herren,

namens und im Auftrag meines Mandanten, Herrn Peter Punk XXX, gebe ich unter Bezug auf beiliegende Vollmacht nachfolgende Erklärung ab.

Die gewerblichen Einnahmen für die Jahre 2005–2006 sind zu korrigieren. Nachfolgende Beträge sind in der Gewinnermittlung nicht enthalten:

2005: 120.000 €

2006: 240.000 €

In 2005 entfielen auf die Monate Januar bis Juni jeweils 15.000 € und auf die Monate Juli bis Dezember jeweils 5.000 €.

In 2006 entfielen auf die Monate Januar bis Juli jeweils 30.000 € und auf die Monate Juli bis Dezember jeweils 10.000 €.

Ich bitte um Neuveranlagung und Übersendung der Steuerbescheide in meine Kanzlei.

Mit freundlichen Grüßen

7. Wann eine Schätzung im Rahmen der Selbstanzeige notwendig und zulässig ist

Was geschieht, wenn der Steuerpflichtige wegen fehlender Aufzeichnungen nicht in der Lage ist, genaue zahlenmäßige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen zu machen?

7.1 Problematik bei Unterlagen im Ausland

Das ist regelmäßig der Fall, wenn sich die Unterlagen bei der Bank im Ausland befinden.

Beachte:

Wenn sich die Unterlagen im Ausland befinden, dann ist Vorsicht geboten, wenn sie ins Inland verbracht werden sollen. Eine Beschlagnahme im Rahmen der Einfuhr kann zur Tatentdeckung und damit Sperrung der Selbstanzeige führen.

Eine postalische Übersendung kann ebenfalls Gefahren in sich bergen. Nach § 5 Abs. 1 ZollVG hat die Deutsche Post AG Postsendungen, soweit sie nicht bereits nach Maßgabe des Zollkodex und sonstiger gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften zugestellt sind, der zuständigen Zollstelle zur Nachprüfung vorzulegen, wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass Waren unter Verstoß gegen ein Einfuhr-, Durchfuhr- oder Ausfuhrverbot in den oder aus dem Geltungsbereich dieses Gesetzes verbracht werden. Das Brief- und Postgeheimnis nach Art. 10 GG wird für die Gestellung sowie für die Vorlegung sonstiger Sendungen eingeschränkt.

7.2 In der Praxis bewährtes Vorgehen bei Vorliegen unvollständiger Daten

Es ist auf der Grundlage der bereits verfügbaren Daten eine Schätzung vorzunehmen, und zwar im Zweifelsfall eine Schätzung zum Nachteil des Steuerschuldners. Gleichzeitig ist die Finanzbehörde um eine Frist zur Präzisierung der Selbstanzeige zu ersuchen.

In den Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV (St) – a.F. fanden sich ausdrückliche Regelungen zu der Selbstanzeige in Stufen. Dem Täter wurde Gelegenheit gegeben, seine Angaben zu vervollständigen. Nunmehr ist eine derartig entgegenkommende Regelung nicht mehr in der AStBV zu finden. Unter Nr. 120 Abs. 2 wird nunmehr angeordnet: „Die BuStra prüft, ob die Angaben für eine wirksame Selbstanzeige ausreichen. Ist der Sachverhalt weiter aufklärungsbedürftig, hat die BuStra die Ermittlungen selbst durchzuführen oder zu veranlassen.“

Eine unvollständige Selbstanzeige kann nunmehr zur Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens führen und damit den Eintritt der strafbefreienden Wirkung verhindern. Begeht der Steuerberater einen derartigen Fehler, macht er sich schadenersatzpflichtig. Es ist von daher Vorsicht geboten bei der Selbstanzeige in Stufen.

Beachte:

Der Berater muss einen eigenen Schätzungsvorschlag unterbreiten. Er darf auf keinen Fall zu niedrig schätzen, da er bei einer Abweichung von mehr als 5 % zu den später tatsächlich festgestellten verkürzten Beträgen Gefahr läuft, die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige nicht zu erhalten.

Also auch, wenn der Steuerschuldner keine oder keine ordnungsgemäße Buchführung hat, kann er immer noch eine ordnungsgemäße Anzeige i.S.d. § 371 AO erstatten. In seinem Urteil vom 20.05.2010 hat der BGH hierzu ausdrücklich Stellung genommen:

„Der Senat ist im Übrigen der Ansicht, dass mit einer „gestuften Selbstanzeige“ die Sperrwirkung nicht umgangen werden kann. Soweit dem Steuerpflichtigen aufgrund unzureichender Buchhaltung oder wegen fehlender Belege eine genaue bezifferte Selbstanzeige nicht möglich ist, ist er nach Auffassung des Senates gehalten, von Anfang an – also bereits auf der ersten Stufe der Selbstanzeige – alle erforderlichen Angaben über die steuerlich erheblichen Tatsachen, notfalls auf der Basis einer Schätzung anhand der ihm bekannten Informationen, zu berichtigen, zu ergänzen oder nachzuholen. Diese Angaben müssen in jedem Fall so geartet sein, dass die Finanzbehörde auf ihrer Grundlage in der Lage ist, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt vollends aufzuklären und die Steuer richtig festzusetzen (BGH, Beschl. v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, Wistra 2004, 309 m.w.N.; BGH, Urt. v. 14.12.1976 – 1 StR 196/76, DB 1977, 1347 m.w.N.). Genügen die Angaben – bei Anwendung eines strengen Maßstabes – diesen Anforderungen nicht, liegt keine wirksame Selbstanzeige vor. Vielmehr ist dann lediglich die Ankündigung einer Selbstanzeige gegeben.“

Wie dem Urteil zu entnehmen ist, riskiert der Berater durch eine unzureichende Anzeige, dass seinem Mandanten die strafbefreiende Wirkung verwehrt wird.

Für eine Berichtigung reicht nicht aus (Beispiele nach Joecks, Anm. oben, § 371 Rdnr. 56), dass der Steuerpflichtige

- die Unrichtigkeit seiner früheren Erklärung anerkennt, ohne sie gleichzeitig durch die richtigen Angaben zu ersetzen
- das Finanzamt auffordert, seine frühere Erklärung „ad acta zu legen“
- ohne nähere Angaben erklärt, „Selbstanzeige erstatten zu wollen“
- eine Außenprüfung beantragt oder das von einem Prüfer der Finanzbehörde erarbeitete Ergebnis lediglich anerkennt
- bei Erhalt einer Prüfungsanordnung erklärt: „Vorsorglich erstatten wir im Hinblick auf alle sich aus der Betriebsprüfung ergebenden Fehlbeträge Selbstanzeige.“
- angibt, die Steuer „für noch größere Mengen“ an Heizöl hinterzogen zu haben
- die Besteuerungsgrundlagen frei oder griffweise schätzt
- die verkürzten Steuerbeträge ohne berichtigende Erläuterung nachzahlt
- Außenstände statt bei Rechnungsstellung erst im Folgejahr nachbilanziert
- die Finanzbehörde über die Stellung eines Insolvenzantrags unterrichtet
- mitteilt, „Ich erstatte Selbstanzeige!“
- erklärt, dass seine Steuererklärung für ein bestimmtes Jahr falsch sei

Beachte:

Geringfügige Abweichungen zwischen dem Erklärten und der späteren Steuerfestsetzung sind unschädlich. Geringfügig bedeutet bis zu 5 %. Dazu der BGH: „Versehentliche Abweichungen des Verkürzungsbetrages bis zu 5 % sind unschädlich, höhere Abweichungen führen zur Unwirksamkeit“ (BGH, Beschl. v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10).

Muster: So kann eine Selbstanzeige zzgl. Schätzung aussehen

*An das Finanzamt Aachen Innenstadt
usw.*

*Betreff: Peter Punk
Steuernummer 123*

Sehr geehrte Damen und Herren,

namens und im Auftrag meines Mandanten, Herrn Peter Punk, XXX, gebe ich unter Bezug auf beiliegende Vollmacht nachfolgende Erklärung ab.

Die gewerblichen Einnahmen für die Jahre 2005–2006 sind zu korrigieren. Nachfolgende Beträge sind in der Gewinnermittlung nicht enthalten:

2005: 200.000 €

2006: 300.000 €

Es handelt sich insgesamt um geschätzte Beträge. Ich habe die Beträge zum Nachteil meines Mandanten geschätzt.

*Ich bitte das Finanzamt, mir zu ermöglichen, bis zu dem YYYY
die exakten Zahlen zu ermitteln.*

Ich bitte von einer Neuveranlagung abzusehen, bis mir die Gewinnermittlungen vorliegen.

Mit freundlichen Grüßen

Muster: Späteres, konkretisierendes Schreiben

*An das Finanzamt Aachen-Innenstadt
usw.*

*Betreff: Peter Punk
Steuernummer 123*

Sehr geehrte Damen und Herren,

in Konkretisierung meiner Berichtigungserklärung vom ... hinsichtlich der gewerblichen Einnahmen für die Jahre 2005–2006 teile ich die nachfolgenden Beträge mit, die in der Gewinnermittlung nicht enthalten waren:

2005: 120.000 €

2006: 240.000 €

In 2005 entfielen auf die Monate Januar bis Juni jeweils 15.000 € und auf die Monate Juli bis Dezember jeweils 5.000 €.

In 2006 entfielen auf die Monate Januar bis Juli jeweils 30.000 € und auf die Monate Juli bis Dezember jeweils 10.000 €.

Ich bitte um Neuveranlagung und Übersendung der Steuerbescheide in meine Kanzlei.

Mit freundlichen Grüßen

8. Die korrekte Nachzahlung als Bestandteil einer wirksamen Selbstanzeige

Nach § 371 Abs. 3 AO tritt in Fällen, in denen die Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, Straffreiheit für einen an der Tat Beteiligten nur ein, wenn er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

8.1 Zur Nachzahlung Verpflichteter

Verpflichteter ist nicht nur der Täter einer Steuerverkürzung, sondern auch der Teilnehmer, also der Anstifter oder Gehilfe, der sich an der Tat beteiligt hat. Eine Zahlungspflicht besteht jedoch nur insoweit, als der Tatbeteiligte Steuern zu seinen Gunsten hinterzogen hat.

Die Nachzahlung muss nicht durch den Verpflichteten unmittelbar erfolgen. Sie ist keine höchstpersönliche Pflicht, so dass also auch Dritte die Beträge nachzahlen können.

Zur Nachzahlung verpflichtet sind diejenigen, die durch die Tat einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt haben, so die mittlerweile gefestigte Rechtsprechung nach der Grundsatzentscheidung des BGH. Hiernach ist es möglich, dass auch derjenige zur Nachzahlung verpflichtet ist, der nicht persönlicher Steuerschuldner ist. Auch muss der unmittelbare wirtschaftliche Vorteil nicht ein Steuervorteil sein, ausreichend ist jeglicher wirtschaftlicher Vorteil (BGH, Urt. v. 04.07.1979 – 3 StR 130/79).

Das bedeutet z.B. für den Geschäftsführer einer GmbH, dass es darauf ankommt, ob er einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil aus der Hinterziehung für seine GmbH erlangt hat. Ein solcher Vorteil kann insbesondere darin bestehen, dass er Tantiemen oder sonstige gewinnabhängige Leistungen erhält (BGH, Wistra 1987, 343).

Der Gesellschafter/Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH, die Steuern hinterzieht, verkürzt die Steuern immer auch zu seinen eigenen Gunsten, weil bei wirtschaftlicher Betrachtung das Vermögen der GmbH vorbehaltlich der Kapitalerhaltungsvorschriften den Gesellschaftern zusteht (OLG Stuttgart, Urt. v. 04.05.1984 – 1 Ss 205/84, Wistra 1984, 239).

Gleiches gilt für den persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft. Er haftet nach § 128 HGB unbeschränkt persönlich, so dass eine Nachzahlungspflicht begründet ist.

Eine Steuerverkürzung kann auch durch Berater erfolgen, also Rechtsanwälte oder Steuerberater des Steuerschuldners. Die Gebühren und Honorare dieser Berater stellen allerdings keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil im Sinne der Norm dar. Das bedeutet, dass eine Nachzahlungspflicht nicht besteht. Da die Berater aber einem Anspruch aus § 71 AO ausgesetzt sind, schwindet dieser vermeintliche Vorteil.

Umgekehrt hat eine Haftung aus §§ 69, 71 AO allein grundsätzlich nicht zur Folge, dass der Haftungsschuldner die Steuerhinterziehung zu seinen Gunsten begangen hat.

Beachte:

Bei Zahlung der nachzuentrichtenden Steuern ist jeweils anzugeben, auf welche Steuern, also bitte bezeichnet nach Steuerart und Veranlagungszeitraum, die Beträge gezahlt werden. Es kommt regelmäßig vor, dass neben den nachzuzahlenden Steuern weitere Steuerzahlungen fällig sind. Es muss hier auf jeden Fall vermieden werden, dass die Nachzahlung aufgrund fehlender Spezifizierung als Zahlung auf weitere ausstehende Steuerschuld angerechnet wird. Wenn

eine Bestimmung nicht getroffen wird, so ergibt sich die Reihenfolge der Tilgung aus § 225 AO. Nach § 225 Abs. 2 AO ist die Zahlung zunächst auf die Steuer anzurechnen, die dem Gläubiger geringere Sicherheit bietet. Das muss nicht unbedingt im Interesse des Steuerschuldners sein.

8.2 Die Nachzahlungsbeträge

Nachzuzahlen sind die hinterzogenen Steuern. Das sind allerdings lediglich die vorsätzlich verkürzten Beträge und nicht auch infolge der Selbstanzeige aufgedeckte Mehrsteuern, die fahrlässig verkürzt wurden.

Nach geltendem Recht zählen zu den nachzuzahlenden Beträgen nicht:

- Verspätungszuschläge, § 152 AO
- Stundungszinsen, § 234 AO
- Hinterziehungszinsen, § 235 AO
- Säumniszuschläge, § 240 AO

Die Zahlung dieser Beträge ist nach bisher geltendem Recht nicht Voraussetzung einer strafbefreienden Wirkung.

Nach dem Referentenentwurf vom 27.08.2014 sollen sich die Nachzahlungspflichten des Betroffenen ab dem 01.01.2015 verschärfen. Voraussetzung der Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige ist dann die sofortige Entrichtung der Hinterziehungszinsen von 6 % pro Jahr. In Fällen der schweren Steuerhinterziehung sind darüber hinausgehend die Zuschläge Wirksamkeitsvoraussetzung der strafbefreienden Wirkung.

Die Nachzahlungspflicht des Beteiligten bezieht sich auf den „zu seinen Gunsten“ erlangten wirtschaftlichen Vorteil. Dieser muss nicht identisch sein mit dem Betrag der hinterzogenen Steuern. Der Betrag kann niedriger, er kann aber auch weitaus höher sein.

Haben mehrere Beteiligte die Steuerverkürzung begangen, haften Sie gem. §§ 71, 44 AO als Gesamtschuldner. Diese Gesamtschuldnerhaftung bedeutet allerdings nicht, dass auch jeder einzelne Beteiligte den gesamten Betrag nachentrichten muss. Dies würde dem Wortlaut des § 371 Abs. 3 AO widersprechen. Notwendig für die Erlangung der Straffreiheit ist daher nur die Zahlung des eigenen Vorteils.

Beispiel:

A und B sind Geschäftsführer der X-GmbH. Sie haben einen Betrag i.H.v. 50.000 € schwarz eingenommen und den Betrag hälftig untereinander aufgeteilt. A ist zu 70 % an der Gesellschaft beteiligt und B zu 30 %. Da sich A und B den Betrag geteilt haben, haben Sie jeweils 50 % der hinterzogenen Steuern nachzuentrichten.

8.3 Die Nachzahlungsfrist

Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf Gewährung einer Nachzahlungsfrist. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 371 Abs. 3 AO („... innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist...“). Diese Frist ist auch zu gewähren, wenn die Zahlung unwahrscheinlich oder aber aufgrund Zahlungsunfähigkeit eine Zahlung aus eigenen Mitteln nicht mehr möglich erscheint.

Die Dauer der Frist wird von der Strafsachenstelle nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmt, § 5 AO.

Hierbei haben strafrechtliche, aus dem Zweck der Selbstanzeige abgeleitete Erwägungen den Vorrang vor wirtschaftlichen und steuerpolitischen Gesichtspunkten (BStBl II 1982, 352, 354; DStR 1955, 228). Der Zeitraum ist so zu bemessen, dass es dem Steuerpflichtigen ermöglicht wird – ggf. auch durch Veräußerung von Vermögen –, den Geldbetrag aufzutreiben (LG Koblenz, Wistra 1986, 79). Angemessen ist eine Frist nach § 371 Abs. 3 AO von vier Wochen bis sechs Monaten. Gehen Sie daher maximal von einer sechsmonatigen Frist aus.

Die Frist ist grundsätzlich so zu bemessen, dass der Täter bei vorausgesetztem Zahlungswillen finanziell in der Lage ist, seine Nachzahlungspflicht zu erfüllen. Zu berücksichtigen ist bei dieser Frist auch, dass zwischen Selbstanzeige und Aufforderung zur Nachzahlung bereits eine bestimmte Zeit vergangen ist und diese durchaus bei Bestimmung der Zahlungsfrist berücksichtigt werden kann.

Was von Finanzbehörden gerne auf erstes Anfragen zurückgewiesen wird, ist die Gewährung von Ratenzahlung, Stundung und Fristverlängerung. Wenn aber die Zahlungsfrist so bemessen sein muss, dass sie die finanzielle Belastungsfähigkeit des Steuerschuldners berücksichtigt, dann muss bei finanziell angespannten Verhältnissen Ratenzahlung, Stundung oder Fristverlängerung gewährt werden. Es werden hier strenge Maßstäbe angelegt, das sollte man bedenken.

Beachte:

Ist für den Steuerschuldner voraussehbar, dass er innerhalb der Frist die Nachzahlungsbeträge nicht aufbringen kann, muss er vor Fristablauf eine Fristverlängerung beantragen.

Eine nachträgliche Fristverlängerung ist gesetzlich nicht möglich. Man sollte allerdings von einer Fristverlängerung nicht zu viel erwarten. In der Praxis wird selten eine längere Fristverlängerung gewährt. Die gegenüber einem Mittäter gesetzte Frist wirkt auch gegenüber den anderen Mittätern (BGH, Urt. v. 21.06.1994 – 5 StR 105/94).

Wenn die Nachzahlung scheitert, tritt die Straffreiheit nicht ein! Die Gründe, aus denen der Steuerpflichtige zur Zahlung nicht in der Lage ist, sind für § 371 Abs. 3 AO grundsätzlich bedeutungslos. Es ist also auch gleichgültig, ob den Steuerpflichtigen eine Schuld daran trifft, dass er die Nachzahlung nicht innerhalb der Frist geleistet hat, oder aber ob nicht.

9. Warum Teilselbstanzeigen fast immer erfolglos sind

Bis zur Entscheidung des BGH (Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09) war eine sogenannte Teilselbstanzeige möglich. Das bedeutet, dass eine Selbstanzeige auf eine teilweise Berichtigung der Angaben beschränkt werden konnte und dann zumindest im Umfang des Erklärten zur Straffreiheit führte.

Der Anzeigenerstatter musste natürlich immer damit rechnen, dass seine Teilselbstanzeige ergänzende Ermittlungen auslöst. Nichtsdestotrotz war die Teilselbstanzeige beliebtes Instrumentarium, wenn der Steuerschuldner nicht alles sofort offenbaren wollte. Diese Methode der scheinweisen Aufklärung wurde in den Augen der Finanzbehörden Teil einer Hinterziehungsstrategie.

9.1 Teilselbstanzeigen seit BGH-Urteil unwirksam

Der BGH hat die Teilselbstanzeigen für unwirksam erklärt (BGH, Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09). Er führt hierzu aus, dass die Privilegierung des Steuerstraftäters gegenüber anderen Straftätern durch die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige einer doppelten Rechtfertigung bedarf. Und zwar

- sollen verborgene Steuerquellen erschlossen werden und
- es soll dem Steuerhinterzieher ein Anreiz gegeben werden, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren.

Die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit muss eine vollständige sein. Hierzu führt der BGH aus:

„Eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ist dann gegeben, wenn der Täter nunmehr vollständige und richtige Angaben – mithin „reinen Tisch“ – macht. Erst dann liegt eine strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 AO vor. Das folgt auch aus dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO. Unrichtige oder unvollständige Angaben müssen berichtigt oder ergänzt, unterlassene Angaben müssen nachgeholt werden. Die Benennung aller denkbaren Handlungsvarianten zur Korrektur von unrichtigen und unvollständigen Angaben – aufgezählt mit einem (nicht exklusiven) „oder“ – macht deutlich, dass das Gesetz die vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit will. Nur unter dieser Voraussetzung wird der Täter straffrei.

Der Senat hält eine Teilselbstanzeige nicht für ausreichend, um die Strafbefreiung zu erlangen. Denn hier fehlt gerade die Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit (vergleiche auch BGH Wistra 1993, 66, 68). Soweit in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes bislang eine solche Teilselbstanzeige als wirksam angesehen worden ist, weil das Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO eine nur teilweise Nachholung fehlender zutreffender Angaben erlaube (vergleiche BGH St 35, 36; BGHSt Wistra 1988, 356; BGH St Wistra 1999, 27), hält der Senat daran nicht fest. Einer Anfrage bei anderen Senaten bedarf es nicht (vgl. Hannich in KK-StPO, 6. Auflg. § 132 GVG Rdnr. 6 m.w.N.).

Eine danach nicht ausreichende Teilselbstanzeige ist beispielsweise gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger seine unvollständige Einkommensteuererklärung dahin ‚berichtigt‘, dass er von bislang gänzlich verschwiegenen Zinseinkünften nunmehr nur diejenigen eines Kontos angibt, aber immer noch weitere Konten verschweigt, weil er insoweit keine Entdeckung durch die Finanzbehörden befürchtet (dolose Selbstanzeige). Nach Ansicht des Senats läge in einem solchen Fall keine wirksame Teilselbstanzeige vor.“

Das bedeutet: Der Steuerpflichtige muss alle Taten derselben Steuerart, die strafrechtlich noch nicht verjährt sind, erklären – notfalls geschätzt. Maßgeblich ist hier der sogenannte materiell-rechtliche Tatbegriff. Die materiell-rechtliche Tat wird bestimmt durch den Steuerpflichtigen, die Steuerart und den Besteuerungszeitraum (vgl. BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 24).

Bezüglich der Verjährung ist auf die jeweilige Steuerstraftat abzustellen. Die einfache Steuerhinterziehung verjährt in fünf Jahren, ein besonders schwerer Fall einer Steuerhinterziehung kann zu einer zehnjährigen Verjährungsfrist führen. Auch dieses wollte der Gesetzgeber mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung ursprünglich abändern. Die Verjährungsfrist sollte auch bei einfacher Steuerverkürzung auf zehn Jahre verlängert werden. Hiervon hat der Gesetzgeber nunmehr Abstand genommen. Allerdings beträgt die Berichtigungsfrist nunmehr zehn Jahre.

Der materiell-rechtliche Tatbegriff hat zur Folge, dass sich das Vollständigkeitsgebot nur auf die jeweils unrichtige oder unvollständige Steuererklärung beziehen kann, deren Reichweite durch die Person des Steuerpflichtigen, die Steuerart und den Veranlagungszeitraum begrenzt ist.

Beispiel:

Die X-GmbH verschweigt in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2008 Einnahmen i.H.v. 50.000 €. Für die Jahre 2006 und 2007 hat sie fehlerhafte Lohnsteuererklärungen abgegeben. In 2010 gibt sie eine korrigierte Steuererklärung ab, in der sie für die Jahre 2006 und 2007 vollständig nachklärt, jedoch für das Jahr 2008 nur 40.000 € der nicht versteuerten 50.000 € angibt.

9.2 Auswirkungen teilweise unrichtiger Selbstanzeigen auf die übrige Selbstanzeige

In obigem Beispielsfall steht in Frage, ob die fehlerhafte Erklärung für das Jahr 2008 eine Unwirksamkeit der Selbstanzeige insgesamt zur Folge hat. Ausweislich des materiell-rechtlichen Tatbegriffs ist das gerade nicht der Fall. Die strafbefreiende Selbstanzeige für die Jahre 2006 und 2007 ist wirksam abgegeben, die Selbstanzeige für das Jahr 2008 dagegen unwirksam. Eine gegenteilige Ansicht, die zeitweise von der Finanzverwaltung NRW vertreten wurde, wonach aufgrund der unrichtigen Angaben für 2008 nunmehr die gesamte Selbstanzeige, also auch für die Jahre 2006 und 2007, unwirksam sei, ist nicht vereinbar mit dem materiell-rechtlichen Tatbegriff!

Aufgrund des Tatbegriffs muss die strafbefreiende Wirkung bereits dann eingreifen, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise zur Umsatzsteuer vollständige Angaben gemacht hat, jedoch zur Einkommensteuer weiterhin steuerrelevante Tatsachen verschweigt.

Problematisch erscheint allerdings, inwieweit die Vollständigkeitsanforderungen des BGH auch bei einer unbewusst unrichtigen Selbstanzeige zu einer Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen. In den Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses vor dem Deutschen Bundestag bei Verabschiedung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wurde dieses Problem diskutiert und von dem Finanzausschuss ausdrücklich darauf hingewiesen, dass auch unbewusst unrichtige Selbstanzeigen zur Straffreiheit führen sollen (BT-Drucks. 17/4182, S. 5).

Zu unterscheiden ist hier der Fall, dass der Steuerpflichtige aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung nicht von einer Steuerpflicht des in Frage stehenden Sachverhalts ausgeht. Klassisch ist hier der Fall der verdeckten Gewinnausschüttung. Die Finanzverwaltung geht von einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 KStG aus, wenn eine Körperschaft von ihrem Gesellschafter Wirtschaftsgüter zu einem überhöhten Preis erwirbt. Einer anderen Auffassung zufolge ist eine verdeckte Gewinnausschüttung bei bloßem Aktivaustausch auf Ebene der GmbH gerade nicht anzunehmen, sondern kann allenfalls in erhöhten Abschreibungen oder in Verlusten aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts gesehen werden. Soweit der Steuerpflichtige aufgrund fehlerhafter, aber vertretbarer Rechtsauffassung zu dem Ergebnis gelangt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht anzunehmen ist, handelt er im Endeffekt ohne Vorsatz.

9.3 Teilselbstanzeige bei Umsatzsteuervoranmeldung und Lohnsteueranmeldung (ab 01.01.2015)

Mit der geplanten Gesetzesänderung zum 01.01.2015 soll über die Ergänzung eines neuen Abs. 2a in § 371 AO eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung wieder als wirksame Teilselbstanzeige anerkannt werden. In der Gesetzesbegründung hierzu wird ausgeführt:

„Grundsätzlich gelten für Unternehmen die gleichen steuerlichen Sorgfaltspflichten wie für jeden anderen Steuerpflichtigen. Gleichwohl kann im Unternehmensbereich die Notwendigkeit für die Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen verstärkt auftreten, wenn es sich dabei um komplexe oder Massenverfahren handelt. In diesen Fällen kann es häufig schwierig sein, eine bewusste Fahrlässigkeit von bedingtem Vorsatz abzugrenzen. Dies kann zu Rechtsunsicherheit führen.

Vor dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurden in diesem Bereich Steuerstrafverfahren oder Bußgeldverfahren, z. B. wegen einer korrigierten Umsatzsteuervoranmeldung, nur in Einzelfällen eingeleitet. Im Regelfall konnte von einer genauen Abgrenzung zwischen einer Berichtigung nach § 153 AO und einer Selbstanzeige abgesehen werden, da jedenfalls die Voraussetzungen für eine Selbstanzeige erfüllt waren. Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde die nachträgliche Korrektur von Umsatzsteuervormeldungen und Lohnsteueranmeldungen erheblich eingeschränkt.

Eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung, die eine wirksame Selbstanzeige darstellt, kann nicht noch einmal, z. B. im Rahmen einer weiteren Voranmeldung oder im Rahmen der Jahreserklärung als wirksame Selbstanzeige gewertet werden. Dies ergibt sich daraus, dass eine Selbstanzeige dazu führt, dass die Steuerhinterziehung bekannt ist und damit der Sperrgrund der Tatentdeckung greift.

Eine Umsatzsteuerjahreserklärung z. B. für das Jahr 01 kann nach geltendem Recht nicht als wirksame Selbstanzeige gewertet werden, wenn bereits Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 02 falsch abgegeben wurden und diese in der Jahreserklärung 01 nicht gleichzeitig korrigiert werden. Dies ergibt sich aus dem Gebot, zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die Berichtigung durchzuführen (Gebot der Vollständigkeit nach § 371 Absatz 1 AO).

Darüber hinaus liegt nach gefestigter Rechtsprechung eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn die Abgabefrist einer Voranmeldung überschritten wird. Gibt der Unternehmer die Voranmeldung zu einem späteren Zeitpunkt ab, ist diese dann als Selbstanzeige zu werten, die aber nur wirksam wird, wenn auch Unrichtigkeiten in vorhergehenden Voranmeldungen korrigiert werden (Gebot der Vollständigkeit). Sie führt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Entdeckung der Tat. Dies hat zur Folge, dass weitere Korrekturen, z. B. im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung, nicht mehr möglich sind.

Um Rechtssicherheit für die Praxis zu schaffen, ist für die Umsatzsteuervoranmeldung, soweit es sich nicht um eine Jahresanmeldung handelt, und die Lohnsteueranmeldung, eine Regelung vorgesehen, die eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 371 AO und der Tatentdeckung vorsieht. Damit wird der Rechtszustand vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes für den Bereich der Umsatzsteuervoranmeldung und der Lohnsteueranmeldung wieder hergestellt. D. h. eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung gilt zukünftig wieder als wirksame Teilselbstanzeige. Als weitere Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot ist vorgesehen, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des laufenden Jahres umfassen muss.“

10. Die Sperrgründe einer strafbefreienden Selbstanzeige

Mit dem „Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung“ wurden die Voraussetzungen für die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige verschärft. Die Sperrgründe finden sich in § 371 Abs. 2 AO.

10.1 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

Ein Sperrgrund ist die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Eine Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ist im Besteuerungsverfahren in den §§ 122, 197 AO geregelt, wobei nach § 122 Abs. 2 AO eine Zugangsfiktion gilt. Hiernach gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, als bekanntgegeben bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post. Eine derartige Zugangsfiktion kann in einem Strafverfahren allerdings nicht gelten. Es ist auf den konkreten Zugang abzustellen. Liegt eine förmliche Zustellung nach § 3 VwZG nicht vor, dürfte der Nachweis des Zugangs für die Behörde problematisch werden.

Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung sperrt eine mögliche Selbstanzeige nur in Bezug auf die Steuerarten und den Besteuerungszeitraum, die in der Prüfungsanordnung aufgeführt sind. Dies ergibt sich aus dem materiell-rechtlichen Tatbegriff.

Beispiel:

Der X-GmbH wird per Zustellung die Prüfungsanordnung einer Umsatzsteuerprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 bekanntgegeben. Die X-GmbH erstattet Selbstanzeige bezüglich nicht entrichteter Lohnsteuer für das Jahr 2007. Die Selbstanzeige hat strafbefreiende Wirkung.

Bisher setzte der Sperrgrund der Bekanntgabe voraus, dass diese gegenüber dem Täter oder seinem Vertreter erfolgt sein muss. Mit der geplanten Gesetzesänderung ab dem 01.01.2015 tritt die Sperrwirkung ein, wenn die Bekanntgabe gegenüber „dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter“ erfolgt.

Die Änderung schafft insoweit Klarheit als bisher nicht eindeutig war, ob auch Teilnehmer als „Täter“ im Sinne der Norm aufzufassen waren. Über die Erweiterung auf Begünstigte im Sinne des § 370 Absatz 1 AO soll nach dem Willen des Gesetzgebers eine Regelungslücke ausgefüllt werden. In der Begründung im Entwurf des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung wird hierzu ausgeführt:

„Mit der Aufnahme des Begriffs des „Begünstigten“ im Sinne des § 370 Absatz 1 AO wird eine Regelungslücke geschlossen. In der Vergangenheit sind in der Praxis Fälle aufgetreten, in denen ein Mitarbeiter zugunsten des Unternehmens eine Steuerhinterziehung begangen hat. Der Mitarbeiter ist damit ein an der Tat Beteiligter. Nachdem der Mitarbeiter aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, wird dem Unternehmen eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben.

Bislang hat die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an das Unternehmen keine Auswirkungen auf die Möglichkeit der Abgabe einer Selbstanzeige durch den ehemaligen Mitarbeiter. Dieser konnte eine Selbstanzeige abgeben, obwohl er ein an der Tat Beteiligter war und dem Unternehmen bereits die Prüfungsanordnung bekannt gegeben wurde. Nunmehr wird gesetzlich festgelegt, dass die Sperrwirkung des § 371 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a AO auch für den an der Tat Beteiligten, also auch für den Mitarbeiter gilt, der nicht selbst Adressat der Prüfungsanordnung ist. Es ist nicht notwendig, dass der an der Tat Beteiligte von der Prüfungsanordnung Kenntnis erhalten muss. Ziel ist es, das ein an der Tat Beteiligter nicht vom Ausein-

anderfallen zwischen Tatbeteiligten und Begünstigten der Steuerhinterziehung profitiert. Die Sperrwirkung soll sich daher auch auf einen ausgeschiedenen Mitarbeiter erstrecken.“

Hiermit sind im wesentlichen Mitarbeiter und Gesellschafter einer juristischen Person gemeint. Bisher war es derart, dass in dem Fall, dass die Prüfungsanordnung einer juristischen Person oder ihrem Vertreter bekannt gegeben wurde, regelmäßig Gesellschafter und Mitarbeiter noch eine Selbstanzeige einreichen konnten. Dies ist nunmehr nicht mehr möglich.

10.2 Einleitung und Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens

Zuständig für die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens sind die Finanzbehörden, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Hilfsbeamten oder der Strafrichter. Finanzbehörden sind hier nach § 386 Abs. 1 AO das Hauptzollamt, das Finanzamt, das Bundesamt für Finanzen und die Familienkasse. Zur Einleitung des Ermittlungsverfahrens sind ebenso alle Polizeibehörden des Bundes und der Länder befugt. Die Bekanntgabe hier bedarf keiner besonderen Form, sie kann schriftlich und nach verbreiteter Ansicht auch mündlich erfolgen. Empfänger der Bekanntgabe sind der Täter, der Teilnehmer und deren Vertreter.

Auch hier soll über die Gesetzesänderung zum 01.01.2015 Klarheit geschaffen werden. Bisher war als Adressat der Bekanntgabe nur der Täter genannt, nunmehr sind es die „an der Tat Beteiligten“. Damit sind ausdrücklich auch die Teilnehmer umfasst, was allerdings auch bisher schon herrschende Ansicht war.

10.3 Erscheinen eines Amtsträgers

Eine Selbstanzeige ist gesperrt, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Das Problem dieses Sperrgrundes ist die Frage, wann ein Amtsträger „erschieden“ ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S hatte bei seiner Einkommensteuererklärung für 1982 Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren und bei der Einkommensteuererklärung für 1983 Kapitaleinkünfte nicht erklärt. Am 27.10.1986, 8:30 Uhr erschien der Steuerinspektor K des Finanzamts H zu einer Außenprüfung auf dem Parkplatz des Betriebs des Steuerpflichtigen. K stieg aus und begab sich zum Eingang des Betriebsgebäudes. Als er nur noch wenige Meter von dem Eingang entfernt war, kam ihm der Steuerpflichtige entgegen. Die beiden machen sich miteinander bekannt, wobei sich K als Steuerinspektor vom Finanzamt vorstellte und erklärte, er komme, um die Steuerprüfung zu beginnen. Nun offenbarte der Steuerpflichtige seine Steuerhinterziehung (Fall nach OLG Stuttgart, Urt. v. 22.05.1989 – 3 Ss 21/89).

Nach Ansicht des OLG ist der Prüfer schon dann erschienen, wenn er am Ort der beabsichtigten Prüfung eingetroffen oder dort zumindest in das Blickfeld des Selbstanzeigenden getreten ist.

Der Steuerpflichtige S konnte eine strafbefreiende Selbstanzeige daher nicht mehr abgeben, der Steuerinspektor war bereits erschienen.

Beachte:

Es ist nicht notwendig, dass der Amtsträger die Räume des Steuerpflichtigen betritt.

10.4 Entdeckung der Tat

Neben der Entdeckung der Tat ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen des Sperrgrunds, dass der Steuerpflichtige entweder von der Entdeckung weiß oder aber bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Beispiel:

Das Hauptzollamt durchsucht wegen des Verdachts der Beschäftigung illegaler Arbeitnehmer und des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt die Geschäftsräume der X-GmbH. Bei der Durchsuchung finden sie Schweizer Kontoauszüge. Sie kopieren diese Kontoauszüge. Es handelt sich bei dem Schweizer Konto um ein Schwarzgeldkonto. Das Hauptzollamt wird die Kontoauszüge dem zuständigen Finanzamt zusenden. Die Tatentdeckung steht daher bevor. Aber: Eine bevorstehende Tatentdeckung ist noch keine Tatentdeckung.

Der BGH hat den Begriff der Tatentdeckung näher konturiert: „Eine Tatentdeckung ist nicht schon bei einem Tatverdacht anzunehmen und nicht schon dann gegeben, wenn Ermittlungen aufzunehmen sind. Eine Tatentdeckung ist selbst dann nicht gegeben, wenn das Finanzamt zu der Schlussfolgerung gelangt, dass eine Steuerverkürzung vorliege. Nach Ansicht des Bundesgerichtshofes bedurfte es bisher einer Konkretisierung des Tatverdachts, die gegeben ist, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist.“ (BGH, Urt. v. 13.05.1983 – 3 StR 82/83, NStZ 1983, 415)

Beachte:

Allein die Nichtabgabe oder aber die verspätete Abgabe von Steuererklärungen führt noch nicht zu einer Tatentdeckung. Allerdings hat auch hier der BGH die Anforderungen an ein „Kennenmüssen“ herabgesetzt. Er führt aus:

„Angesichts der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten im Hinblick auf Steuerstraftaten und auch der stärkeren Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit können nach Auffassung des Senats jedenfalls heute keine hohen Anforderungen an die Annahme des „Kennenmüssens“ der Tatentdeckung mehr gestellt werden. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO wird daher heute maßgeblich durch die objektive Voraussetzung der Tatentdeckung im vorstehend verstandenen Sinne und weniger durch die subjektive Komponente bestimmt.“ (BGH, Beschl. v. 20.05.2010 – 1 StR 577/09)

Aufgrund dieser Entscheidung des BGH wird der Eintritt des Sperrgrunds für den Steuerpflichtigen nicht mehr kalkulierbar.

10.5 Steuerverkürzung ab 50.000 € (künftig 25.000 €)

Bislang gilt eine Sperrgrenze von 50.000 €. Für Hinterziehungsbeträge, die diesen Betrag übersteigen, liegt ein Sperrgrund für eine strafbefreiende Selbstanzeige vor. Die Grenze orientiert sich an der Rechtsprechung des BGH zur Steuerhinterziehung in großem Ausmaß nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO. Die geplante Absenkung des Maximalbetrags auf 25.000 € ab dem 01.01.2015 ist politisch gewollt und nicht der Entwicklung in der Rechtsprechung geschuldet.

Der Sperrgrund liegt vor, wenn dieser Betrag je Tat hinterzogen worden ist. Bei Geltung des materiell-rechtlichen Tatbegriffs kann maßgeblicher Bezugspunkt nur die konkrete, also eine nach Steuerpflichtigem, Steuerart und Besteuerungszeitraum konkretisierte Tat sein.

Beispiel:

Die X-GmbH hat Lohnsteuer und Umsatzsteuer verkürzt. Es sind jeweils Beträge i.H.v. 20.000 € Lohnsteuer und 20.000 € Umsatzsteuer verkürzt worden. Für die X-GmbH wird eine Selbstanzeige unter Aufdeckung der verkürzten Steuern abgegeben. Eine Addition der verkürzten Steuerbeträge ist nicht möglich. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO greift daher nicht. Die Beträge liegen jeweils unter 25.000 €. Die Selbstanzeige hat nach aktuellem wie auch nach geplanten neuen Recht strafbefreiende Wirkung.

Fallvariante:

Die X-GmbH hat 60.000 € Umsatzsteuer verkürzt. Bezüglich der Lohnsteuer tritt nach jetzigem wie auch nach der geplanten Verschärfung strafbefreiende Wirkung ein, da es sich hier um eine andere Tat handelt. Der Sperrgrund aufgrund Überschreitung der 50.000-€-Grenze (25.000 €-Grenze ab 01.01.2015) bei der Umsatzsteuer wirkt sich insoweit nicht auf die Lohnsteuer aus.

Beachte:

Eine Addition verkürzter Steuerbeträge mehrerer Jahre oder Steuerarten findet nicht statt!

10.5.1 Absehen von der Strafverfolgung nach § 398a AO bei Zahlung eines Zuschlags

In Fällen, in denen Straffreiheit mit einer Selbstanzeige nur deshalb nicht eintreten könnte, weil der Hinterziehungsbetrag die Freigrenze übersteigt, kann von einer Strafverfolgung dennoch abgesehen werden, wenn ein Zuschlag gezahlt wird. Dessen Höhe beträgt zurzeit 5 % der hinterzogenen Steuern.

Nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung sinkt ab 01.01.2015 nicht nur die Freigrenze von 50.000 € auf 25.000 €. Gleichzeitig wird die Höhe des Zuschlags auch abhängig vom Hinterziehungsvolumen:

Hinterziehungsbetrag	Zuschlag
> 25.000 €–100.000 €	10 %
> 100.000 €–1 Mio. €	15 %
> 1 Mio. €	20 %

Zur Zahlung verpflichtet ist der Täter, also derjenige, der durch die Tat etwas erlangt hat. Problematisch kann das in Hinterziehungsfällen sein, bei denen eine GmbH und ihr Geschäftsführer involviert sind. Der GmbH-Geschäftsführer hat etwas durch die Tat erlangt, wenn er einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat. Wovon ist aber der Zuschlag zu berechnen? Von der Summe, die zugunsten des Unternehmens verkürzt wurde, oder von dem Betrag, der als Vorteil des Geschäftsführers angenommen wird?

Wenn hier von der Verkürzungssumme zugunsten des Unternehmens ausgegangen wird, kann ohne weiteres die wirtschaftliche Existenz des Geschäftsführers ruiniert sein, wenn er den Zuschlag zu zahlen hat. Die Frage ist dann, ob das Unternehmen für den Geschäftsführer den Zuschlag zahlen darf?

Die zu entrichtenden Steuern können ohne weiteres – und zwar auch für den Fall, dass den Geschäftsführer eine Zahlspflicht trifft – vom Unternehmen gezahlt werden. Bei dem Zuschlag ist dies seit der sogenannten Mannesmann-Entscheidung nicht mehr eindeutig (BGH, Urt. v. 21.12.2005 – 3 StR 470/04). In dieser Entscheidung hat der BGH eine treuepflichtige Schädigung des anvertrauten Ge-

sellschaftsvermögens darin gesehen, dass der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft für eine erbrachte dienstvertraglich geschuldete Leistung einem Vorstandsmitglied nachträglich eine zuvor nicht vereinbarte Sonderzahlung bewilligt, die dem Unternehmen keinen zukunftsbezogenen Nutzen bringt. Diese Grundsätze können durchaus dazu führen, dass auch die Zahlung des Zuschlags für die Gesellschaft nicht möglich ist und gleichzeitig eine treuepflichtwidrige Schädigung der Gesellschaft durch die Gesellschaftsorgane anzunehmen ist.

10.5.2 Sonderproblem Strafklageverbrauch

Beispiel:

Die X-GmbH hat Umsatzsteuer für das Jahr 2011 i.H.v. 80.000 € hinterzogen. Nach Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige hat sie die 80.000 € entrichtet – zzgl. des Zuschlags. In 2014 stellt sich heraus, dass die Selbstanzeige unvollständig war und nicht von einem Hinterziehungsbetrag von 80.000 €, sondern von einem Hinterziehungsbetrag i.H.v. 150.000 € auszugehen ist.

Im Fall einer einfachen Selbstanzeige kann bei Unrichtigkeit ohne weiteres das Verfahren wieder aufgenommen werden. Im Fall des § 398a AO kann jedoch Strafklageverbrauch eingetreten sein, da ein Zuschlag gezahlt wurde. Strafklageverbrauch bedeutet, es kann niemand wegen einer Tat zweimal bestraft werden (sog. Doppelbestrafungsverbot aus Art. 103 Abs. 3 GG).

Ist der Zuschlag eine Sanktion mit Strafcharakter, kann das Ermittlungsverfahren nicht wieder aufgenommen werden. Das hätte dann zur Folge, dass die weitere Tat nicht verfolgt werden kann. Für einen Strafklageverbrauch spricht der Vergleich zu § 153a StPO. Hiernach kann die Staatsanwaltschaft bei einem Vergehen vorläufig von der Erhebung der öffentlichen Klage absehen und zugleich dem Beschuldigten Auflagen und Weisungen erteilen. Die Auflage ist eine Geldzahlung. Nach § 153a Abs. 1 Satz 5 StPO kann die Tat bei Erfüllung der Auflage nicht mehr als Vergehen verfolgt werden. Hierin ist ein beschränkter Strafklageverbrauch zu sehen.

Die Annahme eines Strafklageverbrauchs kann aber zu Wertungswidersprüchen führen:

- Wer bei einer einfachen Steuerhinterziehung eine unvollständige Selbstanzeige abgibt, gegen den kann das Verfahren wieder aufgenommen werden.
- Wer allerdings bei einer 25.000 € übersteigenden Steuerstraftat lügt, gegen den kann nicht mehr das Verfahren wieder aufgenommen werden.

10.6 Nachschau (ab 01.01.2015)

Ab dem 01.01.2015 soll eine Selbstanzeige nicht mehr möglich sein, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat.

Hiermit soll erreicht werden, dass eine Selbstanzeige in der Zeit nicht mehr möglich ist, in der ein Amtsträger der Finanzbehörde zur USt-Nachschau, LSt-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerlichen Vorschriften erschienen ist.

Wichtig:

Der Amtsträger muss sich als solcher ausgewiesen haben, da der Steuerpflichtige ansonsten nicht wissen kann, ob eine Nachschau stattfindet.

Führt die Nachschau zu keinem Ergebnis, so entfällt der Sperrgrund sobald die Nachschau beendet ist.

10.7 Besonders schwerer Fall (ab 01.01.2015)

Mit der geplanten Gesetzesänderung zum 01.01.2015 ist in Fällen der schweren Steuerverkürzung eine Selbstanzeige nicht mehr möglich. Dies sind Fälle, in denen der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht oder die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Steuerhinterziehungen verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt.

11. Nur eine Chance: Eine spätere Vervollständigung der Selbstanzeige ist nicht möglich

Nicht selten glaubt der Steuerpflichtige, die Selbstanzeige beschränken zu können, weil er davon ausgeht, dass der nicht mitgeteilte Sachverhalt unerkannt bleibt. Wenn dann nach Einreichung der ersten Selbstanzeige erste Zweifel kommen oder aber die Ermittlungen ausufern und er davon ausgehen muss, dass auch der bisher unentdeckte Teil entdeckt werden wird, soll eine zweite Anzeige eingereicht werden. Die zweite Selbstanzeige soll vollständig sein. Es stellt sich dann die Frage, wie sich beide Selbstanzeigen zueinander verhalten und welche Selbstanzeige wirksam sein kann.

Das Finanzministerium NRW stellt in seinem Schreiben vom 25.06.2010 fest, dass beide Selbstanzeigen unwirksam sind. Dies erscheint naheliegend. Die erste Selbstanzeige war als Teilanzeige unwirksam, zum Zeitpunkt der zweiten Selbstanzeige war die erste bereits entdeckt, es lag der Sperrgrund der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO vor. Die in früheren Zeiten beliebte Salomitaktik ist von daher endgültig passé.

12. Die aktuelle Verschärfung der Regelungen zur Selbstanzeige durch das geplante Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Einige geplante Neuregelungen zur Selbstanzeige wurden bereits im vorangegangenen Text erwähnt. In diesem Abschnitt erhalten Sie einen kompakten Überblick über die Verschärfungen. Nach dem jetzt veröffentlichten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einfüh-

rungsgesetzes zur Abgabenordnung (Stand 03.11.2014) sollen zum 01.01.2015 folgende Änderungen im Recht der Selbstanzeige in Kraft treten:

1. Ursprünglich sollte die Strafverfolgungsverjährung auch bei einfacher Steuerhinterziehung von fünf auf zehn Jahre ausgedehnt werden. Nunmehr soll die steuerliche Festsetzungsfrist für Steuern, die auf Kapitalerträge entfallen, die aus Drittländern stammen und nicht automatisch nach Deutschland mitgeteilt werden, mit Ablauf des Kalenderjahres beginnen, in dem die Kapitalerträge der Finanzbehörde bekannt werden, spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuern entstanden sind.
2. Die Berichtigungspflicht erstreckt sich nunmehr in allen Fällen der Steuerhinterziehung auf mindestens zehn Jahre.
3. In Fällen der schweren Steuerhinterziehung kommt nur noch ein Absehen von der Strafverfolgung in Betracht, wenn gleichzeitig der Zuschlag gezahlt wird.
4. Die Höhe des Zuschlags soll vom Hinterziehungsvolumen abhängig gemacht werden, und zwar wie folgt:
 - mehr als 25.000 €–100.000 € i.H.v. 10 %
 - mehr als 100.000 €–1 Mio. € i.H.v. 15 %
 - mehr als 1 Mio. € i.H.v. 20 %
5. Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist nur noch bis zu einem Hinterziehungsbetrag von bis zu 25.000 € möglich. Hiernach ist ein Absehen von der Strafverfolgung nur noch bei gleichzeitiger Zahlung des Zuschlags möglich.
6. Voraussetzung der strafbefreienden Wirkung ist die gleichzeitige Zahlung der Hinterziehungszinsen.
7. Umsatzsteuer- oder Lohnsteuer-Nachschau lösen eine Sperrwirkung für die strafbefreiende Selbstanzeige aus ebenso wie eine Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nur an den Begünstigten.
8. Für Umsatzsteuervoranmeldung soweit es sich nicht um Jahresanmeldungen handelt und Lohnsteueranmeldungen ist eine Ausnahme geschaffen vom Vollständigkeitsgebot des § 371 AO und dem Sperrgrund des Tatentdeckung. Eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Lohnsteueranmeldung gilt zukünftig wieder als wirksame Teilselbstanzeige. Als weitere Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot muss die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Vorjahr nicht auch Berichtigungen für die Umsatzsteuervoranmeldungen des laufenden Jahres umfassen.

13. Folgen der Änderungen für den Steuerpflichtigen und seinen Steuerberater

Die wohl gravierendsten Auswirkungen für die Beratungspraxis bei Steuerhinterziehungen ist durch die Verlängerung der Berichtigungsfrist zu erwarten. Die Abänderung des Berichtigungszeitraums auf zehn Jahre orientiert sich an der Verjährungsfrist der steuerlichen Festsetzung nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO. Bisher war der Steuerpflichtige nach § 371 Abs. 1 AO nur verpflichtet, hinsichtlich der strafrechtlich noch nicht verjährten Taten unrichtige Angaben zu berichtigen, unvollständige Angaben zu ergänzen oder unterlassene Angaben nachzuholen. Das Finanzamt musste in Fällen einfacher Steuerhinterziehung für die steuerlich noch offenen Altjahre gegebenenfalls eine Schätzung vornehmen.

Diese juristische durchaus sinnvolle Angleichung wurde im Zusammenhang mit der öffentlichen Diskussion über den Hinterziehungsfall Alice Schwarzer gesetzgeberisch umgesetzt. In der öffentlichen Berichterstattung über diesen Fall wurde kolportiert, dass Frau Schwarzer weit über 20 Jahre Steuern hinterzogen, allerdings nur für die nicht verjährten Jahre nacherklärt und nachentrichtet habe. Das führte insbesondere im Boulevard zu aufgeregtem Entsetzen, was sich in der politischen Diskussion niederschlug.

Für die Selbstanzeige bedeutet die Verlängerung der Berichtigungspflicht auf mindestens zehn Kalenderjahre, dass auch in Fällen einfacher Steuerhinterziehung die hinterzogenen Steuern für zehn Jahre rückwirkend nacherklärt werden müssen, und zwar unabhängig davon, ob bereits eine Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist. Die Finanzbehörde erhält damit von dem Steuerpflichtigen auch die Angaben hinsichtlich der Jahre, die bislang größtenteils Gegenstand einer Schätzung war. Ausgangspunkt für die Berechnung der fiktiven Frist von zehn Jahren ist die Abgabe der Selbstanzeige. Die Berichtigungspflicht besteht für alle Steuerstraftaten einer Steuerart für die zurückliegenden zehn Kalenderjahre. Mit der Verlängerung kommen natürlich auf den Steuerpflichtigen und seinen Berater erhebliche Mehraufwendungen zu. Aufgrund des Vollständigkeitsgebots muss nunmehr die Selbstanzeige vollständig den Berichtigungszeitraum umfassen.

Die Ausdehnung der Anlaufhemmung in § 170 Abs. 6 AO-E wird zu erheblichen praktischen Problemen führen. Die steuerlichen Verjährungsfristen werden derart ausgedehnt, dass sich erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität der Regelung ergeben. Von den Problemen für die Praxis ganz zu schweigen.

13.1 Schurkenstaaten-Regelung des § 170 Abs. 6 AO-E und die Folgen für die Praxis

Der neue § 170 Abs. 6 AO soll als *lex specialis* dem § 170 Abs. 1 und 2 AO vorgehen, der allgemein den Beginn der steuerlichen Festsetzungsfrist regelt. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass ausländische Kapitalerträge, die den deutschen Finanzbehörden nicht durch Erklärungen des Steuerpflichtigen oder aber aufgrund Teilnahme des Drittstaates an einem automatischen Datenaustauschverfahren bekannt geworden sind, nunmehr besteuert werden können.

Von solchen Kapitalerträgen hielten die Finanzbehörden bisher eher zufällig beispielsweise über Daten-CD Kenntnis. Durch die Neuregelung soll für einen längeren Zeitraum die Durchsetzung des Steueranspruchs ermöglicht werden.

Die Verlängerung des Zeitraumes kann aber dazu führen, dass beispielsweise im Zusammenspiel mit § 169 Abs. 2 S. 2 AO sich dieser Zeitraum auf bis zu 20 Jahre verlängert. Man wird schlechterdings von keinem Steuerpflichtigen verlangen können, dass er Unterlagen für einen derart langen Zeitraum aufbewahrt. Des Weiteren steht die Europarechtskonformität der Regelung durchaus in Zweifel. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verstoßen Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten gegen die Bestimmungen zur Freiheit des Kapitalverkehrs, Art. 63 Abs. 1 AEUV. Eine nationale Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen danach unterscheidet, wo ihr Kapital angelegt ist kann nach Rechtsprechung des EuGH einen Verstoß gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs darstellen. Nicht eindeutig ist auch, ob die Ausdehnung der Festsetzungsverjährungsfristen auf einen derart langen Zeitraum nicht gegen die verfassungsmäßig geschützten Interessen des einzelnen an Rechtssicherheit verstoßen.

13.2 Folgen für die Steuerberatung

Die Verlängerung der Berichtigungspflicht und die Anhebung des tatsächlich zu zahlenden Betrags – festgesetzte Steuern zzgl. Hinterziehungszinsen und Zuschlag – hat für die Beratung zur Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige erhebliche Bedeutung.

Nicht selten findet die Beratung unter erheblichem Zeitdruck statt. Im Rahmen der Beratung muss ein Überblick geschaffen werden, ob überhaupt die für die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige notwendigen Erklärungen über den Zehnjahreszeitraum beigezogen werden können und überhaupt noch körperlich vorhanden sind. Der Berater muss sicher sein, dass er die Erklärung abgeben kann. Erst dann darf er zur Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige überhaupt raten. Das bedeutet, dass sich der Berater in kürzester Zeit

- einen Überblick über die noch vorhandenen Dokumente verschaffen muss und
- abschätzen muss, ob die verbleibende Zeit zur Abgabe einer ordnungsgemäßen Erklärung überhaupt ausreicht, sowie
- gleichzeitig die voraussichtliche steuerliche Belastung und hiervon ausgehend Zuschläge und Hinterziehungszinsen errechnen muss.

Wenn der Steuerpflichtige schon die Beträge nicht zahlen kann, dann macht die Abgabe einer Selbstanzeige keinen Sinn. Es sei denn, es gibt strategische Gründe dafür, etwa wenn in der Beratung durch einen Strafverteidiger bereits zu diesem Zeitpunkt eine Strafzumessungsverteidigung begonnen wird. Gleichzeitig allerdings muss der Steuerpflichtige dann über die Folgen einer möglichen Insolvenz und eine eventuelle Insolvenzantragspflicht aufgeklärt werden.

Der Berater muss überblicken können, ob er überhaupt in die Lage versetzt wird, eine vollständige Erklärung für den Steuerpflichtigen vorzubereiten. Bei der Ausarbeitung beispielsweise umfassender Spekulationsgeschäfte über einen Zeitraum von zehn Jahren muss der Berater von vornherein davon ausgehen, dass die abgegebene Erklärung nicht alle Geschäfte steuerlich korrekt aufzufangen weiß. Aber: Auch eine unverschuldet unrichtig abgegebene Erklärung ist eine unvollständige und unrichtige, so dass die Selbstanzeige nicht zur Strafbefreiung führt.

Der Steuerberater muss sehr genau abwägen, ob er in einem Fall, in dem er unter Zeitdruck die Selbstanzeige fertigen muss, überhaupt das Mandat annehmen soll.

Checkliste

<p>Täterschaftliche Verantwortlichkeit des Erklärenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Welche Handlungsalternative einer Steuerverkürzung liegt vor? • Unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen; die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen; pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstempel unterlassen. • Wusste der Erklärende, dass er die Verwirklichung eines Steueranspruchs beeinträchtigt oder einen Steuervorteil erlangt, auf den er keinen Anspruch hat, d.h.: Kannte er seine steuerliche Verpflichtung und den konkreten Steueranspruch des Staates? • Welche Beweismittel lassen auf eine derartige Kenntnis schließen? 	
Ist die Steuerverkürzung vollendet oder nur versucht?	
Welche weiteren Personen sind als Täter/Teilnehmer beteiligt? Ehepartner, Kinder, weiterer Geschäftsführer.	
Sind für die weiteren Personen ebenfalls Selbstanzeigen zu fertigen? Koordinierte Selbstanzeigen.	
<p>Welche weiteren Straftaten könnten verwirklicht worden sein?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ist Lohnsteuer betroffen? Sozialversicherungsbetrug prüfen. • Wurden Belege gefälscht? Urkundsdelikte prüfen. 	
<p>Ist mit berufsrechtlichen/disziplinarrechtlichen Folgen einer Selbstanzeige zu rechnen? Ist der Erklärende Rechtsanwalt, Steuerberater, Arzt, Beamter etc.? Muss der Erklärende mit der Entziehung seiner Zulassung, seiner Approbation etc. rechnen?</p>	
Liegen bereits Sperrgründe vor?	
Bekanntgabe der Prüfungsanordnung; Auf welche Steuerart und welchen Besteuerungszeitraum bezieht sich die Prüfungsanordnung?	
<p>Einleitung und Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wer hat wem gegenüber die Einleitung bekanntgegeben? • Ist ein Amtsträger erschienen? • Hinsichtlich welchen Sachverhalts ist das Verfahren eingeleitet worden? 	

Checkliste

Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung/Ermittlung einer Steuerstraftat/einer Steuerordnungswidrigkeit:

- Verfolgt der Amtsträger ernsthaft die Absicht, eine Prüfung durchzuführen?
- Erschien der Amtsträger lediglich, um private, dienstliche oder sonstige Fragen zu besprechen, die mit einer Prüfung nicht in unmittelbarem Zusammenhang stehen?
- Hat der Amtsträger lediglich den Prüfungstermin mitgeteilt?
- Wodurch hat der Amtsträger bei seinem Erscheinen seine Prüfungsabsicht erkennbar zum Ausdruck gebracht?
- Die Sperrwirkung des persönlichen Erscheinens ist begrenzt auf die Person, in deren Besteuerungsverfahren die Ermittlungen geführt werden, daher ist zu prüfen, ob dies der Erklärende ist.

Ist die Tat bereits entdeckt?

- Wusste der Erklärende positiv von der Entdeckung?
- Hätte er bei verständiger Würdigung der Sachlage mit einer Entdeckung rechnen müssen?
- Zu differenzieren: Tatentdeckung – bevorstehende Tatentdeckung
- Welche Gründe sprechen für eine Tatentdeckung?

Übersteigt die verkürzte Steuer oder ein anderer erlangter nicht gerechtfertigter Steuervorteil den Betrag von 50.000 € (ab 01.01.2015: 25.000 €)?

Ist ein besonders schwerer Fall der Steuerverkürzung anzunehmen?

- Wurden Steuern in großem Ausmaß verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt?
- Hat der Erklärende seine Befugnis oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht?
- Hat der Erklärende die Mithilfe eines Amtsträgers ausgenutzt, der seine Befugnis oder seine Stellung missbraucht?
- Wurden unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt?
- Hat der Erklärende als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Steuerverkürzungen verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchsteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchsteuervorteile erlangt?

Checkliste

Berichtigung für die letzten zehn Jahre

- Können sämtliche bisher geheim gehaltenen Einkunftsquellen ermittelt werden? Ist eine vollständige Deklaration der Einkünfte möglich?
- Können bei Kapitaleinkünften Depot-Ertragnisaufstellungen der ausländischen Bank/ Steuerbescheinigungen für gezahlte Quellensteuer beigezogen werden?
- Können bei Spekulationsgeschäften die einzelnen steuerpflichtigen Transaktionen nachvollzogen werden?
- Bei Geldern, die ins Ausland verbracht wurden, ist zu klären:
 - Wann wurden die Gelder ins Ausland transferiert?
 - Stammen die Gelder aus versteuerten oder unversteuerten Quellen?
 - Wenn die ins Ausland transferierten Gelder aus Erbschaften stammen: wann ist der Erblasser gestorben, wann hat der Erklärende von der Erbschaft Kenntnis erhalten, wurde eine Erbschaftsteuererklärung abgegeben, welche weiteren Erben existieren?
 - Wenn die Gelder aus einer Schenkung stammen: Wann wurde die Schenkung vollzogen, lebt der Schenker noch, ist die Schenkung angezeigt worden?
- Bei ausländischen Depotstellen abklären:
 - Wann wurde das Depot errichtet?
 - Wer ist wirtschaftlich Berechtigter?
 - Existierte ein Gemeinschaftsdepot?
 - Wer waren die Verfügungsberechtigten?
 - Können Einzahlungen und Auszahlungen nachvollzogen werden?

Bei Depotübertragung ist unabhängig davon, wo sich dieses befindet, der tatsächliche Einstandskurs der aus Altdepots übertragenen Wertpapiere zu ermitteln.

Bei Unternehmen:

- Welche Rechtsform?
- Wer sind die Gesellschafter?
- Wer sind die Geschäftsführer?
- Wie war die Aufteilung der Geschäftsführertätigkeit?
- Wer war verantwortlich für die Erledigung steuerlicher Angelegenheiten?
- Liegen schriftliche Compliance-Regeln vor und wurden diese umgesetzt?

Welche steuerlichen Erklärungen wurden abgegeben und welche Bescheide erteilt?

- Wann sind welche steuerlichen Erklärungen abgegeben worden?
- Welche Bescheide wurden wann erteilt?
- Liegen Vorläufigkeitsvermerke gem. §§ 164, 165 AO vor?
- Fanden Betriebsprüfungen statt? Wenn ja, wann und mit welchem Ergebnis abgeschlossen?

Checkliste	
Bestimmung der Zuschläge	
<ul style="list-style-type: none"> • Zurzeit 5 % auf den Hinterziehungsbetrag • Ab 01.01.2015 voraussichtlich nach Höhe des Hinterziehungsbetrags gestaffelt: <ul style="list-style-type: none"> • mehr als 25.000 €–100.000 €, 10 % Zuschlag • mehr als 100.000 €–1 Mio. €, 15 % Zuschlag • mehr als 1 Mio. €, 20 % Zuschlag 	
Berechnung der Hinterziehungszinsen	
Der voraussichtliche Gesamtbetrag der hinterzogenen Steuern, der Zuschläge und der Hinterziehungszinsen ist zu berechnen.	
Wenn Lohnsteuer hinterzogen wurde: den an die Rentenversicherung zu zahlenden Betrag ermitteln, ausgehend von dem Hinterziehungsbetrag.	
Kann die voraussichtliche gesamte Zahlschuld über Barmittel ausgeglichen werden?	

14. Haftungsrisiken des Beraters bei Selbstanzeigen – speziell unter den neuen Bedingungen

Der Steuerberater ist aufgrund seines Mandatsvertrags gegenüber seinem Mandanten verpflichtet. Verletzt er seine vertraglichen Pflichten, ist er Ansprüchen seines Mandanten ausgesetzt. Er muss einerseits den Interessen seines Mandanten soweit wie möglich dienen und entsprechen und andererseits bestehende Gesetze beachten. Was sich so einfach liest, kann im Einzelfall zu erheblichen Problemen führen.

Der Steuerberater ist – mehr noch als ein Rechtsanwalt – dauernder Begleiter seines Mandanten. Ihm ist der Betrieb seines Mandanten nicht selten über Jahre und Jahrzehnte bekannt. Die Gefahr, dass der Steuerberater, um seinem Mandanten zu helfen, dabei die Grenze rechtlich zulässigen Verhaltens überschreitet, ist nicht gering und nicht von der Hand zu weisen. Ebenso besteht die Gefahr, dass der Steuerberater von seinem Mandanten Informationen erhält, die bei gehöriger Prüfung vom Steuerberater als unrichtig hätten erkannt werden müssen. Er vertraut darauf, dass sein Mandant ihm gegenüber die Richtigkeit der mitgeteilten Zahlen versichert – seien es Gewinne, Einkünfte oder aber Werbungskosten –, und reicht entsprechende Erklärungen ein.

Nicht wenige Steuerberater glauben, dass Sie sich nicht strafbar machen können, wenn sie auf die Richtigkeit des von dem Mandanten Mitgeteilten vertrauen und keinerlei positive Kenntnis davon haben, dass beispielsweise die vorgelegten Zahlen unrichtig sind. Dieser leider weit verbreitete Glaube ist falsch. Auch bei solchen „neutralen Handlungen“ kann der Steuerberater sich strafbar machen. Der Steuerberater kann von daher Täter oder Teilnehmer einer Steuerverkürzung sein. Die Selbstanzeige kann durchaus den eigenen Interessen des Steuerberaters dienen.

Beachte:

Davon abgesehen bestehen bei Abgabe der Selbstanzeige erhebliche Haftungsrisiken. Diese Risiken werden über die Gesetzesänderung zur Selbstanzeige nicht weniger, sondern noch verschärft.

Der Steuerberater muss wissen, welche Risiken mit der Abfassung einer Selbstanzeige verbunden sind, damit er diesen begegnen kann.

Ausführungen zur Haftung des Steuerberaters bei einer unwirksamen Selbstanzeige sind allerdings unvollständig, wenn nicht die allgemeinen Haftungsrisiken kurz umrissen werden: Der Steuerberater ist zivilrechtlichen und strafrechtlichen Haftungsrisiken ausgesetzt. Daneben droht eine Haftung aus § 71 AO.

14.1 Beratungspflichten des Steuerberaters

In ständiger Rechtsprechung formuliert der BGH die Pflichten eines Steuerberaters wie folgt:

„Der Steuerberater hat im Rahmen seines Auftrags den Mandanten zu beraten und ungefragt über alle bedeutsamen steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten. Insbesondere muss er seinen Auftraggeber möglichst vor Schaden bewahren; deswegen hat er den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen und sachgerechte Vorschläge zu dessen Verwirklichung zu unterbreiten.“ (BGH, Urt. v. 16.10.2003 – IX ZR 167/02)

Aufgabe des Steuerberaters ist es auch, seinen Auftraggeber ungefragt über die Erledigung des Auftrags, wie beispielsweise bei der Anfertigung von Steuererklärungen, auftauchenden steuerrechtlichen Fragen, insbesondere auch über die Möglichkeiten einer Steuerersparnis zu belehren.

Er muss davon ausgehen, dass sein Auftraggeber i.d.R. in steuerlichen Dingen unkundig und vielfach deshalb auch gar nicht in der Lage ist, von sich aus die entsprechenden Fragen zu stellen (BGH, Urt. v. 28.11.1966 – VII ZR 132/64).

Beispiel:

Der Geschäftsführer einer GmbH betreibt mit seiner Ehefrau eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Der Gesellschaftsvertrag der BGB-Gesellschaft ist von dem Steuerberater ausgearbeitet worden. Die GmbH errichtete später auf den Grundstücken der BGB-Gesellschaft mehrere Bauten, die von dem Steuerberater in den Umsatzsteuererklärungen der Gesellschaft als umsatzsteuerfreie Eigenbauten aufgeführt worden sind. Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der Umsatzsteuerfreiheit für die Eigenbauten. Es fehlte bei der GmbH einerseits und dem Geschäftsführer und seiner Ehefrau andererseits als jeweiligen Alleineigentümern ihrer Grundstücke an der für eine Umsatzsteuerfreiheit erforderlichen Unternehmenseinheit.

Eine Umsatzsteuerfreiheit wäre möglich gewesen, wenn die Grundstücke des Geschäftsführers und seiner Ehefrau auf die GmbH oder eine neu zu gründende GmbH übertragen worden wären. Eine Umsatzsteuerfreiheit wäre ebenfalls möglich gewesen, wenn vor Erstellung der Bauten an sämtlichen Grundstücken des Ehepaars ein Miteigentum entsprechend den Gesellschaftsanteilen an der GmbH begründet worden wäre. Die Einheit beider Unternehmen wäre durch die Gleichheit der Gesellschaftsanteile und Miteigentumsanteile hergestellt worden. Hierüber hatte der Steuerberater nicht belehrt.

Der Steuerberater musste davon ausgehen, dass sein Auftraggeber in steuerlichen Dingen unkundig ist und deshalb auch nicht in der Lage ist, von sich aus die entsprechenden Fragen zu stellen. Der Steuerberater hätte von sich aus auf diese Möglichkeiten der Steuerersparnis hinweisen müssen (BGH, Urt. v. 28.11.1966 – VII ZR 132/64).

14.2 Welche Rechtskenntnisse sind von einem Steuerberater zu verlangen?

Um adäquat beraten zu können, muss der Steuerberater die aktuelle Gesetzgebung und die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung kennen. Ein Steuerberater hat innerhalb einer angemessenen Zeit Spezialvorschriften durchzusehen.

Der BGH hat hierzu wie folgt ausgeführt: *„Wegen der richtungsweisenden Bedeutung, die höchstrichterlichen Entscheidungen für die Rechtswirklichkeit zukommt, hat sich der Berater bei der Wahrnehmung seines Mandats grundsätzlich an der Rechtsprechung auszurichten. Maßgeblich ist die jeweils aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung zum Zeitpunkt seiner Inanspruchnahme. Hierbei darf der Berater in der Regel auf deren Fortbestand vertrauen, weil von einer gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung nur in Ausnahmefällen abgewichen zu werden pflegt.“* (BGH, Urt. v. 06.11.2008 – IV ZR 140/07)

Ein Steuerberater ist regelmäßig verpflichtet, höchstrichterliche Entscheidungen innerhalb von vier bis sechs Wochen ab Veröffentlichung in einer Zeitschrift, die zur Standardausstattung einer Steuerberaterkanzlei gehört, zur Kenntnis zu nehmen (OLG Stuttgart, Urt. v. 15.12.2009 – 12 U 110/09).

Den Steuerberater trifft aus dem Mandatsvertrag auch die Pflicht, über alternative Möglichkeiten der Steuervergünstigung und deren Rechtsfolgen zu belehren. Kommt die Inanspruchnahme alternativer Steuervergünstigungen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen in Betracht, hat der Steuerberater grundsätzlich über die verschiedenen Möglichkeiten auch dann umfassend zu belehren, wenn noch nicht erkennbar ist, ob die unterschiedlichen Rechtsfolgen für den Mandanten jemals bedeutsam werden (BGH, Urt. v. 16.10.2003 – IV ZR 167/02).

Beispiel:

Ein Ehepaar erwarb je eine Eigentumswohnung pro Partner, und zwar in der Absicht, diese zu vermieten. Auf Empfehlung des Steuerberaters nahm das Ehepaar Abschreibungen nach § 7b EStG vor. Die Abschreibungen wurden vom Finanzamt anerkannt. Jahre darauf erwarb das Ehepaar ein Einfamilienhaus zur Selbstnutzung. Die von ihnen nunmehr nach § 10e Abs. 1 Satz 4 EStG geltend gemachten erhöhten Abschreibungen wurden vom Finanzamt versagt, weil durch die zuvor nach § 7b EStG gewährten Abschreibungen ein „Objektverbrauch“ eingetreten sei, der solche Abschreibungen ausschließe.

Der Steuerberater hat das Ehepaar falsch beraten, weil es möglich gewesen wäre, anstelle der Abschreibung nach § 7b EStG die steuerlich gleichwertige Abschreibung nach § 7 Abs. 5 EStG in Anspruch zu nehmen. In diesem Fall wären für das Einfamilienhaus Abschreibungen nach § 10e EStG möglich gewesen. Über diese alternative Möglichkeit der Steuervergünstigung hat der Steuerberater nicht belehrt. Er hat sich regresspflichtig gemacht (Fall nach BGH, Urt. v. 16.10.2003 – IX ZR 167/02).

Der BGH hat entschieden, dass der Steuerberater auch für Geldstrafen haftet, die gegen den Mandanten aufgrund einer unrichtigen Steuererklärung wegen Steuerhinterziehung verhängt worden sind (BGH, Urt. v. 15.04.2010 – IX ZR 189/09). Der Sachverhalt dieser weitreichenden Entscheidung lässt sich wie folgt zusammenfassen:

Der Mandant war Inhaber eines Einzelunternehmens, das in seinem Wohnhaus untergebracht war. Der betrieblich genutzte Teil machte 40 % aus, die übrige Nutzung war privater Art. Der beklagte Steuerberater fertigte private und gewerbliche Steuererklärungen des Mandanten an. Bei Durchführung einer Betriebsprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass der Mandant die private Nutzung eines Pkw sowie den privaten Anteil der Kosten für Heizung und Strom seines Anwesens nicht angegeben hatte. Die Fehlbeträge an Einkommen- und Umsatzsteuer beliefen sich für die überprüften Jahre auf insgesamt ca. 20.000 €. Gegen den Mandanten ist ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden, das mit Erlass eines Strafbefehls abgeschlossen wurde. Er wurde zur Zahlung von 65 Tagessätzen à 110 € verurteilt. Weder in dem Ermittlungsverfahren noch im Strafbefehl fanden sich tatsächliche Feststellungen zum subjektiven Tatbestand des Inhalts, dass der Mandant vorsätzlich gehandelt hat, also zumindest billigend in Kauf nahm, falsch ausgefüllte Steuererklärungen einzureichen.

Der BGH führte aus, dass in den Fällen, in denen nicht festgestellt wird, dass der Mandant vorsätzlich gehandelt hat, die Geldstrafe einen Schaden darstellt, der dem Mandanten aufgrund fehlerhafter Beratung durch den Steuerberater entstanden ist. Selbst, wenn das ungeprüfte Unterschreiben der von dem Steuerberater falsch ausgefüllten Steuererklärung durch den Mandanten als billigende Inkaufnahme einer Steuerverkürzung anzusehen sei, könne hierdurch die Kausalität der Pflichtverletzung des Steuerberaters nicht entfallen.

Der Steuerberater kann auch auf Ersatz der Anwaltskosten in Anspruch genommen werden, wenn er z.B. ein Bußgeld wegen leichtfertiger Steuerverkürzung verschuldet hat (BGH, Urt. v. 14.11.1996 – IX ZR 215/95).

14.3 Die strafrechtliche Haftung des Steuerberaters

Der Steuerberater, der für seinen Mandanten unrichtige Erklärungen abgibt oder aber seinem Mandanten hierbei hilft, kann sich einer täterschaftlichen Steuerhinterziehung oder aber einer Beihilfe zu einer solchen strafbar machen. Wenn der Steuerberater seinem Mandanten helfen möchte, damit eine Steuerverkürzung nicht bekannt wird, kann der Steuerberater eine Begünstigung oder eine Strafvereitelung begehen. Im Wesentlichen sind es die nachfolgenden Straftatbestände, die das Strafbarkeitsrisiko des Steuerberaters umgrenzen:

- Steuerhinterziehung als Täter oder Mittäter, § 370 AO
- Steuerhinterziehung in Beihilfe, § 370 AO i.V.m. § 27 StGB
- leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO
- Begünstigung, § 257 StGB
- Strafvereitelung, § 58 StGB
- Beihilfe zur Insolvenzverschleppung, § 15a Abs. 4 InsO i.V.m. § 27 StGB

14.3.1 Täterhaftung des Steuerberaters

In den gesetzlich zulässigen Fällen der Stellvertretung wie bei Umsatzsteuervoranmeldungen, Erbschaftsteuererklärungen oder aber Lohnsteueranmeldungen gibt der Steuerberater die Erklärung im eigenen Namen ab. Wenn er hier unrichtige Angaben für seine Mandanten macht, haftet er unmittelbar als Täter. Gleiches gilt, wenn er in Kenntnis eines tatsächlich höheren Gewinns für seinen Mandanten einen Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen stellt und unterzeichnet (FG Niedersachsen, Urt. v. 18.12.2006 – 10 K 316/00).

Anders ist es allerdings, wenn der Steuerberater zwar in Kenntnis der Unrichtigkeit der erklärten Tatsachen eine Steuererklärung erstellt und seinem Mandanten zur Unterschrift vorlegt und dieser die fehlerhafte Erklärung wissentlich unterzeichnet. Hier ist der Steuerberater nicht unmittelbarer Täter. Er kann dann aber Gehilfe sein.

Er ist Mittäter, wenn eine gemeinsame Erklärung mit dem Mandanten abgegeben wird, die den Hinterziehungserfolg nach sich zieht, wenn also beide Urheber der unrichtigen oder unvollständigen Erklärung sind und die Erklärung insgesamt mittragen. Nicht ausreichend ist es, wenn der Steuerpflichtige ohne die Unterstützungshandlung des Steuerberaters die Steuerverkürzungshandlungen unterlassen hätte. Auch hier kann allenfalls Teilnahme des Steuerberaters angenommen werden.

Beachte:

Bloße Empfehlungen des Steuerberaters an seinen Mandanten machen ihn ebenfalls noch nicht zum Mittäter.

Ist der Steuerberater aber in ein Umsatzsteuerkarussell einbezogen und erteilt er im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung unrichtige Auskünfte, um seinen Mandanten zu schützen, kann er durchaus Mittäter sein.

Beachte:

Bloße Vorbereitungshandlungen wie beispielsweise die Erstellung der Jahresabschlüsse oder die Buchführung erfüllen aber noch nicht den Tatbestand einer täterschaftlichen Steuerhinterziehung.

Beispiele aus der Rechtsprechung:

- Ein Steuerberater, der im Rahmen der Betriebsprüfung einen unrichtigen Beleg vorlegt, um dadurch einer nach seiner Auffassung irrigen Rechtsauffassung des Steuerbeamten Rechnung zu tragen und zu verhindern, dass seinem Mandanten eine ungerechtfertigte steuerliche Mehrbelastung entsteht, begeht weder eine vollendete noch eine versuchte Steuerhinterziehung (BGH, Beschl. v. 08.03.1983 – 5 StR 7/83).
- Der Steuerberater beantragte die Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung auf 0 DM wegen eines sogenannten Berlin-Darlehens, verschwieg allerdings gleichzeitig, dass sich das Einkommen im laufenden Jahr deutlich erhöht hatte (OLG Stuttgart, Ur. v. 21.05.1987 – 1 Ss 221/87).
- Der Steuerberater beantragte für seinen Mandanten Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung, verschwieg aber in diesem Antrag Forderungsbestände, so dass der Gewinn unvollständig und unzutreffend dargestellt war. Denn der Mandant selber konnte zur Überzeugung des Gerichts beweisen, dass er im Zeitpunkt der Antragstellung keine Kenntnis von der tatsächlichen Höhe des Gewinns unter Berücksichtigung der Auswirkungen bei Ausübung von Gewinnermittlungswahlrechten hatte. Er wurde in den letzten vier Jahren von dem Steuerberater in Einkommensteuerangelegenheiten vertreten. Der Kontakt zum Finanzamt erfolgte ausschließlich über den Steuerberater, dieser hat die Steuererklärung erstellt, Einspruch eingelegt und soweit erforderlich Anträge auf Aussetzung der Vollziehung, Herabsetzung von Steuern, Steuervorauszahlungen etc. gestellt (FG Niedersachsen, Ur. v. 18.12.2006 – 10 K 316/00)
- Wird von den Steuerpflichtigen und ihren Vertretern bei Gesprächen zur tatsächlichen Verständigung bewusst der Sachverhalt verfälscht oder verschleiert und werden für die Besteuerung wesentliche Tatsachen gegenüber der Finanzverwaltung verschwiegen, so kann die tatsächliche

Verständigung keine Bindungswirkung entfalten. Steuerberater trifft im Rahmen solcher Gespräche zur tatsächlichen Verständigung eine unmittelbare Pflicht zur wahrheitsgemäßen und vollständigen Angabe, § 90 Abs. 1 AO. Der Verstoß hiergegen kann den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklichen (BGH, Urt. v. 26.10.1998 – 5 StR 746/97).

14.3.2 Teilnehmerhaftung des Steuerberaters

Als Gehilfe nach § 27 Abs. 1 StGB wird bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat. Ein Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern. Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern und der Hilfeleistende dies weiß. Wenn daher der Steuerberater in Kenntnis der Unrichtigkeit der mitgeteilten Tatsachen eine falsche steuerliche Erklärung für seine Mandanten abgibt, leistet er auf jeden Fall Beihilfe.

Der Großteil der praxisrelevanten Fälle befindet sich aber nicht in dem eindeutigen Bereich der Hilfeleistung in Kenntnis der Haupttat und zur Förderung dieser Haupttat, dass also der Steuerberater dem Mandanten bei der Steuerverkürzung wissentlich und willentlich zur Seite steht und hilft.

Der Großteil der Fälle, in denen Steuerberater einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren ausgesetzt sind, befindet sich in dem Bereich der sogenannten „neutralen“ Handlungen. Der Steuerberater bereitet die steuerliche Erklärung aufgrund der ihm mitgeteilten Zahlen vor; bei gehöriger Überprüfung dieser Zahlen hätte er aber merken müssen, dass nicht den Tatsachen entsprechend vorgetragen wird. Die Frage ist dann, ob der Steuerberater alles überprüfen muss, was ein Mandant ihm mitteilt, und wenn nein, ob er auf die Richtigkeit des ihm Mitgeteilten vertrauen und die Erklärung abgeben kann.

Der BGH hat in einer Entscheidung zur Strafbarkeit von Bankangestellten wegen Mitwirkung an anonymen Kapitaltransfers allgemein zu berufstypisch „neutralen Handlungen“ wie folgt ausgeführt: „Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten (BGHR StGB § 27 Abs. 1 Hilfeleisten 3, 20). In diesem Fall ist seine neutrale Handlung nicht mehr neutral, sondern eine Solidarisierung mit dem Täter und von daher auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen.“

Auf Steuerberater übertragen bedeutet dies:

- Hat der Mandant ausschließlich die Absicht, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß der Steuerberater dies, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfe zu werten.
- Besitzt der Steuerberater keine positive Kenntnis davon, wie der von ihm geleistete Beitrag von dem Mandanten verwendet wird, hält es aber für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat benutzt wird, so begeht er regelmäßig noch keine strafbare Beihilfehandlung.
- Der Steuerberater handelt jedoch mit Vorsatz zur Beihilfe zu einer Steuerverkürzung, wenn das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des Mandanten derart hoch ist, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters „hat angelegen sein“ lassen.

Die Frage hier ist natürlich, wann sich jemand „die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein“ lässt. In Anlehnung an die Geldwäscheentscheidung des BVerfG (Urt. v. 30.03.2004 – 2 BvR 1520/01), wird teilweise gefordert, dass nur die positive Kenntnis des Steuerberaters von der Förderung der Steuerhinterziehung zur Annahme des Vorliegens eines Gehilfenvorsatzes ausreicht.

Nach veröffentlichter Ansicht des beitzenden Richters im 1. Strafsenat des BGH, Prof. Dr. Jäger, muss der Gesamthintergrund der Hilfeleistung in die Betrachtung mit einbezogen werden und darf die vorgenommene Handlung nicht isoliert und ohne Berücksichtigung der äußeren Situation und der konkreten Kenntnisse des Hilfeleistenden beurteilt werden. Je mehr die äußeren Gesamtumstände auf ein strafbares Vorhaben des Unterstützten hindeuteten, je mehr der Hilfeleistende über Absichten oder strafbares Verhalten des Unterstützten wisse, und je weniger alltäglich oder „berufstypisch“ die vorgenommene Handlung sei, desto mehr habe er Vorsatz. Aber Zweifel des Steuerberaters beispielsweise bei Erstellung der Buchführung begründen für sich allein gesehen noch keinen Beihilfevorsatz.

Beispiele aus der Rechtsprechung zur Frage, ob eine Beihilfehandlung des Steuerberaters vorliegt:

- Der Steuerberater datiert unzutreffende Umbuchungen zurück, um den Anschein zu erwecken, dass betriebliche Grundstücke niemals zum Betriebsvermögen gehörten (BGH, Urt. v. 18.12.1979 – 5 StR 456/79).
- Der Steuerberater leistet Beihilfe zur Steuerhinterziehung, wenn er Kenntnis davon hat, dass seine Mandantin die Geschäftsbücher nicht mehr ordentlich führt und er dennoch die sich aus der fehlerhaften Buchführung ergebenden Daten für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen verwendet (FG Nürnberg, Urt. v. 10.12.2002 – II 536/2000).
- Hat ein Steuerberater Rechnungen für angebliche Fremdleistungen eines Überlassers ausländischer Arbeitnehmer als Betriebsausgaben in die Bilanz eingesetzt, obwohl ihm diese Rechnungen nicht vorlagen, sein Mandant ihm aber mehrfach ausdrücklich zugesagt hatte, die Rechnungen jederzeit – also auf eventuelle Anforderung durch das Finanzamt – vorlegen zu können, kann dem Steuerberater Gutgläubigkeit unterstellt werden (BGH, Urt. v. 18.04.1990 – 3 StR 251/88).
- Die bloße Teilnahme an Mandatsbesprechungen und die Kenntnisnahme steuerunehrlicher Antworten reicht nicht zur Annahme eines Beihilfevorsatzes aus (BGH, Urt. v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95).

Checkliste: Beihilfe durch „neutrale Handlungen“

Bei positiver Kenntnis, dass der Mandant die Begehung einer Straftat, hier Steuerverkürzung, beabsichtigt, ist das Mandat umgehend niederzulegen.	
Hält der Steuerberater es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat benutzt wird, ist maßgeblich, ob der Mandant tatgeneigt ist.	
Prüfung, ob der Mandant tatgeneigt ist.	
Berücksichtigung des Umfelds, in dem der Mandant tätig ist.	
Hat der Mandant steuererhebliche Tatsachen falsch dargestellt?	
Bei Tatgeneigtheit des Mandanten ist das Mandat umgehend zu kündigen.	

14.4 Die Haftung des Steuerberaters für die verkürzten Steuern

Nach § 71 AO haftet derjenige, der eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerie begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen. Als Haftende kommen auch Steuerberater und deren Angestellte in Betracht. § 71 AO ist eine steuerliche Haftungsbestimmung; es ist nicht erforderlich, dass der Haftungsschuld-

ner wegen Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei bestraft worden ist. Allerdings hat die Finanzbehörde die Voraussetzungen der Haftungsinanspruchnahme von Amts wegen zu ermitteln.

14.5 Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters bei fehlerhafter Selbstanzeige

Das LG Saarbrücken entschied über die Haftung des Steuerberaters, der seinen Mandanten von einer strafbefreienden Selbstanzeige abgehalten hatte. Der Steuerberater wurde vom LG auf Zahlung eines Schadenersatzes verurteilt.

Begründung der Richter: Der Steuerberater kann von seinem Mandanten auf Schadenersatz in Höhe der gegen den Mandanten wegen Steuerhinterziehung verhängten Geldstrafe oder des entsprechenden Bußgeldes in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerberater den Mandanten von der Erstattung einer Selbstanzeige abgehalten oder pflichtwidrig und schuldhaft keine ordnungsgemäße Selbstanzeige erstattet hat und bei pflichtgemäßem Rat und ordnungsgemäßer Selbstanzeige die Bestrafung abzuwenden gewesen wäre (LG Saarbrücken, Urt. v. 23.01.2012 – 9 O 251/11).

14.5.1 Pflicht zur Beratung zur Selbstanzeige

Der Steuerberater ist verpflichtet, seinen Mandanten über die Möglichkeiten einer Selbstanzeige zu informieren und zu beraten, sobald er von einer Steuerverkürzung erfahren hat. Um die Möglichkeit einer erfolgreichen Selbstanzeige zu prüfen, muss er mit dem Mandanten umfassend die Voraussetzungen einer Selbstanzeige abklären. In diesem Gespräch muss er dem Mandanten auch die Gefahren einer fehlerhaften Selbstanzeige darlegen.

Wenn eine Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, hat der Steuerberater seinen Mandanten auch darüber zu beraten, dass trotz unwirksamer strafbefreiender Wirkung die Selbstanzeige durchaus erhebliche Bedeutung bei einer Strafzumessung haben kann. Diese letzte Beratung überfordert sehr oft die fachlichen Befähigungen eines Steuerberaters, da es sich um originäre Bereiche einer Strafverteidigung handelt. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sollte der Steuerberater darüber nachdenken, einen Strafverteidiger, idealiter einen Steuerstrafrechtler hinzuzuziehen.

Wenn der Steuerberater zu dem Ergebnis gelangt, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige noch abgegeben werden darf, dann sollte er beweissicher dokumentieren, dass er seinen Mandanten auf die Folgen einer fehlerhaften Selbstanzeige hingewiesen hat. Kommt der Steuerberater zu dem Ergebnis, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, dann sollte er einen Strafverteidiger hinzuziehen. Rät der Steuerberater von einer noch möglichen strafbefreienden Selbstanzeige ab, dann beschreitet er den Weg des größten Risikos. Kommt der Steuerberater beispielsweise zu dem Ergebnis, dass die Aufdeckung der Steuerhinterziehung wenig wahrscheinlich ist, und rät er von daher von einer Selbstanzeige ab, so macht er sich schadenersatzpflichtig für den Fall einer Entdeckung der Steuerverkürzung. Er darf des Weiteren das Mandat in diesem Fall nicht fortführen, da er in jedem einzelnen Punkt einer abzugebenden Erklärung für seinen Mandanten überprüfen müsste, ob diese Erklärung in irgendeinem Punkt zu seinem Wissen, dass hier Steuern verkürzt worden sind, in Widerspruch steht, insbesondere zu den ihm bekanntgewordenen Tatsachen.

14.5.2 Keine Anzeige- und Berichtigungspflicht bei Bekanntwerden einer Steuerverkürzung

Hier stellt sich auch die Frage, ob sich der Steuerberater durch ein Unterlassen strafbar machen kann, wenn er von der Steuerverkürzung erfährt. Wenn der Steuerberater nachträglich davon erfährt, dass die von ihm eingereichten Steuererklärungen seines Mandanten fehlerhaft waren und hierdurch Steuern von seinem Mandanten vorsätzlich verkürzt worden sind, trifft ihn keine Anzeige- und keine Be-

richtigungspflicht nach § 153 AO. Im Gegenteil würde sich der Steuerberater wegen Verstoßes gegen seine Verschwiegenheitspflicht aus § 203 StGB strafbar machen, wenn er entgegen des ausdrücklichen Wunsches seines Mandanten der Finanzbehörde die Steuerverkürzung offenbaren würde. Auch ist das Abraten von einer Selbstanzeige für den Steuerberater keine Strafvereitelung nach § 258 StGB.

Beachte:

Spricht sich der Mandant daher in der Beratung über die Selbstanzeige gegen eine solche aus, dann muss der Steuerberater nicht etwa die Verkürzung anzeigen oder aber die Tatsachen berichtigen. Er darf allerdings nicht mehr Erklärungen für seinen Mandanten abgeben, die im Widerspruch stehen zu demjenigen, was er nunmehr erfahren hat. Eine Pflicht, den Mandanten zur Selbstanzeige zu veranlassen, hat der Steuerberater auf keinen Fall!

Die Erstberatung findet regelmäßig unter erheblichem Zeitdruck statt. Entweder ist eine Prüfung angemeldet oder aber die Anzeige soll einer Entdeckung zuvorkommen. In den seltensten Fällen wird eine Selbstanzeige ohne die sich konkretisierende Gefahr der Entdeckung abgegeben. Der Steuerberater muss dann unter Zeitdruck nicht nur seine Mandanten beraten, sondern auch die Selbstanzeige fertigen in Kenntnis, dass eine fehlerhafte Selbstanzeige nicht strafbefreiend wirkt und er sich durch die Abgabe einer fehlerhaften Selbstanzeige schadenersatzpflichtig machen kann. Das erleichtert eine Beratung nicht gerade.

In einigen Fällen kommt es auch vor, dass der Steuerberater überhaupt nicht über die Zeit und die Kapazitäten verfügt, die Selbstanzeige zu fertigen. In diesem Fall muss ein Kollege hinzugezogen werden, was dann oftmals an den finanziellen Möglichkeiten des Mandanten scheitert. Hier scheuen sich einige Steuerberater natürlich davor, einen Kollegen hinzuzuziehen, weil sie verständlicherweise befürchten, dass sie dann Gefahr laufen, das Mandat vollständig zu verlieren. Sie werden also versuchen, die Selbstanzeige zu fertigen, trotzdem ihnen die zeitlichen Kapazitäten fehlen. Nicht selten spricht in einer solchen Situation der Mandant seinem Berater sein vollständiges Vertrauen aus. Diese Vertrauensbekundungen sind allerdings in einem nachfolgenden Regressverfahren belanglos. Daran sollte der Steuerberater denken.

Tipp:

Wenn dem Steuerberater die Zeit und auch die Kapazitäten fehlen, dann sollte er auf keinen Fall versuchen, eine Selbstanzeige für einen Mandanten abzugeben!

Ein besonderes Problem für den Steuerberater besteht, wenn er an der Steuerhinterziehung seines Mandanten mitgewirkt hat, sei es als Täter und/oder Teilnehmer. In diesem Fall kann der Steuerberater selbst durch die Selbstanzeige Straffreiheit erlangen. Auch das ist in dem Gespräch mit dem Mandanten zu erörtern. Der Steuerberater muss aber bedenken, dass die Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung auf die berufsgerichtlichen Sanktionen haben wird und sich die Selbstanzeige auf eine Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO nicht auswirkt.

14.5.3 Empfohlenes Vorgehen bei Bekanntwerden einer Steuerverkürzung eines Mandanten

Erfährt der Steuerberater von der Steuerverkürzung, sollte er entsprechend der nachfolgenden Checkliste vorgehen:

Checkliste: Vorgehen des Steuerberaters bei Bekanntwerden einer Steuerverkürzung eines Mandanten

Beratung des Mandanten über die Möglichkeiten einer Selbstanzeige und Dokumentation dieser Beratung.	
Der Mandant ist aufzuklären über die Folgen einer fehlerhaften Selbstanzeige.	
Die Voraussetzungen einer Selbstanzeige sind mit dem Mandanten zu besprechen, insbesondere das Vollständigkeitsgebot.	
Wünscht der Mandant eine Teilselbstanzeige, weil er bestimmte Sachverhalte nicht offenbaren will, ist das Mandat niederzulegen.	
Das Vorliegen/Nichtvorliegen von Sperrgründen ist zu erörtern.	
Im Fall der Eilbedürftigkeit der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige ist gründlich zu prüfen, ob der Steuerberater über Zeit, Kapazität und Infrastruktur für die Erstellung einer Selbstanzeige überhaupt verfügt.	
Wenn die zeitlichen Voraussetzungen für die Abgabe einer Selbstanzeige auf Seiten des Steuerberaters nicht vorliegen, sollte er den Mandanten an einen Kollegen verweisen.	
Wenn der Mandant sich gegen eine Selbstanzeige ausspricht, sollte das Mandat gekündigt werden.	
Wenn der Mandant sich für eine Selbstanzeige ausspricht, ist dieses zu dokumentieren.	
Wenn eine Selbstanzeige nicht mehr mit strafbefreiender Wirkung abgegeben werden kann, sollte ein Strafverteidiger hinzugezogen werden.	
Der Mandant ist darüber aufzuklären, dass auch eine unwirksame Selbstanzeige erhebliche Auswirkungen auf ein Strafmaß haben kann.	

Checkliste: Vorgehen bei der Selbstanzeige

Form: Es ist die schriftliche Form zu wählen.	
Die Selbstanzeige darf nicht als Selbstanzeige bezeichnet werden.	
Der Selbstanzeige ist eine schriftliche Vollmacht beizufügen.	
Es kann auch die Form einer Jahressteuererklärung gewählt werden.	
Inhalt: Die Berichtigung muss vollständig sein.	
Der Finanzbehörde muss es ohne größere weitere Ermittlungen möglich sein, den Sachverhalt vollumfänglich festzustellen und die zutreffende Steuer zu ermitteln und festzusetzen.	
Das Vollständigkeitsgebot bezieht sich auf die „Steuerart“.	

Checkliste: Vorgehen bei der Selbstanzeige

Wenn der Steuerpflichtige auch Teilnehmer von Hinterziehungshandlungen Dritter gewesen ist und diese Dritte Steuern der gleichen Steuerart verkürzten, muss die Selbstanzeige auch die diesbezüglichen Tatsachen enthalten (Beispiel verdeckte Gewinnausschüttung).	
Können zahlenmäßige Angaben nicht in vollständiger Form beigebracht werden, ist eine Selbstanzeige in Stufen zu wählen.	
Die Steuern sind zuungunsten des Steuerpflichtigen zu schätzen.	
Es muss eine Nachfristgewährung erbeten werden.	
Es ist das zuständige Finanzamt zu ermitteln.	
Die Erklärung sollte zur Sicherheit persönlich abgegeben werden.	

Ihr Autor

Alexandros Tiriakidis ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Strafrecht in der bundesweit tätigen Fachanwaltskanzlei der REWISTO Rechtsanwälte in Aachen. Er ist seit 1997 spezialisiert auf das Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Im Rahmen der wirtschaftsstrafrechtlichen Ausrichtung seiner Strafverteidigertätigkeit hat Rechtsanwalt Tiriakidis einen weiteren Hochschulabschluss im Steuerstrafrecht erworben. Er ist darüber hinaus Fachanwalt für den gewerblichen Rechtsschutz und Fachanwalt für IT-Recht. Internet: www.rewisto.de