

Gemeinsame Veranstaltung

am

Donnerstag, 7. April 2016

„Praxiswissen Steuerstrafrecht“

Referent:

Dr. Peter Talaska
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

**Gemeinsame Veranstaltung der
Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe
und des Steuerberaterverbands Westfalen-Lippe e.V.**

Praxiswissen Steuerstrafrecht

7.4.2016, Schwerte

Referent:

Dr. Peter Talaska

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

STRECK MACK SCHWEDHELM Rechtsanwälte Partnerschaft mbB

Köln/Berlin/München



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

A.	Verknüpfung von Betriebsprüfung und Steuerstrafverfahren	4
I.	Wann kommt die Steuerfahndung?	4
1.	Woher kommt der Anfangsverdacht?	4
2.	Reaktion der Betriebsprüfung bei bestehendem Anfangsverdacht	8
3.	Strategien zur Risikominimierung durch die Beratung	10
II.	Verhaltensempfehlungen, wenn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist	11
1.	Einlassung, Auskünfte und Mitwirkung des Beschuldigten	11
2.	Bestimmung über Zeitpunkt und Form einer Einlassung	14
3.	Maximen für das zeitgleiche Steuerverfahren	18
4.	Der Prüfer im „Jagdfieber“ - Verwertungsverbot	20
5.	Verhaltensempfehlungen, wenn die Steuerfahndung kommt	21
III.	Wege zum sinnvollen Gesamtabchluss	24
1.	Einigung über die Besteuerungsgrundlagen	24
2.	Die „kunstvolle“ Verknüpfung von Steuerverfahren und Strafverfahren	28
3.	Der Abschluss des Strafverfahrens - Handlungsempfehlungen	30
4.	Steuerstrafrechtlicher Sanktionskatalog	33
B.	Update Berichtigungserklärung und Selbstanzeige	38
I.	Berichtigungserklärung nach § 153 AO	38
1.	Allgemeines	38
2.	Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Verletzung der Anzeigepflicht	40
3.	Detailprobleme, insbesondere aus dem unternehmerischen Bereich	42
II.	Praxiswissen zur Selbstanzeige (§ 371 AO)	50
1.	Formerfordernisse im Allgemeinen	50
2.	Adressat	50
3.	Der notwendige Inhalt der „Berichtigung“	51
4.	Vollständigkeitsgebot (§ 371 Abs. 1 AO)	54
5.	Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot für Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 371 Abs. 2 a AO)	59
6.	Die Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO	61
7.	Insbesondere: Sperre durch schriftliche Anordnung einer Außenprüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO)	62



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

C.	Honorarfragen im Zusammenhang mit Steuerstrafverteidigung und Selbstanzeigeberatung	66
I.	Vergütung der Selbstanzeigeberatung	66
II.	Vergütung der Steuerstrafverteidigung	67
	1. Allgemeines	68
	2. Gebühren im Ermittlungsverfahren	69
	3. Gebühren im gerichtlichen Verfahren	71
	4. Gebühren im Bußgeldverfahren	73
	5. Auslagen	73
	6. Fazit	79



A. Verknüpfung von Betriebsprüfung und Steuerstrafverfahren

I. Wann kommt die Steuerfahndung?

Der Frage „Wann kommt die Steuerfahndung?“ ist zunächst die Frage vorgelagert, wann überhaupt ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird.

In den meisten Fällen werden Steuerverfahren eingeleitet - und abgeschlossen -, ohne dass die Steuerfahndung eingeschaltet wurde und selbstständig auftrat. Das gesamte Verfahren wird von der Straf- und Bußgeldsachenstelle geregelt, ggf. im Zusammenwirken mit der Betriebsprüfung.

Grundvoraussetzung für die Einleitung eines Strafverfahrens und auch für das Erscheinen der Steuerfahndung ist das Bestehen eines **Anfangsverdachts** für das Vorliegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit. Das ist der Fall, wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, dh. nach kriminalistischer Erfahrung muss das Vorliegen einer Steuerstraftat als möglich erscheinen.

1. Woher kommt der Anfangsverdacht?

Die Möglichkeiten sind hier fast unbegrenzt: Anonyme Anzeigen, gestohlene Bankunterlagen, Meldungen nach § 116 AO, Kontrollmitteilungen, Prüfungen bei Grenzübergängen etc.

Der Anfangsverdacht für eine Steuerhinterziehung ergibt sich häufig auch aus **Betriebsprüfungsverfahren**.

Verlässliche Prognosen sind hier allerdings nur schwer zu treffen. Faktisch gilt: Die Wahrscheinlichkeit der Einleitung eines Strafverfahrens steigt mit der Höhe der festgestellten oder vermuteten Steuermehrbeträge.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Verbindliche Aufgriffs- bzw. Nichtaufgriffsgrenzen für die Finanzverwaltung und die Strafverfolgungsbehörden gibt es nicht.

Wo die Rede von einer unteren Aufgriffsgrenze iHv. € 5.000,-- ist, ist Hintergrund meist wohl der gleichlautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zu § 10 BpO vom 31.8.2009 (BStBl. I 2009, 829):

„Soweit bei offensichtlich leichtfertiger Begehungsweise nur der Verdacht einer Ordnungswidrigkeit im Raume steht, kann eine Unterrichtung der BuStra unterbleiben, wenn das aufgrund der Tathandlung zu erwartende steuerliche Mehrergebnis insgesamt unter € 5.000,-- liegt und nicht besondere Umstände hinsichtlich des vorwerfbaren Verhaltens für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens sprechen.“

Auch hier ist also keineswegs eine absolute verlässliche Nichtaufgriffsgrenze vorgegeben.

Der gleiche Ländererlass zählt Beispiele für das Vorliegen eines Anfangsverdachts auf:

„Tatsächliche Anhaltspunkte, welche eine umgehende Unterrichtungspflicht gegenüber der BuStra begründen, werden insbesondere in folgenden beispielhaft aufgezählten Fällen gegeben sein:

- *Nach durchgeführter Kalkulation oder Verprobung verbleiben ungeklärte Differenzen von einigem Gewicht, zB der Steuerpflichtige erklärt Vermögenszuwachs mit unplausiblen Geldzuflüssen, wie Verwandtendarlehen, Auslandsdarlehen oder Spielbankgewinnen.*
- *Bei ungebundenen Privatentnahmen, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts offensichtlich nicht ausreichen. Bei Feststellung schwerwiegender*



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Buchführungsmängel, insbesondere auffälliges Fehlen von sonst allgemein üblichen Belegen.

- *Bei Hinweisen auf verschwiegene oder irreführend bezeichnete Bankkonten (Bankkonten auf fingierten oder fremden Namen).*

Bei in der Bilanz wesentlich zu niedrig bewerteten Aktiv-Beständen sowie bei erheblich zu hoch bewerteten passiven Beständen des Betriebsvermögens.

- *Die sich aus Kontrollmitteilungen ergebenden Einnahmen sind in der Buchführung nicht erfasst.*
- *Bei konkreten Verdachtsmomenten, dass Belege manipuliert/gefälscht wurden (Achtung: Ggf. muss hier bereits wegen Gefahr im Verzug das Strafverfahren unverzüglich eingeleitet werden, damit Originalbelege beschlagnahmt werden können. Hier ist aber, soweit möglich, noch vor Ort (zB per Telefon) Kontakt mit der BuStra aufzunehmen.)"*

Negativ formuliert der gleiche Ländererlass:

„Grundsätzlich keine tatsächlichen Anhaltspunkte (für das Vorliegen des Verdachts einer Steuerstraftat) mit der Folge, dass eine Unterrichtungspflicht gegenüber der BuStra ausscheidet, liegen insbesondere für folgende beispielhaft aufgezählte Fälle vor:

- *Das Vorliegen und das Auswerten von Kontrollmitteilungen. Die Grenze ist erst dann überschritten, wenn sich herausstellt, dass die mitgeteilten Zahlungen keinen Niederschlag in der Buchführung gefunden haben und deshalb die Steuer zu niedrig festgesetzt wurde.*



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

- *Das bloße Durchführen von Kalkulationen und Verprobungen, wie Geldverkehrsrechnungen, Richtsatzverprobungen, Chi²-Test, Zeit-Reihen-Vergleich usw., auch wenn diese aufgrund vorhandener Differenzen erfolgen. Dies gilt jedoch nur, wenn nicht bereits anderweitige konkrete tatsächliche Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Straftat gegeben sind, z.B. wegen Vorliegens von Kontrollmitteilungen steht schon fest, dass Einnahmen nicht vollständig erklärt worden sind.*
- *Abweichung der Betriebsergebnisse von den amtl. Richtsatzsammlungen.*
- *Bloße Rückfragen an den Steuerpflichtigen zum objektiv vorliegenden Sachverhalt, um vorhandene Differenzen aufzuklären, die sich z. B. aus Verprobungen, Vorlage von Kontrollmitteilungen usw. ergeben. Erst wenn die Differenzen nicht mit sachgerechten Erwägungen aufgeklärt werden können (auch bei offensichtlicher Verzögerungstaktik durch den Steuerpflichtigen) oder von vornherein unaufklärbar sind, besteht eine Unterrichtungspflicht an die BuStra.*
- *Bei Aufdecken bloß formeller und auch kleinerer materieller Buchführungsmängel; die Grenze ist auch hier erst überschritten, wenn weitere tatsächliche Anhaltspunkte für die Verkürzung von Einnahmen vorliegen.*
- *Wenn offensichtlich kein schuldhaftes und vorwerfbares Verhalten vorliegt oder offensichtlich ist, dass objektive oder subjektive Tatbestandsmerkmale mit der im Straf- und Bußgeldverfahren erforderlichen Gewissheit nicht nachzuweisen sind."*



2. Reaktion der Betriebsprüfung bei bestehendem Anfangsverdacht

Für den Betriebsprüfer, der den Verdacht einer Steuerstraftat hegt, bestimmt § 10 BpO das weitere Verfahren. Ergeben sich, so diese Regelung, während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat, deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt (also einer Steuerstraftat), so ist für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle vom Prüfer **unverzüglich zu unterrichten**. Dies gilt, so § 10 BpO ausdrücklich, auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss.

Die steuerlichen Ermittlungen dürfen beim Steuerpflichtigen erst durchgeführt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Darüber hinaus ist er darüber zu **belehren**, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann, § 393 Abs. 1 AO.

Damit gilt: Trifft die Betriebsprüfung auf eine mögliche Steuerstraftat, muss die Prüfung umgehend **unterbrochen** werden. Die Straf- und Bußgeldsachenstelle - ggf. die Steuerfahndung - ist intern einzuschalten. **Der Prüfer darf nicht im Betriebsprüfungsverfahren weiterprüfen.**

Für die Beratung bedeutet dies: Wird eine Betriebsprüfung ohne nachvollziehbare Gründe plötzlich unterbrochen, kann der Grund dafür sein, dass der Betriebsprüfer glaubt, auf eine Steuerhinterziehung gestoßen zu sein. Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, möglicherweise auch das Erscheinen der Steuerfahndung, kann unmittelbar bevorstehen.

Mit dem Mandanten ist diese Situation zu besprechen. Gibt es tatsächlich Ansatzpunkte für eine Steuerstraftat, sind die Handlungsalternativen unterschiedlich:

- Es kann die Flucht nach vorne gewählt werden. Ist zu erwarten, dass die Steuerstraftat mit Sicherheit entdeckt werden wird, kann es sich empfehlen,



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

die bisher verdeckten Sachverhalte der Finanzverwaltung zu **offenbaren**. Wenn auch angesichts der bereits laufenden Betriebsprüfung eine Selbstanzeigensperre greift, kann eine solche gerade noch „freiwillige“ Offenbarung sich zumindest positiv auf das Strafmaß auswirken. Darüber hinaus blockiert die Betriebsprüfung die Selbstanzeige nur soweit, wie die Betriebsprüfungsanordnung greift. Durch die Nacherklärung sind möglicherweise - insoweit strafbefreiend - Sachverhalte und Personen betroffen, die nicht von der Betriebsprüfungsanordnung umfasst sind.

- Entscheidet sich der Steuerpflichtige nicht für die Offenbarung, muss er über Abläufe, Umfang etc. von Durchsuchungsmaßnahmen informiert sein. Das Erscheinen der Steuerfahndung kann vorab im „**Planspiel**“ erläutert werden.

In der Praxis lösen Betriebsprüfer die Frage, von welchem Verdachtsgrad an die Betriebsprüfung zu unterbrechen ist, durchaus unterschiedlich. Es gibt Prüfer, die offen mitteilen, man sei an einem sachgerechten Abschluss des Prüfungsverfahrens interessiert und nicht an der Einleitung von Steuerstrafverfahren.

Hier gilt allerdings: Juristische Verbindlichkeit haben derartige Erklärungen von Betriebsprüfern nicht. Auch wenn die Prüfung auf dieser Basis fortgeführt wird, kann der Prüfer gleichwohl jederzeit die Straf- und Bußgeldsachenstelle einschalten. Unabhängig davon liegt es außerhalb seines Machtbereichs, zu verhindern, dass der Betriebsprüfungsbericht nach Abschluss der Prüfung noch einmal eigenständig von der Straf- und Bußgeldsachenstelle auf mögliche Verdachtsmomente hin geprüft wird.

Eine Unsitte ist es, in Betriebsprüfungsberichte ohne Vorankündigung den Schlusssatz aufzunehmen, die Prüfung steuerstrafrechtlicher Sachverhalte bleibe vorbehalten. Folgen hier tatsächlich steuerstrafrechtliche Ermittlungen nach, wird genau zu prüfen sein, ob bereits während der Prüfung verdeckt strafrechtlich ermittelt wurde. In diesem Fall kann sich ein strafrechtliches Verwertungsverbot ergeben.



3. Strategien zur Risikominimierung durch die Beratung

a. Selbstanzeige?

Die **Selbstanzeige** vor der Betriebsprüfung ist regelmäßig ausgeschlossen. Nach der vor 2011 geltenden Fassung des § 371 AO konnte - wenn keine andere Sperre eingreift - die Selbstanzeige noch bis zu dem Zeitpunkt erstattet werden, an dem der Prüfer erscheint, die Prüfung also beginnt. Nach der aktuellen Fassung des § 371 AO gibt es die empfindliche Einschränkung: Bereits der Erhalt der Betriebsprüfungsanordnung führt zur **Selbstanzeigensperre**, soweit die Prüfungsanordnung reicht. Damit ist dem Steuerpflichtigen die bisherige Möglichkeit verbaut, nach dem Erhalt der Betriebsprüfungsanordnung den Weg der Selbstanzeige zu wählen, solange nur der Prüfer zur Prüfung noch nicht erschienen ist.

Über den Wegfall dieser Möglichkeit müssen sich Mandant und Berater klar sein. Die Betriebsprüfung ist damit ein echtes Damoklesschwert. Besteht also Nacherklärungsbedarf, muss stets vorsorglich gehandelt, dh. nacherklärt werden. Es kann nicht die Betriebsprüfung bzw. ihre Anordnung erst abgewartet werden.

Für Berater bringt die Einschränkung der Selbstanzeigemöglichkeit vor Betriebsprüfungen eigene Probleme: Wie hat sich der Berater zu verhalten, dem im Vorfeld der Betriebsprüfung durch seinen Mandanten eine Steuerhinterziehung offenbart wird, eine Selbstanzeige des Mandanten aber nicht mehr möglich ist? Entscheidet sich der Mandant nicht für die Flucht nach vorne, dh. die Offenbarung der Steuerhinterziehung ohne strafbefreiende Wirkung, stellt sich für den Berater die Frage, wie er selbst das Betriebsprüfungsverfahren für den Mandanten begleiten wird. War er selbst bisher nicht Teilnehmer der Steuerhinterziehung des Mandanten, kann er Gefahr laufen, sich nunmehr wegen Begünstigung, § 257 StGB, oder Strafvereitelung, § 258 StGB, strafbar zu machen.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

b. Steuerliche Lösungen

Ergeben sich während einer laufenden Betriebsprüfung steuerstrafrechtliche Verdachtsmomente, aber ist aus der Sicht des Prüfers eine Unterbrechung und Einschaltung der Straf- und Bußgeldsachenstelle nicht zwingend, kann es sich anbieten, die Streitpunkte zB über die Schätzung oder die Tatsächliche Verständigung einvernehmlich zu regeln.

Nicht zu unterschätzen ist die Bedeutung korrekt formulierter Betriebsprüfungsberichte. Für den späteren Leser (möglicherweise die Straf- und Bußgeldsachenstelle) macht es einen wesentlichen Unterschied, ob es im Betriebsprüfungsbericht zB heißt, Betriebsausgaben seien nicht anzuerkennen, da sie nicht nachgewiesen werden konnten, oder ob es heißt, Betriebsausgaben seien vorgetäuscht worden. Derartige Formulierungen müssen später Aufgriffspunkte für eine Straf- und Bußgeldsachenstelle sein.

II. Verhaltensempfehlungen, wenn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist

1. Einlassung, Auskünfte und Mitwirkung des Beschuldigten

Die Fahndung zeigt regelmäßig ein drängendes Interesse an einer alsbaldigen Einlassung und einer aufklärenden Mitwirkung des Fahndungsbetroffenen.

Der Beschuldigte kann sich zum Strafvorwurf äußern.

Die Steuerfahndung gewährt - ob man will oder nicht - spätestens mit der Beendigung ihrer Tätigkeit, aber auch während ihrer Ermittlungsarbeit, dem Betroffenen die Möglichkeit zur Stellungnahme. Er wird angehört oder - nach dem Sprachgebrauch der StPO - vernommen. Wichtig ist für die Strafverfolgungsbehörde die eingeräumte Möglichkeit, denn hierzu ist sie nach § 163 a Abs. 1 Satz 1 StPO verpflichtet. Zwar kann diese Vernehmung auch noch durch die Staatsanwaltschaft oder Bußgeld- und



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Strafsachenstelle erfolgen. In der Praxis erfolgt jedoch die erste Vernehmung nach § 163 a Abs. 1 Satz 1 StPO idR durch die Fahndung. Wurde die Möglichkeit gewährt, kann die Verfolgungsbehörde ohne erneute Kontaktaufnahme mit dem Beschuldigten oder seinem Verteidiger entscheiden, wie sie nach Beendigung der Ermittlungen weiter verfährt. Sie kann sofort Anklage erheben oder einen Strafbefehl beantragen. Klug und vernünftig sind diese Überraschungsentscheidungen nicht, aber auch nicht rechtswidrig; sie sind im Übrigen nicht die Regel.

Die Anhörung kann auch schriftlich erfolgen.¹

In strafprozessualer Hinsicht steht dem Beschuldigten ein Aussageverweigerungsrecht zu, über das er zu Beginn der ersten Vernehmung zu belehren ist.² Der Beschuldigte kann das Aussageverweigerungsrecht frei - also beliebig - in Anspruch nehmen. Strafrechtlich dürfen hieran keine nachteiligen Folgen geknüpft werden. Hingegen darf teilweises Schweigen des Beschuldigten als Beweisanzeichen verwertet werden.³ Insbesondere in einem frühen Stadium des Ermittlungsverfahrens, in dem gerade dem Verteidiger noch nicht alle Umstände des Sachverhalts bekannt sind, sollte man mit Angaben, soweit sie nicht eindeutig zugunsten des Mandanten verifizierbar sind, sehr vorsichtig sein.

Bevor die Gefahr besteht, dass sich der Mandant in Widersprüche verstrickt, sollte der Verteidiger darauf drängen, von dem Recht, keine Angaben zu machen, Gebrauch zu machen. **Schweigen ist das am schwersten zu widerlegende Argument.** Zu jedem späteren Zeitpunkt, dh. insbesondere nach Durchführung der Akteneinsicht, können Angaben nachgeholt werden. Nachträglich als unzutreffend erkannte Angaben glaubhaft zu berichtigen, ist hingegen nur schwer möglich.

Der Beschuldigte ist auch im Übrigen zu keiner den Sachverhalt aufklärenden Mitwirkung, zB zur Herausgabe von Beweismitteln und Unterlagen, verpflichtet.

¹ § 163a Abs. 1 Satz 2 StPO.

² Vgl. § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO.

³ Vgl. *Miebach*, NSTZ 2000, 236; *Meyer-Goßner/Schmitt*, StPO, 58. Aufl., 2015, § 261 Rz. 16 ff.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Im Strafverfahren ist der Beschuldigte nicht verpflichtet, einer **Ladung der Steuerfahndung** Folge zu leisten. Eine Pflicht zum Erscheinen besteht nur gegenüber der Staatsanwaltschaft, der Bußgeld- und Strafsachenstelle⁴ und dem Gericht.

Die Ladung durch die Staatsanwaltschaft, die Bußgeld- und Strafsachenstelle und das Gericht kann förmlich - schriftlich (§ 133 StPO) -, aber auch formlos, zB telefonisch, erfolgen. In jedem Fall ist der Verteidiger von dem Termin zu benachrichtigen.⁵ Eine gesetzliche Pflicht, den Verteidiger von einer Vernehmung durch die Fahndung zu benachrichtigen, besteht nicht. Dem Beschuldigten muss eingebleut werden, bei einem unangekündigten Besuch der Fahndung zu schweigen „wie ein Grab“.

Der Beschuldigte selbst hat keinen Anspruch auf eine Abschrift, Durchschrift oder Copie der Aussage. Die StPO untersagt jedoch nicht die Überlassung einer Abschrift. Der Verteidiger hingegen hat nach § 147 Abs. 3 StPO insoweit jederzeit Anspruch auf Akteneinsicht. Hieraus folgt in der Praxis die Üblichkeit, zumindest dem anwesenden Verteidiger nach der Vernehmung eine Durchschrift zu überlassen.

Sowohl die StPO (§§ 136, 163 a StPO) als auch die AO (§ 393 AO) verpflichten zur Rechtsbelehrung, die nicht selten dort, wo die Pflicht die Steuerfahndung trifft, unterbleibt. Das Strafprozessrecht ist äußerst zurückhaltend, aus der Verletzung von strafprozessualen Belehrungspflichten ein strafrechtliches oder steuerliches Verwertungsverbot herzuleiten. Nach anfänglichem Zögern erkennt heute die Rechtsprechung des BGH ein strafrechtliches Verwertungsverbot an. Dies kann auf die Pflicht nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO, dh. auf die steuerliche Belehrungspflicht, übertragen werden. Konsequenz wäre, parallel hierzu ein steuerliches Verwertungsverbot anzunehmen.⁶ Dem folgen Rechtsprechung und Finanzverwaltung jedoch nicht.

⁴ Vgl. § 163a Abs. 3 StPO.

⁵ §§ 163a Abs. 3, 168c Abs. 5 StPO.

⁶ *Streck/Spatscheck*, wistra 1998, 334, 338.



2. Bestimmung über Zeitpunkt und Form einer Einlassung

Wichtiger Gegenstand der Beratung im Fahndungsverfahren ist - unter Berücksichtigung der dargestellten rechtlichen Gegebenheiten - der richtige Zeitpunkt der Einlassung. **Eine Aussage zu Beginn der Fahndung ist wenig ratsam.** Eine Einlassung sollte sich im Laufe des Verfahrens nicht ändern. Widerruft der Betroffene oder ändert er seine Aussage, so wird dies stets gegen ihn sprechen. Eine Einlassung, die konstant bestätigt wird, gewinnt mit der Zeit an Glaubhaftigkeit. Ein Verteidiger wird regelmäßig raten, sich allenfalls dann zu äußern, wenn er die Akten eingesehen hat. Da die Fahndung im Laufe der Ermittlungen die Einsicht idR verweigert, wird die Einlassung an das Ende der Fahndung oder in die nachfolgenden Phasen des Verfahrens rücken.

In der Beratung liegt allerdings das Problem darin, dass der Steuerbürger selten Verständnis für den Nutzen des Schweigerechts hat. Hierfür gibt es verschiedene Gründe. In jedem Krimi erfährt der Bürger, dass der Beschuldigte - nicht belehrt oder sogar getäuscht - aussagt.⁷ Die Aussage ist geradezu das harmonische Ende, das auch ein harmonisches Ende des Strafverfahrens zu indizieren scheint. Außerdem hat sich der Hinterzieher - oft jahrelang - eine Erläuterungsgeschichte für bestimmte verdächtige Abläufe zurechtgelegt, die er gerne loswerden will. Die Geschichten sind nie durch kritische Partner erprobt. Allein im Wege der Selbstsuggestion glaubt der Beschuldigte an die Überzeugungskraft der Erklärung. Lässt man ihn aussagen, folgt die ernüchternde Erkenntnis, dass die Steuerfahndung allenfalls höflich lächelt, aber nichts glaubt. Und schließlich ist tief verwurzelt das Gefühl, werde man alles gestehen, sei alsbald alles wieder gut und die Steuerfahndung würde das Verfahren einstellen. Ein Gefühl, das seine Wurzeln in Kindheitserlebnissen hat. Der Junge zertrümmert beim Fußballspielen eine Scheibe und gesteht dies alsbald der Mutter. Sie streicht dem Bub über die Haare: Hauptsache, du warst ehrlich; so ist alles wieder gut. Die Steuerstrafverfolger sind keine Mütter, streichen nicht über die Haare und beenden insbesondere bei einem Geständnis

⁷ S. Haas, Columbo - Lösegeld für eine Leiche oder: Columbo und das Nemo-tenetur-Prinzip, NJW 1996, 1120.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

nicht das Verfahren. Sie geben den Geständigen zur Bestrafung frei; denn das Geständnis ist und bleibt das beste Beweismittel gegen den Geständigen.

Der Berater muss folglich für das **Schweigen** - zumindest zu Beginn des Verfahrens - mit guten Gründen werben. Gegen Schweigen kann nicht argumentiert werden. Dem Schweigen kann nicht mit Nachfragen begegnet werden. Dem Schweigen kann man nicht Unglauben entgegensetzen.

Zwar mag es richtig sein, dass Geständnisse strafmildernd wirken. Aber auch dies ist eine Erkenntnis voller Relativität. Ein Geständnis kann bewirken, dass der Verfolgte nicht zu drei Jahren ohne Bewährung, sondern zu zwei Jahren mit Bewährung verurteilt wird. Zu Beginn des Steuerfahndungsverfahrens ist jedoch noch völlig unklar, ob der Verfolgte überhaupt bestraft wird.

In vielen Fällen wird man zur Einlassung folglich erst vor den Bußgeld- und Strafsachenstellen raten. Die Frage der Einlassung kann hier Hand in Hand mit der Überlegung gehen, wie das Verfahren strafrechtlich abgewickelt wird. Die Bußgeld- und Strafsachenstellen sind oft an einem einvernehmlichen Procedere interessiert, in welches die Einlassung eingebettet werden kann.

Anders wird man allerdings entscheiden können, wenn durch ein schnelles Geständnis eine abgesprochene und akzeptable Straffolge erreicht werden kann. Dies ist jedoch nur dann sinnvoll, wenn die Straffolge gesichert ist. Steuerfahnder sind für die Strafzumessung nicht zuständig und können deshalb auch keine Zusage treffen. Allein die Hoffnung auf eine milde Sanktion ist kein hinreichender Grund.

Dem Steuerbürger steht die Möglichkeit offen, strafprozessual die Aussage vorerst zu verweigern, abgabenrechtlich im Steuerfahndungsverfahren jedoch bereits die erforderlichen Auskünfte zu geben. Dies hat den Vorteil, dass die strafrechtlich erheblichen subjektiven Tatsachen ausgeklammert bleiben. Die Auskünfte können sich insoweit ausschließlich auf die Besteuerungsgrundlagen konzentrieren.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Während des Fahndungsverfahrens sollte sich nur der Verteidiger bzw. der Berater äußern. Auskünfte, Schreiben usw. des Beschuldigten sind Einlassungen, die faktisch unverrückbar feststehen.

In die Überlegung einzubeziehen ist: Jeder Vortrag, jede Erläuterung, jede Klarstellung während der Ermittlungen wird im Fahndungsbericht verarbeitet werden. Dies ist richtig, wenn man sich einigt. Kommt es nicht zur Einigung, wird die Steuer- und Steuerstrafverfolgung fortgesetzt, ist es fraglich, ob es eine gute Verteidigerleistung ist, für fehlerfreie, überzeugende Steuerfahndungsberichte zu sorgen. In diesem Fall sind fehlerhafte Berichte gute Berichte, da sie durch den nachfolgenden Sachvortrag angegriffen werden können.

Hat man sich aus hinreichenden Verteidigungsüberlegungen gleichwohl zu einer unmittelbaren Vernehmung des Beschuldigten entschlossen, so sollte eine Vernehmung allein durch die Steuerfahndung oder die Bußgeld- und Strafsachenstelle (bzw. Staatsanwaltschaft), dh. die Vernehmung ohne Rechtsbeistand, stets abgelehnt werden; die „einseitige Vernehmung durch eine Partei“ birgt immer die Gefahr unbewusster Benachteiligung.

In der Praxis findet man nicht selten die Vernehmung, die nach Maßgabe einer Strategie nicht dem Beschuldigten die eigene Einlassung ermöglicht, sondern ihn zu Auskünften führen will, die er eigentlich nicht geben will.

Für die Technik des protokollarischen Festhaltens einer Aussage gilt als Praxis: Der Vernehmende formuliert und diktiert, was er als Antwort des Vernommenen gehört zu haben glaubt. Der anwesende Verteidiger muss Wort für Wort mit gespannter Aufmerksamkeit verfolgen und die Richtigkeit des Diktats kontrollieren. Der Vernommene ist der absolute Herr dessen, was seine Aussage sein soll. Im Zweifel gilt seine Formulierung. Die Formulierungen des vernehmenden Beamten können bereits von einem bestimmten Zweck her geleitet sein, zB durch das vermutete Ergebnis oder den

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe/



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

gesetzlichen Hinterziehungstatbestand. Gerade deshalb ist auch von einer Vernehmung ohne Rechtsbeistand abzuraten.

An die Stelle der unmittelbaren Anhörung kann die **schriftliche Einlassung** oder Stellungnahme treten.

Es ist im Einzelfall zu prüfen, welcher Weg optimaler ist. Die mündliche Stellungnahme wirkt unmittelbarer. Sie ist überzeugender. Sie ist das „Wort des Beschuldigten“. Die schriftliche Stellungnahme erlaubt die größere Disziplin Sie ist das „Wort des Anwalts“. Kombinationen beider Wege sind möglich. Der Anwalt kann auch der schriftlichen Auskunft oder Einlassung des Beschuldigten selbst helfend zur Seite stehen.

Ähnliche Überlegungen, wie hier zur Aussage und Vernehmung angesprochen, gelten für sonstige Mitwirkungshandlungen.

Auch hier bedarf die Frage, wann und in welcher Weise mitgewirkt wird, sorgfältiger Überlegungen. Es ist nicht unsere Erfahrung, dass in Steuerfahndungsverfahren Mitwirkung honoriert wird, was zu bedauern ist.

Wird mitgewirkt,

- so wird diesen Informationen nicht geglaubt,
- so werden die Informationen als nicht ausreichend angesehen,
- so erzeugt eine Antwort die nächste Frage,
- so werden Informationen in erster Linie benutzt, um sie zu widerlegen.

Um spitz zu formulieren: Die Mitwirkungspflicht wird von den Prüfern nicht geliebt, weil ihre Erfüllung zur Aufklärung führt, sondern weil man ihre Nichterfüllung und ihre Mängel schätzt, die sodann unter der Überschrift „Verletzung von Mitwirkungspflichten“ erlauben, Besteuerungsgrundlagen frei zu schätzen oder sonstige belastende Steuerfolgen zu ziehen.



3. Maximen für das zeitgleiche Steuerverfahren

Vermeint werden - so aktuelle Beratererfahrung - aus Betriebsprüfungen heraus Steuerstrafverfahren eingeleitet. Die Finanzverwaltung erklärt sodann regelmäßig, man werde zunächst die Betriebsprüfung „normal“ fortführen und abschließen. Über die strafrechtliche Seite müsse man sich danach unterhalten.

Aus Beratungssicht ist hier deutlich zu widersprechen. Ziel muss es sein, die beiden Verfahrensschienen - Steuer- und Steuerstrafrecht - zunächst deutlich zu trennen. Um dann am Ende einen zeitlich und inhaltlich parallelen Abschluss beider Verfahren zu erreichen (sog. Paketlösung).

a. Das Korsett des Prüfers: § 10 BpO

Die Pflichten des Prüfers, der auf den Verdacht einer Steuerstraftat stößt, regelt **§ 10 BpO**. Die Prüfung muss unverzüglich unterbrochen und die Straf- und Bußgeldsachenstelle unterrichtet werden. Die Prüfung darf erst wieder fortgesetzt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Außerdem muss er darüber belehrt werden, dass seine Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren nicht mehr erzwungen werden können.

b. Hintergrund dieser Regelung

Die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Steuer- und im Steuerstrafverfahren unterscheiden sich grundlegend: Im Steuerverfahren besteht die umfassende Pflicht zur Mitwirkung. Gegebenenfalls kann diese auch erzwungen werden. Anders im Steuerstrafverfahren. Hier besteht das ausdrückliche Recht zu schweigen. Aus dem Schweigen dürfen keine nachteiligen Schlüsse gezogen werden.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Ist das Steuerstrafverfahren eingeleitet, befindet sich der Betroffene damit in der **Doppelrolle**: Er ist Steuerpflichtiger und strafrechtlich Beschuldigter. Das Verhältnis dieser Sphären zueinander regelt § 393 AO: Steuerlich besteht die Mitwirkungspflicht zwar fort, sie kann aber nicht mehr erzwungen werden (das Finanzamt darf allerdings schätzen).

c. Praxiskonsequenz: Keine Mitwirkung mehr wie in der „normalen“ Prüfung

Ist ein Strafverfahren eingeleitet, gibt es keine „normale“ Prüfung mehr. Alles, was im Steuerverfahren an Mitwirkung und Aussagen erfolgt, wird auch im Steuerstrafverfahren verwertet.

Rat 1: Die Person des Steuerpflichtigen wird aus der Prüfung gezogen.

Sobald ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist, ist kein Platz mehr für den Steuerpflichtigen selbst in Besprechungen mit der Bp. oder dem Finanzamt. Aussagen zu Sachverhalten und „Einigungen“ wertet die BuStra später (zu Recht) strafrechtlich als Einlassungen und Geständnisse. Raum für Diskussion über Sanktionshöhen etc. ist verschenkt.

Richtiger Weg ist die Fortführung der Bp. und ggf. des Einspruchsverfahrens allein mit dem Berater. Sein Ziel muss es sein, mit dem Prüfer ein hypothetisches steuerliches „Einigungsmodell“ zu erarbeiten: Wie könnte der Abschluss der Bp. aussehen (bei - hypothetischer - Annahme bestimmter Sachverhalte, zB der Nichtnachweisbarkeit bestimmter Betriebsausgaben, der Annahme weiterer Einnahmen etc. ohne dass hier aber irgendein Sachverhalt konkret zugegeben oder geleugnet wird).

Rat 2: Keine isolierte steuerliche Einigung, solange das Strafverfahren noch läuft.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Ist ein solches „hypothetisches Einigungsmodell“ erarbeitet, muss der strafrechtliche Abschluss geklärt werden. Entweder spricht der Berater mit der zuständigen BuStra oder der Prüfer selbst (der jetzt durchaus daran interessiert ist, das Steuerverfahren auf der Basis der hypothetischen Lösung abzuschließen) übernimmt dies. Sind so Steuer- und Steuerstrafverfahren geklärt, kann abgeschlossen werden (sog. Paketlösung).

Lässt sich dagegen der Berater auf den Weg ein, erst isoliert „die Steuer“ zu regeln und lässt Steuerbescheide bestandskräftig werden, schließt sich das Strafverfahren zeitlich erst an. Die BuStra kann argumentieren, die Steuer sei de facto als hinterzogen „zugegeben“, erst recht neigen Strafrichter (selten Fachleute des Steuerrechts) zu diesem Blick.

Rat 3: Besonderheit bei der tatsächlichen Verständigung.

Liegt steuerlich bereits eine Tatsächliche Verständigung vor, lässt sich für das Strafverfahren formal argumentieren: Voraussetzungen der TV - so die ständige Rechtsprechung des BFH - ist die Unaufklärbarkeit des Sachverhalts. Voraussetzung für die Strafbarkeit ist dagegen die nachgewiesene Steuerhinterziehung, also der nachgewiesene Sachverhalt. IdS schließen sich TV und Strafbarkeit formal aus.

4. Der Prüfer im „Jagdfieber“ - Verwertungsverbot

Überschreitet ein Prüfer die Grenzen des § 10 BpO, dh. setzt er die Steuerprüfung trotz Hinterziehungsverdacht schlicht fort, kann dies für das Strafverfahren zu einem Verwertungsverbot führen. Nach der Rechtsprechung des BGH führt der Verstoß gegen das Belehrungsgebot zu einem **Beweisverwertungsverbot**.⁸ Allerdings: Die rein steuerliche Verwertbarkeit ist nicht eingeschränkt.

⁸ Grundlegende Entscheidung des BGH vom 16.6.2005 5 StR 118/05, wistra 2005, 381.



5. Verhaltensempfehlungen, wenn die Steuerfahndung kommt

Folgende Verhaltensregeln sollten im Falle von Durchsuchung und Beschlagnahme beachtet werden:

- Wird die Steuerfahndung erwartet oder liegt das Erscheinen „in der Luft“: Möglichkeit und Zweckmäßigkeit der **Selbstanzeige** prüfen, die strafbefreiend wirkt.
- Sobald die Steuerfahndung tätig wird, beginnt in der Sache das Strafverfahren, sei es förmlich oder nicht. Jeder Schritt steht ab sofort unter einem Doppelaspekt: Die Steuerfahndung ermittelt im Strafverfahren und im Steuerverfahren.
- Die Steuerfahndung ist besser und weiß mehr, als der Betroffene glaubt. **Vorsicht vor Unterschätzung.**
- Die Steuerfahndung beginnt in der Regel mit einer **Hausdurchsuchung**. Gleichzeitig im Betrieb, am Arbeitsplatz, in der Privatwohnung und im Wochenendhaus. Fahnder sind geübte Durchsucher. Gegenstände, auf die sich das Augenmerk der Fahnder richtet: Briefe, Notizzettel, Notizbücher, Kalender, Schmierzettel, Bankmittlungen, Kontoauszüge, Schlüssel (Safe), Verträge. Die Hausdurchsuchung muss „durchgestanden“ werden. Rechtsbehelfe haben in der Regel wenig Sinn.
- **Beschlagnahme:** Die Steuerfahndung hat das Recht, alle Papiere durchzusehen. Die Unterlagen, die sie mitnehmen will, kann sie beschlagnahmen, regelmäßig auch dann, wenn sie noch nicht über einen richterlichen Beschlagnahmebeschluss verfügt. Der Betroffene sollte auf einer Beschlagnahme bestehen. Keine freiwillige Herausgabe von Unterlagen.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

- Die Steuerfahndung muss gegenständlich genau aufzeichnen, was sie mitnimmt. Eine Ausfertigung dieser „Inventur“ (**Sicherungsverzeichnis**) muss dem Betroffenen auf Verlangen ausgehändigt werden.
- Nach dem Erscheinen **sofort** den Steuerberater und/oder den Anwalt verständigen. Der Steuerbürger darf telefonieren, was hin und wieder von den Durchsuchenden bestritten wird.
- Ohne Beistand eines Beraters oder Verteidigers sind **Aussagen** unmittelbar anlässlich der Durchsuchung, von den Fahndern häufig angestrebt, **nicht ratsam**.
- Überhaupt gilt während des gesamten Verfahrens: Keine Einlassung, keine Auskünfte ohne Beratung.
- **Vorsicht vor Kurzschlussreaktionen**. Reise ins Ausland, Leerräumen von Konten, Vernichtung von Unterlagen etc. können Haftgründe darstellen.
- Das erkennbare Bemühen, die Fahnder von bestimmten Ermittlungen abzuhalten, verursacht oft diese Ermittlungen.
- Falls die Fahndung bei Kunden, Lieferanten, Arbeitgebern, Arbeitnehmern usw. ermittelt wird oder will, sollte der Betroffene vorher mit ihnen Kontakt aufnehmen. Das unvorbereitete Erscheinen der Steuerfahndung bei dem besten Kunden kann für einen Unternehmer verheerend sein. Zeugenbeeinflussung darf nicht stattfinden.
- Die Fahndung kann sich bei ihren Ermittlungen an die Banken wenden. Ein **Bankgeheimnis** besteht gegenüber der Fahndung nicht. Der Betroffene



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

sollte seine Hausbank rechtzeitig informieren, falls mit Fahndungsermittlungen zu rechnen ist, um die Rufschädigung gering zu halten. Die Bitte der Fahnder, der Betroffene möge selbst Bankunterlagen zusammentragen, erfüllt regelmäßig nicht den angestrebten Zweck, den Besuch der Fahnder bei der Bank zu verhindern. Die Steuerfahndung neigt schnell zu dem Verdacht, bei jeder freiwilligen Mithilfe werde etwas verschwiegen.

- Bei Aussagen der Fahndung über die Straffolgen einer Hinterziehung - „Sagen Sie alles, dann ist auch die Strafe gering“ - ist große Vorsicht geboten. **Die Fahndung entscheidet nicht über die strafrechtlichen Folgen.**
- Das Gleiche gilt, wenn sich die Fahndung zu Steuererlass-, Steuerstundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen äußert. Hier ist nicht die Fahndung, sondern das Finanzamt zuständig.
- Folgt der Steuerfahndung unmittelbar ein Arrest zur Sicherung der Steuerschuld, so sollte mit der Vollstreckungsstelle ein Arrangement getroffen werden. Die Höhe der Steuerschuld, die der Betroffene sichert, präjudiziert nicht die endgültig festgesetzte Schuld. Ein Anerkenntnis liegt nicht vor. Der Streit an zwei Fronten - Steuerfahndung Vollstreckungsstelle - muss vermieden werden.
- Nach dem ersten Sturm muss man sich generell auf ein langes Verfahren einrichten: Zwei bis drei Jahre sind ein Mittelwert. Praxiserfahrung: Erledigungseile bewirkt eher das Gegenteil.



III. Wege zum sinnvollen Gesamtabschluss

Auch nach der von Gesetzgeber und Rechtsprechung veranlassten Verschärfung des Steuerstrafrechts wird es dabei bleiben, dass ein Großteil der Steuerstrafverfahren einvernehmlich - durch einen „Deal“ - abgeschlossen werden. Wichtig bleibt, bei der Vertretung des Mandanten beide Verfahrensstränge im Auge zu behalten. Weder das steuerliche noch das strafrechtliche Verfahren darf prinzipiell isoliert abgeschlossen werden.

1. Einigung über die Besteuerungsgrundlagen

Der im Verhandlungsweg erreichten Einigung mit der Fahndung haftet das Merkmal des „**Handels**“ an, den es in dem Recht und Gesetz verpflichteten Steuerrecht eigentlich nicht geben darf. Die Praxis des Arrangements scheint hier das Recht zu überspielen. Es wird von Grauzonen und von Dämmerlicht gesprochen. Die Praxis kann auf die Einigung nicht verzichten. Sie ist als Möglichkeit aus der Natur der Sache zwingend erforderlich.

Tatsächlich gibt es Einigungen mit der Steuerbehörde, seitdem es Finanzämter gibt. Zunächst gab es die Einigung nur als Instrument des „**Fair Plays**“ zwischen Steuerbürger und Finanzverwaltung. Man einigte sich auf einen Sachverhalt oder eine Steuerfolge. Die Einigung war ohne Bindungskraft. Die rechtliche Bindungswirkung trat erst durch bestandskräftige Steuerbescheide ein.

Seit dem Urteil des BFH vom 11.12.1984⁹ ist die **Tatsächliche Verständigung** als rechtlich bindende Einigung zwischen Finanzamt und Steuerbürger anerkannt. Nach Auffassung des BFH ist zwar eine Vereinbarung über steuerrechtliche Fragen nicht möglich, zulässig ist es jedoch, über tatsächliche Umstände bzw. über einen Sachverhalt eine bindende Tatsächliche Verständigung zu erzielen. Durch weitere Urteile haben der BFH und die Finanzgerichte das Recht der „Tatsächlichen Verständigung“ präzisiert.

⁹ BFH vom 11.12.1984 VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Mithin gibt es bis heute im Besteuerungsverfahren und somit auch im Steuerstrafverfahren **zwei Wege** der Einigung: Einmal die bindende Einigung über den Sachverhalt; zum anderen die rechtlich nicht bindende Einigung, die als Absprache über ein gleichförmiges und bestimmtes Verhalten, auch über die Rechtsanwendung, bewusst jedoch ohne rechtliche Bindung ist. In der abschließenden Besprechung oder Verhandlung mit der Steuerfahndung sollte ausdrücklich klargelegt werden, welche Einigung gewollt ist. Welcher Weg der Einigung vorzuziehen und anzustreben ist, kann nicht generell empfohlen werden.

a. **Voraussetzungen und Inhalt eines förmlichen Abschlusses durch Tatsächliche Verständigung**

Die Tatsächliche Verständigung ist in jedem **Stadium des Verfahrens** möglich. Sie ist wirksam, wenn sie nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.

Voraussetzung für die Bindung ist, dass aufseiten der Finanzverwaltung ein für die Steuerfestsetzung **zuständiger Beamter** mitwirkt.

Wird der Steuerpflichtige vertreten, muss eine entsprechende **Vollmacht** vorliegen. Eine Vollmacht gemäß § 80 Abs. 1 Satz 2 AO genügt.

Die Bindungswirkung tritt **nicht** erst mit **Erlass** der **entsprechenden Bescheide** ein.

Eine Einigung über **zukünftige Sachverhalte** gibt es nicht. Die Einigung über den Sachverhalt eines abgelaufenen Jahres bindet allerdings auch für zukünftige Jahre, wenn sich der festgelegte Sachverhalt auswirkt.

Es gibt keine Tatsächliche Verständigung **zulasten nicht beteiligter Finanzämter**, obwohl dies von der Finanzverwaltung angetragen und von den Betroffenen akzeptiert wird.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Nach wie vor ist ungeklärt, unter welchen Bedingungen man sich von einer Tatsächlichen Verständigung **lösen** kann.

Die Tatsächliche Verständigung erfüllt nur dann ihren Zweck, wenn sie **inhaltlich klar** und **eindeutig** ist.

Einer besonderen **Form** bedürfen Tatsächliche Verständigungen nicht. Schriftform ist jedoch empfehlenswert.

b. Vor- und Nachteile eines förmlichen Verfahrensabschlusses

In der Praxis ist das **Problem der eindeutigen Formulierung** von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Gerade am Ende langer und ermüdender Verhandlungen ist in der Regel kaum noch einer der Beteiligten in der Lage, das gefundene Ergebnis präzise und widerspruchsfrei zu formulieren. Die Befriedung des Steuerstreits durch die Verständigung ist dann oft genug in Frage gestellt. An den Streit um die Sache schließt sich ein Streit um Formalien an.

Ist die Einigung nicht formell, können dagegen Missverständnisse in der Regel problemlos im Wege des fairen Umgangs miteinander „nachgeregelt werden“.

Soll die Einigung in die Form einer Tatsächlichen Verständigung gebracht werden, so empfiehlt es sich, den Text in Ruhe zu formulieren. Die Entwürfe können ausgetauscht und sodann in einem anschließenden Treffen oder im **Umlaufverfahren** unterzeichnet werden. Verwendet die Finanzbehörde Vordrucke oder Formulare, so sind diese inhaltlich genau zu überprüfen. Ungeeignete Formulierungen sind zu streichen.

Eine **Einigung über Rechtsfragen** ist im Rahmen einer Tatsächlichen Verständigung nach der Rechtsprechung des BFH nicht möglich, **in der Praxis jedoch sehr wohl umsetzbar**. Jeder qualifizierte Finanzbeamte oder Berater ist in der Lage, den Einigungsge-



halt in den Sachverhalt zu verlagern, auch wenn es im Grunde um rechtliche Streitigkeiten geht.

Beispiel: Es ist unzulässig, zu vereinbaren, dass gewerbliche Einkünfte steuerfrei bleiben; es ist jedoch zulässig, zu vereinbaren, dass keine gewerblichen Einnahmen angefallen sind oder ihnen Betriebsausgaben in entsprechender Höhe gegenüberstehen.

In Steuerfahndungs- und Steuerstrafsachen bestand zunächst die Befürchtung, die Strafverfolgungsbehörden (Straf- und Bußgeldsachenstelle, Staatsanwaltschaft, Strafgericht) würden die **Tatsächliche Verständigung als Geständnis** übernehmen, um sich die mühevollen Sachverhaltsermittlung zu ersparen. Diese Befürchtung hat sich nicht bewahrt. Die Tatsächliche Verständigung ist kein Geständnis. Die Verständigung setzt den nicht aufklärbaren Sachverhalt voraus. Die auf der Tatsächlichen Verständigung beruhende Steuerfestsetzung ist damit keinesfalls die gesetzlich geschuldete Steuer. Sie kann daher strafrechtlich nicht zugrunde gelegt werden. Die Tatsächliche Verständigung kann daher dazu genutzt werden, den Strafbarkeitsvorwurf zu beseitigen oder zumindest unterhalb der durch die Tatsächliche Verständigung festgelegten Grenze zu halten.

Beispiel: Streitig ist, ob eine ausländische Gesellschaft ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Die Geschäftsleitung im Inland wird im Wege der Tatsächlichen Verständigung festgelegt. Die Tatsächliche Verständigung belegt, dass der Sachverhalt unaufklärbar ist. Damit ist ein Strafbarkeitsvorwurf, der den Nachweis der Geschäftsleitung im Inland voraussetzen würde, ausgeräumt.

Andererseits ist nicht zu übersehen, dass eine Tatsächliche Verständigung den Charakter eines **Geständnisses** bzw. Teilgeständnisses haben kann:

Beispiel: Im Rahmen einer Tatsächlichen Verständigung werden Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bisher nicht erklärt wurden, in bestimmter Höhe festgeschrieben. Hier wird man nicht bestreiten können, dass Kapitaleinkünfte hinterzogen wurden. Offen bleibt für das Strafverfahren jedoch die Auseinandersetzung um die Frage, in welcher Höhe



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Steuern hinterzogen wurden. Fest steht, dass ein Nachweis in der Höhe, in der Kapitaleinkünfte der Besteuerung zugrunde gelegt wurden, nicht möglich ist. Es kann behauptet werden, dass die strafrechtlich relevante Steuer unterhalb des festgesetzten Betrags liegt.

Nochmals ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Tatsächliche Verständigung weder im positiven noch im negativen Sinne eine **Bindungswirkung für die Strafverfolgungsbehörden** enthält. Theoretisch kann also trotz Vorliegens einer Tatsächlichen Verständigung die Straf- und Bußgeldsachenstelle oder die Staatsanwaltschaft versuchen, den Sachverhalt aufzuklären, um so zu einer strafrechtlich höheren relevanten Steuer zu kommen. Wenn auch ein solches Vorgehen in der Praxis kaum vorkommen dürfte, sollte dieses Risiko gesehen und im Zweifel auf eine Verständigung ohne Rechtsbindung ausgewichen werden.

Bei der **inhaltlichen Festlegung** der Einigung ist die strafrechtliche Würdigung stets im Auge zu behalten: Eine Bestrafung kann nur erfolgen, wenn die hinterzogenen Steuern feststehen. Durch die engere Anknüpfung der Strafzumessung an die Höhe der verkürzten Steuer in Folge des BGH-Urteils vom 2.12.2008 gewinnt dieser Punkt nochmals an Bedeutung.

Daraus folgt: **Je pauschaler oder nichtssagender die Einigung** hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen ist, um so günstiger ist die Ausgangsposition im Strafverfahren. Umgekehrt können die Strafverfolgungsbehörden umso eher auf die Ermittlungen der Fahndung zurückgreifen, je substantiierter der Sachverhalt und je exakter die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in der Tatsächlichen Verständigung oder dem abgesprochenen Fahndungsbericht enthalten sind.

2. Die „kunstvolle“ Verknüpfung von Steuerverfahren und Strafverfahren

Im Rahmen der Besprechung mit der Steuerfahndung werden die strafrechtlichen Folgen in der Regel ausgeklammert. Die Fahndung hat hier keine **Entscheidungskompetenz**.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Gleichwohl kann in Einzelfällen das Strafverfahren „**miterledigt**“ werden, wenn die Bußgeld- und Strafsachenstelle oder die Staatsanwaltschaft an der Verhandlung teilnimmt.

In der Regel empfiehlt es sich schon zu einem Zeitpunkt, zu dem sich eine Einigung mit der Steuerfahndung abzeichnet, die strafrechtliche Seite bei der Steuerfahndung anzusprechen und den Fahnder um eine Vorabsprache mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle zu bitten. Das Interesse der Fahndung an einer Einigung bestimmt dann die Möglichkeit der Miterledigung des Strafverfahrens.

Können beide Verfahren **nicht gleichzeitig** erledigt werden, muss entschieden werden:

Entweder wird mit der Steuerfahndung eine **Tatsächliche Verständigung** gefunden. Das Instrument der Tatsächlichen Verständigung wird dazu benutzt, die Unaufklärbarkeit des Sachverhalts in strafrechtlicher Hinsicht zu belegen und mit den Strafverfolgungsbehörden eine Einigung zu finden. Bei diesem Weg muss kalkuliert werden, dass der Streit um die Steuer als „**Druckmittel**“ für die strafrechtliche Erledigung nicht mehr zur Verfügung steht. Wird die Einigung mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle oder der Staatsanwaltschaft nicht gefunden, bleibt allein der Weg zu den Strafgerichten.

Die **nichtförmliche Einigung** bietet hier die größere Flexibilität. Können Besteuerungsverfahren und Strafverfahren nicht gleichzeitig erledigt werden, so wird die Einigung über die Besteuerungsgrundlagen unter den Vorbehalt der strafrechtlichen Würdigung gestellt. Der Fahndungsbericht kann erstellt werden, die Auswertungsbescheide können ergehen, müssen allerdings mit dem Einspruch angefochten werden, um die Einigung nicht vor Abschluss des Strafverfahrens bestandskräftig werden zu lassen. Die Begründung der Einsprüche wird bis zur Erledigung des Strafverfahrens zurückgestellt. Um dies dem Finanzamt zu erleichtern, wird auf die Aussetzung der Vollziehung verzichtet. Gelingt die strafrechtliche Erledigung nicht, müssen die Einsprüche voll durchgezogen werden. Gelingt sie, werden die Einsprüche zurückgenommen.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Nicht selten geht in solchen Fällen von der Fahndung ein sanfter Druck zugunsten einer vernünftigen strafrechtlichen Regelung aus.

Die oftmals seitens der Finanzverwaltung geäußerte Sorge, die Einsprüche könnten trotz einvernehmlicher Erledigung des Strafverfahrens durchgeführt werden, lässt sich in der Praxis ausräumen. Die Übergabe der Einstellungsverfügung nach § 153a StPO oder des Strafbefehls erfolgt beim Finanzamt **Zug um Zug** gegen Rücknahme der Einsprüche.

3. Der Abschluss des Strafverfahrens - Handlungsempfehlungen

Wird das Steuerstrafverfahren von einer BuStra-Stelle geführt, so muss der Abschluss nicht wie ein Gerichtsurteil hingenommen werden. Er ist **beeinflussbar**.

In **Verhandlungen** mit der BuStra-Stelle kann viel erreicht werden. Dies gilt auch und gerade vor dem Hintergrund der „neuen“ BGH-Vorgaben. Aus einer Abgabe an die Staatsanwaltschaft kann ein Bußgeld bzw. eine Einstellung nach § 153a StPO werden. Ähnlich können geplante Strafbefehle „umgedreht“ werden. Mit etwas Klugheit und etwas Wissen ist hier viel für den Mandanten zu gewinnen.

Die Gespräche mit der BuStra-Stelle werden regelmäßig **ohne den Beschuldigten** geführt. Der Beschuldigte ist idR „hinderlich“, da er einem offenen Gespräch vonseiten der BuStra-Stelle entgegensteht.

Der Hintergrund der Gespräche sollte davon bestimmt sein, dass alle relevanten **Steuer-
veranlagungen noch offen** sind, dass keine Bestandskraft eingetreten ist. Diese Unsicherheit wirkt ebenso förderlich, wie umgekehrt die eingetretene Bestandskraft wie ein Geständnis wirken kann.

Das Gespräch kann in **jedem Verfahrensstadium** angebracht sein. Wann es sinnvoll ist, bestimmt in der Regel die BuStra-Stelle. Ein Schreiben des Verteidigers: „Bitte nehmen Sie



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

mit mir Kontakt auf, wenn die Sache nach Ihrer Ansicht entscheidungsreif ist“, kann die Gesprächsaufnahme zum richtigen Zeitpunkt veranlassen.

Akteneinsicht und Gespräche hängen nicht notwendig zusammen. Eine Vielzahl von Strafverfahren kann ohne Akteneinsicht beendet werden. Akteneinsicht nimmt man dann, wenn es „hakt“. Unklug ist es in diesem Zusammenhang, die Strafsachenstelle zu bitten, Steuerfahndungsakten beizuziehen. Die Strafakte allein gibt oft ein besseres Bild als die Steuerverfahren-Akte.

Der natürliche **Feind des Verteidigers ist der Sachverhalt**. In Strafverfahren vertritt man in der Regel Schuldige. Der Sachverhalt spricht gegen den Mandanten. In großer Ausführlichkeit einen Hinterziehungssachverhalt mit dem Ergebnis zu erörtern, dass die Hinterziehung nachher geradezu unverrückbar im Raum steht, ist wenig hilfreich. Ist der Sachverhalt unklar, liegen Schätzungen vor, so ist es allerdings keinesfalls Pflicht des Verteidigers, die Unklarheiten zu beseitigen.

Geständnisse, auch Teilgeständnisse, sind nicht wiederaufhebbare Beweismittel gegen den Mandanten. Geständnisse erleichtern der Strafverfolgung die Arbeit; dies ist ihr zentraler Effekt. Nur dann, wenn der Erfolg einer Strafsanktion konkret mit einem Geständnis oder Teilgeständnis verknüpft werden kann, kann das Gestehen sinnvoll sein.

Die nach § 163a StPO vorgeschriebene **Vernehmung des Beschuldigten** bietet stets Gelegenheit, Gespräche zu führen. Die Vorladung ist Anlass für erste Telefongespräche. Ziel ist es, anstelle einer Vernehmung die Sache zu erörtern. Die Beschuldigtenvernehmung selbst sollte vermieden werden. Zwar dient sie dazu, dem Beschuldigten rechtliches Gehör zu verschaffen. Tatsächlich wird häufig das Gegenteil angestrebt, nämlich den Beschuldigten als „Beweismittel“ gegen sich selbst einzusetzen.

Große Skepsis ist angebracht, wenn die Vernehmung des Beschuldigten zur Voraussetzung eines **in Aussicht gestellten Gesprächs** mit dem Verteidiger gemacht wird.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Aus der Sicht der Verteidigung ist dies die falsche Reihenfolge, es sei denn, es bleibt ihm wegen der Eindeutigkeit des Ermittlungsergebnisses keine Alternative.

In dieser Situation wirkt das Recht des Beschuldigten, seine **Aussage** zu **verweigern**, als Faustpfand. Zwar muss der Beschuldigte, wenn er von der BuStra-Stelle geladen wird, erscheinen. Aussagen muss er nicht.

Oft sehen Steuerberater in den **angeordneten Vernehmungen** etwas Zwingendes, dem nicht ausgewichen werden kann. Die Praxis ist anders. Ladungen der Straf- und Bußgeldsachenstelle, die mit der Androhung von Zwangsmitteln garniert sind, können mit der Beschwerde vor dem Amtsgericht angefochten werden. Geltend gemacht wird, dass der Mandant sich auf sein Schweigerecht beruft. In aller Regel führt dies zur Aufhebung des Termins. Tatsächlich gehen die BuStra-Stellen sehr schnell auf Gespräche ein. Es ist auch durchaus möglich, dass der Berater zur angeordneten Vernehmung alleine erscheint und den Beschuldigten zu Hause lässt. Dies verursacht hin und wieder zuerst einmal Ärger, eröffnet jedoch im Übrigen alsbald die Gesprächsmöglichkeit.

Geht der Steuerberater zur angeordneten Vernehmung von Ehepartner-Mandanten, stellen wir immer noch die Unkenntnis des **§ 146 StPO** fest. Ein Steuerstrafverfahren ist gegen die Ehepartner eingeleitet. Der Ehemann ist für 9.00 Uhr, die Ehefrau für 11.00 Uhr geladen. Der Steuerberater ist als Verteidiger beider Ehepartner bei beiden Terminen anwesend. Ein klarer Verstoß gegen das Verbot, Tatbeteiligte zur gleichen Zeit zu verteidigen.

Ziel des Gesprächs ist der Abschluss des Steuerstrafverfahrens insgesamt und zu möglichst günstigen Bedingungen. Vorrangiges Ziel ist die **Vermeidung der Anklageerhebung**. Ist dieses Ziel nicht zu erreichen, sind weitere Gespräche mit der BuStra-Stelle idR nicht sinnvoll.

Zur strafrechtlichen Einigung gehört die **Kenntnis** der **möglichen Einstellungs- und Bestrafungsmaßnahmen**.



4. Steuerstrafrechtlicher Sanktionskatalog

a. Sanktionslose Einstellung (§ 170 Abs. 2 StPO ua.)

Die **Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO** ist dem Freispruch vergleichbar. Die Zustimmung des Gerichts ist nicht erforderlich.

Die BuStra-Stellen scheuen die Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO. Die Sachbearbeiter sind Finanzbeamte. Wenn sie einstellen, wollen sie regelmäßig eine Gegenleistung. Daher die Tendenz zu § 153a StPO.

Die Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO beinhaltet keinen „Strafklageverbrauch“. Das Verfahren kann jederzeit wieder aufgenommen werden. Aus diesem Grund kann es für den Verteidiger oft ratsam sein, die freisprechende Einstellung zu verhindern und eine Einstellung nach § 153a StPO vorzuziehen.

Einstellung nach § 398 AO: Es handelt sich um eine steuerstrafspezifische Einstellungsmöglichkeit wegen Geringfügigkeit. Die Zustimmung des Gerichts ist nicht erforderlich. In der Praxis spielt diese Einstellung eine geringe Rolle. Kein Strafklageverbrauch.

Einstellung nach § 153 Abs. 1 StPO: Die BuStra-Stelle kann von der Verfolgung der Tat absehen, „wenn die Schuld des Täters als gering anzusehen wäre und kein öffentliches Interesse an der Verfolgung besteht“ (§ 153 Abs. 1 StPO). § 153 Abs. 1 StPO führt nicht zum Strafklageverbrauch. Die Einstellung nach § 153 StPO ist nicht häufig bei den BuStra-Stellen.

Da das Veranlagungsfinanzamt die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung selbständig prüfen kann, kann es trotz sanktionsloser Einstellung Hinterziehungszinsen festsetzen.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Allerdings liegt sodann die gesamte Darlegungs- und Beweislast auf den Schultern des Finanzamts.

b. Einstellung nach § 153a StPO gegen Auflagen

Nach § 153a StPO können Steuerstrafverfahren eingestellt werden, wenn die Auflagen geeignet sind, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen, und die Schwere der Schuld nicht entgegensteht.

Die Auflage besteht regelmäßig in einer Geldzahlung an eine gemeinnützige Einrichtung oder an die Staatskasse. Sie wird gemeinhin als "Geldbuße" bezeichnet. Tatsächlich ist die Auflage weder Buße noch Strafe, sondern überhaupt keine strafrechtliche Sanktion.

Die Einstellung nach § 153a StPO ist die klassische Form des „Deals“, das Zaubermittel zur Beendigung von Steuerstrafsachen. Da diese Einstellungsmöglichkeit schon im Wortlaut nicht auf Fälle geringer Steuerverkürzung beschränkt ist - die Auswirkung der Tat wird nicht erwähnt -, können auch Großverfahren nach § 153a StPO eingestellt werden. Zwar stoßen die Berater immer wieder auf die Behauptung, bei dieser oder jener BuStra-Stelle würden nur Kleinfälle nach § 153a StPO erledigt; dies sei die Gepflogenheit vor Ort. Bei manchen Finanzämtern scheidet eine Einstellung nach dieser Vorschrift offiziell aus, wenn ein Regelbeispiel iSv. § 370 Abs. 3 AO vorliegt. Aber: Letztlich wenden BuStra-Stellen und andere Steuerstrafverfolger diese Vorschrift immer dann an, wenn es ihnen zweckmäßig erscheint. Es gibt kein „in-einem-solchen-Fall-nie“.

Die Einstellung bedarf der Zustimmung des Gerichts, der BuStra-Stelle und des Beschuldigten. Auf die Zustimmung des Gerichts kann allerdings verzichtet werden (Verweis in § 153a Abs. 1 Satz 6 StPO auf § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO). Hierauf sollte der BuStra-Sachbearbeiter offen angesprochen werden, auch damit der Mandant Klarheit hat, ob die abgesprochene Einigung noch von der Zustimmung des Gerichts abhängt. Denn: Die gerichtliche Zustimmung kann sich als Klippe erweisen, an der manch glückliche Einigung Schiffbruch erleidet.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Die Frist für die Erfüllung der Auflagen, zB einer Zahlung, wird von der einstellenden Behörde festgesetzt. Die gesetzliche Höchstgrenze der Zahlungsfrist beträgt sechs Monate. Sie kann nachträglich noch einmal um drei Monate verlängert werden.

Zinsen auf die Auflagen fallen nicht an.

Die Strafsachenstellen gehen zunehmend dazu über, den Staat als Geldempfänger zu bezeichnen. Soll die Auflage an gemeinnützige Institutionen gehen, so kann der Beschuldigte hierauf Einfluss nehmen. Seine Wünsche werden mal berücksichtigt, mal bewusst übergangen. Benennt er eine ihm nahestehende gemeinnützige Organisation, so muss er bedenken, dass dieser Empfänger auch den Grund der Zahlung erfährt (nämlich Einstellung nach § 153a StPO).

Zweifelhaft ist, ob dem Beschuldigten auferlegt werden kann, steuerliche Einsprüche oder Klagen zurückzunehmen. In der Praxis ist feststellbar, dass die Auflagen tatsächlich teilweise solche Bedingungen enthalten. Andere BuStra-Stellen erwarten, dass Einsprüche oder Klagen zurückgenommen werden, bevor sie den Weg der Einstellung beschreiten. Waren die Rechtsbehelfe und Klagen nur eingelegt worden, um zu einem vernünftigen Ergebnis mit der BuStra-Stelle zu gelangen, so gehen diese Auflagen, seien sie offiziell oder nicht offiziell, jedenfalls aus der Sicht des Beschuldigten in Ordnung. Will die BuStra-Stelle Rechtsstreitigkeiten beseitigen, die eigentlich nichts mit dem Steuerstrafverfahren zu tun haben, sollte man hierauf nicht eingehen.

Die Auflagen nach § 153a StPO sind, werden sie nun an den Staat oder an eine gemeinnützige Einrichtung erbracht, nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 4 EStG). Allerdings sind Auflagen denkbar, die der Sache nach zur Abzugsfähigkeit führen.

Beispiel: Dem Beschuldigten wird auferlegt, Zahlungen auf betriebliche Steuern, zB Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer zu erbringen.



Die Einstellung nach § 153a StPO führt zum Strafklageverbrauch (vgl. § 153a Abs. 1 Satz 4 StPO).

Die Einstellung wurde früher in kein Register eingetragen, allerdings existieren zwischenzeitlich in manchen Ländern so genannte „Korruptionsregister“, in die (widersinnigerweise) unterschiedslos auch die Einstellung von Steuerstrafverfahren eingetragen wird. Dies führt zu einem Ausschluss von öffentlichen Aufträgen (Informationen zum Register des Landes Berlin finden sich bspw. unter www.stadtentwicklung.berlin.de/service/korruptionsregister). UE sind diese Register, die auf verwaltungsrechtlicher Grundlage geführt werden, rechtswidrig. Die Eintragung verletzt die nach einer Einstellung gemäß § 153a StPO fortbestehende Unschuldvermutung.

Die Einstellung nach § 153a StPO lässt **steuerliche Nebenfolgen** wie Hinterziehungszinsen, Haftung etc. unberührt. Die Finanzämter setzen regelmäßig nach einer Einstellung des Verfahrens nach § 153a StPO Hinterziehungszinsen fest. Ihre Argumentation: Der Steuerpflichtige habe zugestimmt. Voraussetzung des § 153a StPO sei eine geringe Schuld. Bereits diese geringe Schuld löse den Tatbestand der Hinterziehungszinsen aus. Regelmäßig stimmt der Beschuldigte einer Einstellung nach § 153a StPO jedoch nur aus pragmatischen Gründen zu, nicht um eine Tat zu gestehen. Man will die Sache vom Tisch haben, bereinigen. In diesem Stadium kann sich der Beschuldigte noch auf die **Unschuldsvermutung** des Strafverfolgten berufen. Das Steuerstreitverfahren um die Hinterziehungszinsen kann also unbelastet durch ein "Geständnis" geführt werden.

Die Einigung über eine Einstellung nach § 153a StPO ist nie unmöglich. Schien der Weg zu dieser Einstellung zuerst verschlossen, hat man sich auf einen Strafbefehl verständigt, so kann, ist dem Mandant die Nichtbestrafung dies wert, noch einmal versucht werden, mit dem doppelten Betrag des Strafbefehls die Einstellung nach § 153a StPO zu erreichen. Manchmal gelingt dies.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Ergänzend zu berücksichtigen sind **Einstellungen nach §§ 154, 154a StPO**: Hierbei handelt es sich um Einstellungsinstrumente, mit deren Hilfe eine oft erhebliche Reduzierung der strafbefangenen Beträge erreicht werden kann. Bspw. kann auf diesem Weg der Verkürzungsumfang unter die magischen Grenzbeträge von € 50.000,00 oder € 100.000,00 gedrückt werden, um aus dem Bereich des § 370 Abs. 3 AO heraus zu gelangen. In der Verhandlung mit der BuStra-Stelle spielt diese Einstellungsmöglichkeit bislang nur eine geringe Rolle, dies mag sich ändern. Denn wenn eine Einigung mit der BuStra-Stelle vorliegt, kann der Sachbearbeiter diese Vorschriften anwenden, um die steuerstrafbefangenen Beträge auf das Maß zu reduzieren, das die bereits erzielte Einigung ermöglicht.

c. **Strafbefehl und Anklage**

Der **Strafbefehl** (§§ 407 ff. StPO) bestraft. Es liegt eine Strafe vor. Ausgesprochen werden kann unter anderem eine Geldstrafe, eine Verwarnung mit Strafvorbehalt und eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr.

Die Bestrafung erfolgt in einem schriftlichen Verfahren. Es kommt nicht zu einer öffentlichen Hauptverhandlung. Das Verfahren wird, obwohl es mit Strafe endet, stillschweigend erledigt.

Gerade die stillschweigende Erledigung ist für viele Beschuldigte besonders attraktiv.

Es gilt aber auch: Der Strafbefehl ist häufig teurer als eine Geldstrafe in öffentlicher Verhandlung oder eine zur Bewährung ausgesetzte Freiheitsstrafe, wenn diese durch ein Strafurteil nach einer Hauptverhandlung festgelegt wird.

Steht der Beschuldigte finanziell schlecht da oder kümmert ihn die Öffentlichkeit einer Hauptverhandlung nicht, so kann die **Anklageerhebung** auch den günstigeren Weg darstellen.



B. Update Berichtigungserklärung und Selbstanzeige

I. Berichtigungserklärung nach § 153 AO

1. Allgemeines

Das deutsche Steuerrecht gilt allgemein als kompliziert. Die Erstellung der Steuererklärungen erfordert eine Vielzahl von Sachverhalten rechtlich und steuerlich zutreffend einzuordnen, um dann die entsprechenden Eintragungen in den Erklärungsvordrucken der Finanzverwaltung vornehmen zu können. Die **Erstellung von Steuererklärungen ist höchst fehleranfällig**. Werden Sachverhalte übersehen oder falsch eingeordnet, führt dies zu unrichtigen Erklärungen und unrichtigen Steuerfestsetzungen. Die Probleme verschärfen sich, je komplexer und vielfältiger die Sachverhalte sind, die steuerlich berücksichtigt werden müssen, zumal wenn Erklärungen für verschiedene Steuerarten abzugeben sind.

Besonders gilt dies für die mittleren oder größeren Unternehmen. Die **Mitarbeiter der Steuerabteilung**, die für die Erstellung der Steuererklärungen zuständig sind, sind hier an der Verwirklichung der steuerbaren Sachverhalte zumeist gar nicht mehr beteiligt. Sie sind darauf angewiesen, innerhalb enger Zeiträume von anderen Abteilungen die maßgeblichen Sachverhaltsinformationen zu erhalten, um diese dann zutreffend verarbeiten zu können. Ab einer gewissen Größe der wirtschaftlichen Einheit sind Verzögerungen allerdings nicht sicher zu vermeiden. Selbst wenn dies gelingt, können Flüchtigkeiten oder unzutreffende rechtliche Bewertungen noch zu Fehlern führen.¹⁰

Es ist deshalb an der Tagesordnung, dass die Verantwortlichen der Steuerabteilung erkennen, dass bei der Abgabe vorangegangener Erklärungen **Sachverhalte fehlerhaft oder unvollständig abgebildet** worden sind. Während in der Vergangenheit vielfach

¹⁰ Anschaulich zu den Problemen von Steuerabteilungen *Geberth/Welling*, DB 2015, 1742 ff.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

einfach auf die nächste Betriebsprüfung gewartet wurde, um die Fehler dann im Einvernehmen mit dem Prüfer zu bereinigen, sind sich die Unternehmen heute zunehmend des Umstands bewusst, dass sie steuerlich selbständig **zur Korrektur der vorangegangenen Erklärungen verpflichtet** sind. Rechtsgrundlage hierfür ist § 153 AO. Auch der Umgang der Finanzbehörden mit diesen Fällen hat sich verändert.¹¹ Dies ist von einiger Brisanz, da die Verletzung der Berichtigungspflicht im Extremfall durch die Finanz- und Ermittlungsbehörden als Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) sanktioniert werden kann.

Die Voraussetzungen für die **Entstehung der in § 153 AO geregelten Pflicht** lassen sich wie folgt aufgliedern:

- Es muss eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben worden sein;
- der Steuerpflichtige muss dies nachträglich erkennen;
- es muss eine Steuerverkürzung eingetreten sein (oder drohen) und
- die Festsetzungsfrist für die entsprechende Veranlagung darf noch nicht abgelaufen sein.

In der Rechtsfolge verpflichtet § 153 Abs. 1 AO dann zu **zwei verschiedenen Handlungen**:

(1) Im ersten Schritt muss die erkannte Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt angezeigt werden. Diese Erklärung soll nachfolgend zur Klarstellung und zur Vermeidung von (verbreiteten) Missverständnissen als „Korrekturanzeige“ bezeichnet werden.

¹¹ Das BMF bereitet einen Erlass vor, der als Entwurf mit Schreiben vom 14.7.2015 an die Verbände etc. versandt wurde und im Jahr 2016 in Kraft gesetzt werden soll (zitiert als E-AEAO zu § 153 AO mit der jeweiligen Tz.).



(2) Im zweiten Schritt ist dann eine weitere Erklärung erforderlich. Dies ist die eigentliche Berichtigung, dh. die Mitteilung der aufgearbeiteten und zutreffenden Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Finanzamt. Diese zweite Erklärung wird nachfolgend als die eigentliche „Berichtigungserklärung“ bezeichnet.

Von zentraler Bedeutung für das Verständnis der Regelung und für die Lösung von Praxisfragen ist die Erkenntnis, dass das Gesetz hinsichtlich der Frist zwischen der Korrekturanzeige und der Berichtigungserklärung differenziert: Nur die **Anzeige hat „unverzüglich“ zu erfolgen**, also ohne schuldhaftes Zögern, nachdem der Berichtigungsbedarf erkannt worden ist.

Für die **inhaltliche Berichtigung** bestimmt das Gesetz dagegen **keine Frist**, sie ist nicht „unverzüglich“ zu erstatten.¹² Eine Frist gilt insoweit nur, wenn sie vom Finanzamt ausdrücklich gesetzt wird. Rechtsgrundlage für eine solche Fristsetzung wäre § 149 Abs. 1 Satz 2 AO. Richtigerweise steht die Festsetzung und Bemessung der Frist zur Abgabe der „Berichtigungserklärung“ im Ermessen der Finanzbehörde. Setzt das Finanzamt eine Frist, so muss sie den Umständen nach angemessen sein.¹³

2. Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Verletzung der Anzeigepflicht

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen setzt neben der Verletzung von § 153 AO weitergehende Merkmale voraus. Die Verletzung der Anzeigepflicht aus § 153 AO erfüllt zunächst nur das Merkmal der **„Pflichtwidrigkeit“ iSv. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**. Objektive Voraussetzung der Strafbarkeit ist weitergehend, dass sich die Finanzbehörde „in Unkenntnis“ befindet, dass ihr also die Informationen, die

¹² Instruktiv *Samson*, wistra 1990, 245, 247 sowie OLG Karlsruhe vom 8.2.1996 - 2 Ss 107/95, NSTZ-RR 1996, 372.

¹³ *Dumke* in Schwarz, AO, § 153 Rz. 2 und Rz. 2 a (Mai 2012); *Stöcker* in Beermann/Gosch, AO, § 153 Rz. 23 (April 2000); *Cöster* in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 153 Rz. 6.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

hätten mitgeteilt werden müssen, nicht aus anderer Quelle bekannt sind. Schließlich muss es durch die Pflichtwidrigkeit zu einer **Steuerverkürzung als Taterfolg** gekommen sein.

Der objektive Tatbestand der Strafvorschrift ist erst in dem **Zeitpunkt** erfüllt, in dem **bei ordnungsgemäßem Verhalten die Steuerfestsetzung nachgeholt** oder korrigiert worden wäre. Bei genauer Betrachtung kommt es insoweit auf den (hypothetischen) Zeitpunkt der Bekanntgabe einer zutreffenden Steuerfestsetzung an. Für die Bestimmung dieses Zeitpunkts gilt zugunsten des Beschuldigten der strafrechtliche Zweifelsgrundsatz („in dubio pro reo“).

Objektiv lässt sich die Pflichtwidrigkeit eines Verhaltens allerdings nur feststellen, wenn für den konkreten Fall rechtswirksam eine Frist bestimmt ist, innerhalb derer die vorgeschriebene Handlung vorgenommen worden sein muss. Dies bedeutet für § 370 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 153 AO: Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann prinzipiell **nur durch die unterlassene Korrekturanzeige begangen** werden. Für die Prüfung der Vollendung ist dann die Fristsetzung zur Abgabe der Berichtigungserklärung durch das Finanzamt und die Erfüllung dieser nachgelagerten Pflicht durch das Unternehmen hinzuzudenken. Die strafrechtliche Betrachtung entspricht insoweit den Fällen der Erbschaftsteuerhinterziehung durch Verletzung der Anzeigepflicht aus § 30 ErbStG.

Bleibt der Steuerpflichtige hingegen untätig, nachdem er fristgerecht die Unrichtigkeit als solche angezeigt hat, so führt dieses Unterlassen nicht zur Strafbarkeit, solange das Finanzamt nicht eine Frist zur Einreichung der Berichtigungserklärung gesetzt hat.

Subjektive Voraussetzung der Strafbarkeit ist, dass der betroffene Steuerpflichtige **vorsätzlich die Pflicht zur Korrektur verletzt und den Taterfolg herbeiführt**. Allerdings sind diese Voraussetzungen schnell erfüllt: Ausreichend ist Eventualvorsatz. Die Kenntnis der in § 153 AO beschriebenen Merkmale reicht für den subjektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zumeist aus, hieraus ergibt sich regelmäßig auch bereits der



Eventualvorsatz hinsichtlich des Erfolgseintritts in der Form der Beibehaltung der Steuerverkürzung.

Die Kenntnis der aus § 153 AO folgenden Rechtspflicht ist nicht erforderlich. Denn der Irrtum über die entstandene Verpflichtung ist nach allgemeiner Auffassung nur ein Verbotsirrtum iSv. § 17 StGB. Er führt nur zur Straffreiheit, wenn er unvermeidbar war – was in der Praxis schwer vorstellbar ist.

Wichtig ist schließlich die **Beschränkung des Kreises der tauglichen Täter**, also der Personen, die mit dem Strafbarkeitsrisiko aus § 153 AO belastet sind. Die Pflicht entsteht im Unternehmen nur für die Personen, die entweder gesetzliche Vertreter (§ 34 AO, also Geschäftsführer, Vorstände etc.) oder Verfügungsbefugte im Sinne von § 35 AO sind (vgl. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO). Untergeordnete Mitarbeiter bis hin zu Prokuristen sind nicht zur Abgabe einer Korrekturanzeige verpflichtet, soweit sie nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des § 35 AO erfüllen. Gleiches gilt für externe Steuerberater.

3. Detailprobleme, insbesondere aus dem unternehmerischen Bereich

a. Vorhergehende unrichtige Sachverhaltsangaben

Die Anzeigepflicht entsteht nur, wenn zuvor eine **in tatsächlicher Hinsicht unzutreffende oder unvollständige Ursprungserklärung** abgegeben worden ist. Dies muss nicht notwendigerweise eine förmliche Steuererklärung gewesen sein, auch andere Ursprungserklärungen sind erfasst.¹⁴ Wichtig ist aber, dass **keine Anzeigepflicht besteht, wenn die Erklärung nur in rechtlicher Hinsicht unzutreffend war**. Zwar wird in der Literatur vereinzelt Abweichendes behauptet und die Ansicht vertreten, der Steuerpflichtige sei auch zur Korrektur verpflichtet, wenn er eine allein in rechtlicher Hinsicht fehlerhafte Steuererklärung abgegeben habe.¹⁵ Diese Ansicht beruht aber auf

¹⁴ Rätke in Klein, aaO, § 153 Rz. 2, mit Nachweisen zur Gegenauffassung.

¹⁵ Stöcker in Beermann/Gosch, AO, § 153 Rz. 11.



einer ungenauen Analyse. Sie verstößt gegen das Grundprinzip, wonach die steuerlichen Mitwirkungspflichten nur darauf ausgerichtet sein können, den Finanzbehörden die maßgeblichen Sachverhaltsinformationen zu vermitteln.¹⁶ Im Ergebnis besteht eine Korrekturverpflichtung nur dann, wenn zuvor unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht worden sind. Auf reine Rechtsfehler muss nicht hingewiesen werden.

In der Praxis sollte allerdings ein Unternehmen mit diesem Argument nur dann von der Korrekturanzeige absehen, wenn eindeutig ist, dass dem Finanzamt mit der Ursprungserklärung alle erforderlichen Sachverhaltsangaben offengelegt wurden. Denn nur in einem solchen Fall besteht nach der **maßgeblichen Rechtsprechung des BGH** Sicherheit darüber, dass die unzutreffende rechtliche Würdigung nicht zu unzutreffenden Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des steuerlichen Verfahrensrechts geführt hat.¹⁷

Hat das **Finanzamt selbst bei der Veranlagung einen Fehler begangen**, besteht unzweifelhaft keine Anzeigepflicht. Denn wenn der Steuerpflichtige seine gesetzlichen Erklärungspflichten erfüllt hat, darf er eine für ihn günstige, aber fehlerhafte Veranlagung ruhig entgegennehmen, ohne das Finanzamt auf den Fehler hinweisen zu müssen.¹⁸ Dies gilt auch, wenn ein Unternehmen das Finanzamt von einer falschen, aber für sich günstigen Rechtsansicht überzeugen konnte.

¹⁶ Wie hier deshalb *Seer* in *Tipke/Kruse*, aaO, § 153 AO Rz. 8.

¹⁷ BGH vom 10.11.1999 - 5 StR 221/99, *wistra* 2000, 137, 139 f.

¹⁸ BFH vom 4.12.2012 - VIII R 50/10, *DStR* 2013, 703 (Rz. 33 ff.); *Seer* in *Tipke/Kruse*, aaO, § 153 AO Rz. 10, mwN zur Rechtsprechung; *Möller*, Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung, 1996, 126.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Nach einheitlicher Auffassung besteht keine Pflicht zur Anzeige gemäß § 153 AO in dem Fall einer aufgrund **geänderter Rechtsprechung** unrichtig gewordenen Erklärung.¹⁹ Dies folgt schon daraus, dass es in diesem Fall an unrichtigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in der Ursprungserklärung fehlt. In dieser Situation hat der Steuerpflichtige mit seiner Erklärung keine Ursache für den Berichtigungsbedarf gesetzt, was erforderlich wäre, um ihn zur Korrektur zu verpflichten.²⁰ Im Übrigen hat die Behörde die geänderte Rechtsprechung auch von Amts wegen zu berücksichtigen. Gleiches gilt im Fall einer **(rückwirkenden) Gesetzesänderung** oder wenn die Finanzverwaltung ihre in den Richtlinien etc. veröffentlichte Rechtsauffassung ändert. Eine Pflicht zur Anzeige und Berichtigung besteht in diesen Fällen nicht.

Nach der zutreffenden Auffassung in der Literatur²¹ und der veröffentlichten Rechtsprechung der Finanzgerichte²² besteht auch keine Pflicht zur Abgabe einer Korrekturanzeige, wenn sich aus der **zwischenzeitlichen Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden** eine Abweichung zu der abgegebenen Ursprungserklärung ergibt. Erstmalige oder geänderte Feststellungen nach dem AStG, einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen für nachgelagerte Personengesellschaften oder

¹⁹ Vgl. nur FG Berlin vom 11.3.1998 - 6 K 6305/93, EFG 1998, 1166, 1170; *Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO, § 153 Rz. 9 (März 2007); *Leopold* in Leopold/Madle/Rader, AO, § 153 Rz. 5 (Oktober 2011); *Trame* in Pump/Lohmeyer, AO, § 153 Rz. 30 (Juni 2002).

²⁰ BFH vom 4.12.2012 - VIII R 50/10, DStR 2013, 703 (Tz. 35) unter Hinweis auf BFH vom 5.10.1966 - VI 328/65, BStBl. III 1967, 231 und *Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO, § 153 AO Rz. 8 f. (März 2007).

²¹ *Seer* in Tipke/Kruse, aaO, § 153 AO Rz. 15 (Juni 2012).

²² FG München vom 10.6.2011 - 8 K 1016/08, EFG 2011, 2123; nachfolgend BFH vom 23.7.2013 - VIII R 32/11, DStR 2013, 1999 (die Revisionsentscheidung des BFH hat das Urteil des Finanzgerichts in dem hier maßgeblichen Punkt bestehen lassen, vgl. BFH, aaO, Tz. 19, die Revision des Finanzamts war aus anderen Gründen erfolgreich).

Feststellungen gemäß § 14 Abs. 5 KStG nF für Organgesellschaften lösen keine Korrekturpflicht aus.²³

b. Sicheres Wissen als pflichtauslösender Kenntnisgrad?

Werden die Organe im Unternehmen auf möglichen Korrekturbedarf aufmerksam, müssen vielfach zunächst Mitarbeiter oder Berater zur Aufklärung eingesetzt werden. Die **Aufarbeitung komplexer Sachverhalte** kann sich über Wochen hinziehen. Das legitime Unternehmensinteresse wird häufig dahin gehen, Informationen erst nach außen zu geben, wenn intern Klarheit über die begangenen Fehler und die betragsmäßigen Konsequenzen besteht. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ab welchem Punkt nachträgliche Kenntnis im Sinne des pflichtauslösenden Tatbestands vorliegt.

Sicher ist: Der bloße **Verdacht** von Fehlern oder Unregelmäßigkeiten **löst noch keine Anzeigepflicht aus**. Das Gesetz spricht von „Kenntnis“. Für den Grad der Kenntnis, ab dem eine Pflicht zur Berichtigung besteht, könnten strafrechtliche Grundsätze herangezogen werden. Würde man davon ausgehen, dass Eventualvorsatz iSv. § 15 StGB ausreichend ist, so müsste der Steuerpflichtige korrigieren, sobald er einen Fehler nur konkret für möglich hält.²⁴ Dies wäre ein recht strenger Maßstab. Die Rechtsprechung vertritt eine andere Auffassung. Der 1. Strafsenat des BGH hat klar entschieden, dass die nachträgliche Kenntnis in § 153 Abs. 1 AO mit der **Erlangung sicheren Wissens** gleichzusetzen ist.²⁵ Die Finanzverwaltung und die herrschende Ansicht haben sich dem angeschlossen.²⁶

²³ So auch FG München vom 10.6.2011 - 8 K 1016/08, EFG 2011, 2123.

²⁴ So im Ergebnis auch FG München vom 6.9.2006 - 1 K 55/06, DStRE 2007, 1054 (1056).

²⁵ BGH vom 17.3.2009 - 1 StR 479/08, wistra 2009, 312; aus dem Erfordernis sicheren Wissens leitet der BGH ab, dass eine Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 AO auch dann in Betracht kommt, wenn der Täter zunächst mit Eventualvorsatz unrichtige Angaben macht und später sichere Kenntnis von der Unrichtigkeit seiner Tatsachenangaben erlangt; kritisch hierzu *Wulf*, PStR 2009, 190.

²⁶ E-AEAO zu § 153 Tz. 2.3; *Rätke* in Klein, aaO, § 153 Rz. 9.



Schwer zu bestimmen ist, welche Zeit den Verantwortlichen nach Bekanntwerden eines Sachverhalts verbleibt, bis die Korrekturanzeige beim Finanzamt eingegangen sein muss. In der Praxis wird dieses Problem dadurch entschärft, dass nach herrschender Auffassung die Pflicht erst im Zeitpunkt der Erlangung sicherer Kenntnis entsteht. Denn dies bedeutet zugleich, dass bei unklaren Sachverhalten **in der Ermittlungsphase noch keine Verpflichtung zur Anzeige** gegenüber dem Finanzamt besteht. Die Aufklärung des Sachverhalts kann prinzipiell abgewartet werden.

c. Maßstab der „unverzüglichen“ Korrektur und Rechtsfolgen von verspäteten Anzeigen

Liegen gesicherte Erkenntnisse vor, so verlangt das Gesetz „unverzügliches“ Handeln. Unverzüglich bedeutet hier wie allgemein **„ohne schuldhaftes Zögern“**. Die angemessene Frist bemisst sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Diese Vorgaben näher zu konkretisieren bereitet erhebliche Probleme.²⁷ Fraglich ist, ob dem Steuerpflichtigen eine gewisse **„Mindestreaktionszeit“** zuzubilligen ist, also eine Zeitspanne, die dem Betroffenen jedenfalls zusteht, bevor sein Verhalten die Grenze zur Pflichtwidrigkeit überschreitet. Die Abgabenordnung selbst geht hinsichtlich der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand davon aus, dass noch fristgerecht handelt, wer **innerhalb eines Monats** nach Wegfall des Hindernisses die versäumte Handlung nachholt. UE sollte dies als Parallele herangezogen werden, um überhaupt einen Anhaltspunkt zu gewinnen, so dass noch pflichtgemäß handelt, wer die Korrekturanzeige spätestens einen Monat nach Erlangung sicherer Kenntnis beim Finanzamt einreicht.

Unabhängig hiervon führt die verspätete Korrekturanzeige jedenfalls nicht unmittelbar zur Strafbarkeit. Bei genauer Betrachtung verbleibt ein gewisser „Puffer“: Denn zögert der Steuerpflichtige zu lange, so stellt die verspätete Anzeige zunächst einen **Rücktritt vom**

²⁷ Zum Versuch einer weiteren Präzisierung vgl. *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467.



Versuch (§ 24 StGB) dar. Erst wenn der Zeitpunkt verstrichen ist, zu dem bei hypothetisch ordnungsgemäßem Verhalten ein korrigierter Steuerbescheid ergangen wäre, schlägt der Versuch in Vollendung um. Erfolgt die Anzeige nach diesem Zeitpunkt, kann sie immer noch sanktionsbefreiend wirken, soweit sie inhaltlich die Voraussetzungen einer Selbstanzeige im Sinne von § 371 AO erfüllt.

Schon aus diesem Grunde sollte die Erklärung möglichst **„selbstanzeigetauglich“** **ausgestaltet sein**. Dh. man sollte sich in Zweifelsfällen gerade nicht auf die schlichte Anzeige der Unrichtigkeit beschränken (obwohl dies nach § 153 AO eigentlich ausreichend wäre), sondern die Erklärung unmittelbar als „Materiallieferung“ mit veranlagungsfähigen Zahlen ausgestalten, um sich für den Notfall auch auf § 371 AO berufen zu können.

d. Veranlagungsfinanzamt als Adressat der Korrekturanzeige

Die Anzeige muss nach der gesetzlichen Systematik gegenüber dem für die jeweilige Erklärung **zuständigen Veranlagungsfinanzamt** abgegeben werden.²⁸

Streitig ist, was hieraus für den Umgang mit neuen Erkenntnissen **innerhalb einer anhängigen Betriebsprüfung** folgt. Teilweise wird vertreten, dass eine Anzeigepflicht nicht besteht, soweit der Betriebsprüfer im Rahmen seiner Prüfungshandlungen einen Fehler in den abgegebenen Steuererklärungen des Prüfungszeitraums erkennt und den Steuerpflichtigen hierüber informiert.²⁹ Andere gehen prinzipiell vom Bestehen einer Anzeigepflicht aus, soweit der Erklärende aufgrund des Hinweises des Prüfers vom Vorliegen eines Fehlers überzeugt ist. Allerdings dürfe der Steuerpflichtige regelmäßig darauf vertrauen, dass der Prüfer das Veranlagungsfinanzamt eigenständig informiert, so dass das Unterlassen der Anzeige nicht sanktionswürdig sei.³⁰

²⁸ Einheitliche Auffassung, vgl. nur BFH vom 28.2.2008 - VI R 62/06, BStBl. II 2008, 595.

²⁹ So insbesondere *Seer* in *Tipke/Kruse*, aaO, § 153 AO Rz. 12 (Juni 2012).

³⁰ *Dumke* in *Schwarz*, AO, § 153 Rz. 15 (Mai 2012); in diesem Sinne auch *Stöcker* in *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 153 AO Rz. 17 (April 2000); ähnlich FG Münster vom 20.1.2009 - 1 K 1873/06 U, EFG 2009, Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe/

In der Tat erscheint es wenig sinnvoll, eine **Anzeige bei der Veranlagungsstelle** einzureichen, wenn der Sachverhalt Gegenstand der laufenden Außenprüfung ist und dem Prüfer zur Bearbeitung vorliegt. Die Veranlagungsstelle würde mit der Bearbeitung in aller Regel abwarten, bis die Außenprüfung abgeschlossen ist. Soweit nicht ein Ausnahmefall vorliegt, bei dem eine unmittelbare Reaktion des Veranlagungsfinanzamts zu erwarten wäre, erscheint es deshalb vertretbar, den **Korrekturbedarf zunächst nur mit dem Prüfer zu erörtern**.

e. Verhältnis von Korrekturanzeige und Selbstanzeige bei mehreren Beteiligten (§ 371 Abs. 4 AO)

In der Praxis kann die Konstellation eintreten, dass nebeneinander ein Beteiligter zur Abgabe einer Korrekturanzeige nach § 153 Abs. 1 AO verpflichtet ist, während parallel für einen anderen Beteiligten bereits eine Strafbarkeit nach § 370 AO eingetreten ist, so dass für ihn eine Selbstanzeige nach § 371 AO erforderlich wäre.

Beispiel: A, B und C bilden im Jahr 2016 die Geschäftsführung der S-GmbH. A ist bereits seit langen Jahren im Amt. Für das Jahr 2012 ist von ihm vorsätzlich eine falsche Steuererklärung abgegeben worden, in der nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht wurden. B hat im Jahr 2014 sein Amt angetreten, die unrichtige Erklärung und den daraufhin ergangenen zu niedrigen Bescheid für 2012 erkannt und gleichwohl nichts unternommen. C wird in 2016 zum Geschäftsführer ernannt und erkennt jetzt die Gesamtsituation.

982: Zwar sei ein Unternehmer nach der einvernehmlichen Feststellung von Erklärungsfehlern in der Schlussbesprechung einer laufenden Betriebsprüfung zur Abgabe einer Berichtigungserklärung gegenüber dem Finanzamt verpflichtet. Ein darauf aufbauender Haftungsbescheid gegen den Geschäftsführer sei aber in besonderem Maße begründungsbedürftig, denn der Geschäftsführer habe von einer zeitnahen Information des Finanzamts durch die Betriebsprüfung ausgehen dürfen; im Ergebnis wurde die Sache zur erneuten Ermessensausübung an das Finanzamt zurückverwiesen.



Befolgt C die Verpflichtung aus § 153 AO, so bringt er seine Geschäftsführungskollegen A und B in die Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung. Um diesen Konflikt zu lösen hat der Gesetzgeber in § 371 Abs. 4 AO eine Sonderregelung getroffen. Danach tritt ein besonderes **Strafverfolgungshindernis zugunsten der anderen Beteiligten** ein, wenn C seiner Pflicht zur Abgabe einer Korrekturanzeige nachkommt. Diese „strafhindernde Drittanzeige“ ist erst dann gesperrt, wenn ein Strafverfahren eingeleitet wurde; sie kann also auch in der laufenden Betriebsprüfung noch abgegeben werden. Dem Gesetzwortlaut nach tritt das Strafverfolgungshindernis zudem unabhängig von der Größenordnung ein. § 398 a AO ist nicht anwendbar.

Die **Reichweite diese Sondervorschrift ist höchst streitig**. Eine Auffassung will nur denjenigen begünstigen, der vorhergehend seine Pflicht aus § 153 Abs. 1 AO verletzt hat (im Beispiel also den B)³¹, während die Gegenauffassung auch denjenigen begünstigen will, der die falsche Ursprungserklärung abgegeben hat (im Beispiel also den A).³² Die enge Auffassung ist erkennbar von der Sorge motiviert, der Steuerpflichtige könne die Vorschrift als „**Gestaltungsmittel**“ nutzen und einen neuen Geschäftsführer ernennen, um gesetzlichen Sperrgründen aus § 371 Abs. 2 AO zu entgehen. Sie lässt allerdings die Vorschrift weitgehend leer laufen, was dem Gesetzeszweck widerspricht.³³ Richtig ist die zweite Gesetzesauslegung. Wer sich auf sie beruft, wird sich aber auf eine Diskussion mit den Strafverfolgungsbehörden einstellen müssen.

³¹ OLG Stuttgart vom 31.1.1996 - Ws 1/96, wistra 1996, 190; *Jäger* in Klein, aaO, § 371 Rz. 112 mwN.

³² LG Bremen vom 26.6.1998 - 42 Qs 84 b DS, wistra 1998, 317; *Joecks* in Joecks/Jäger/Randt, aaO, § 371 Rz. 410-412 mwN.

³³ Ausführlich dazu *Wulf/Frank*, Stbg 2013, 507 ff.



II. Praxiswissen zur Selbstanzeige (§ 371 AO)

1. Formerfordernisse im Allgemeinen

Das Gesetz schreibt für die Selbstanzeige **keine Form** vor. Sie kann schriftlich oder mündlich erstattet werden. Um späteren Streit um die Frage auszuschließen, ob, wann und mit welchem Inhalt eine Selbstanzeige erstattet wurde, sollte die Selbstanzeige aber stets **schriftlich** erfolgen. Um einen Zugangsnachweis zu erhalten, ist eine Versendung (vorab) per **Telefax** ratsam.

Die Selbstanzeige muss **nicht den Begriff „Selbstanzeige“ beinhalten**. Es ist auch nicht erforderlich, dass sich der Anzeigende einer Hinterziehung beziehtigt. Er kann und sollte sich auf die reine Nacherklärung der relevanten Zahlen beschränken.

2. Adressat

Die Selbstanzeige ist **„gegenüber der Finanzbehörde“** zu erstatten. Gemessen an der Legaldefinition des § 6 Abs. 2 AO könnte die Selbstanzeige bei jeder der dort genannten Behörden abgegeben werden.³⁴

Ungeachtet dessen sollte der Berater Wert darauf legen, das jeweils **örtlich und sachlich zuständige Finanzamt** zu ermitteln und die Nacherklärung dort einzureichen, um Verzögerungen oder Irrtümer bei der nach § 111 Abs. 1 AO gebotenen Weiterleitung innerhalb der Finanzverwaltung zu vermeiden und möglichst zügig einen konkreten Ansprechpartner für das Verfahren zu erhalten.

Sind **mehrere Finanzämter** für einen Hinterziehungskomplex zuständig (ESt bei dem Finanzamt A, ErbSt bei dem Finanzamt B), kann die gesamte Selbstanzeige bei einem Finanzamt abgegeben werden. Dennoch empfiehlt es sich auch in solchen Fällen, das

³⁴ So auch JÄGER in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 34.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

andere Finanzamt durch Weiterleitung einer Kopie des Selbstanzeigeschreibens ebenfalls zu informieren. Ist für mehrere Personen eine Selbstanzeige abzugeben (zB Ehegatte, Mitgesellschafter, GmbH und Gesellschafter bei einer Hinterziehung durch vGA), sollte die Selbstanzeige bei jedem der zuständigen Finanzämter abgegeben werden. Hier ist besondere Sorgfalt darauf zu verwenden, dass die Anzeigen zeitgleich eingehen.

Dringend abzuraten ist von der Abgabe einer **Selbstanzeige gegenüber der Staatsanwaltschaft**. Zwar ist auch diese als Behörde zur Weitergabe an das zuständige Finanzamt verpflichtet. Höchststrichterlich ist aber nicht geklärt, ob dies ausreicht, oder ob nicht zeitlich vor der Weiterleitung bereits mit Eingang bei der Staatsanwaltschaft der Sperrgrund der Tat-entdeckung eintritt, da die Staatsanwaltschaft gerade keine Finanzbehörde iSd. § 371 Abs. 1 AO ist.

3. Der notwendige Inhalt der „Berichtigung“

a. Für eine Veranlagung ausreichende „Materiallieferung“

Nach § 371 Abs. 1 AO müssen nur **„die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt“** werden.

Die inhaltlichen Anforderungen an eine selbstanzeigetaugliche Mitteilung gegenüber den Finanzbehörden haben sich durch die Neuregelung zum 1.1.2015 nicht verändert. Maßstab für den Umfang und den Inhalt ist nach wie vor die ordnungsgemäße Erklärung. Das Finanzamt muss aufgrund der Selbstanzeige in der Lage sein, die notwendigen Steuerfolgen zu ziehen und die Steuerbescheide zu verfügen (sog. **„Materiallieferung“**). Hinreichend ist, wenn das Finanzamt ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt aufklären und die Steuern berechnen kann. Eine gewisse eigene Auswertungstätigkeit wird dem Finanzamt also durchaus zugemutet. Die rechtliche Beurteilung der nachgemeldeten Tatsachen obliegt dem Finanzamt.



Die **Übersendung von ausgefüllten Erklärungsvordrucken** kann strafrechtlich nicht verlangt werden.

In Ausnahmesituationen kann die Überlassung der Buchführung mit der Bezeichnung des strafbezogenen Bereichs ausreichend sein, ohne dass der Steuerpflichtige die relevanten Zahlen selbst zusammenstellt.³⁵

Die Selbstanzeige sollte **so formuliert** sein, **dass das Finanzamt sofort Steuerbescheide fertigen kann**. Auf Zahlenangaben darf daher nicht verzichtet werden.

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die bisher erklärten Zahlen zutreffend und nur die bisherige Qualifikation bzw. Zuordnung unrichtig war. Hier kann man sich auf die **Korrektur der Qualifikation** bzw. Zuordnung beschränken.

b. Schätzungen und die Selbstanzeige „in Stufen“

Häufig können die konkreten Zahlen nicht in der erforderlichen Zeit beschafft werden. In einem solchen Fall bietet sich die Selbstanzeige in Stufen³⁶ an:

- Dem Finanzamt werden **im ersten Schritt geschätzte Zahlen** mitgeteilt.
- **Im zweiten Schritt** erfolgt dann die **Konkretisierung**, ggf. anhand beigefügter Bankunterlagen, Auswertungen der Buchhaltung etc. Es kann auch darum gebeten werden, die endgültigen Beträge im Rahmen einer angekündigten Betriebsprüfung zusammen mit dem Finanzamt abzustimmen.

³⁵ BGH vom 16.6.2005 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723 unter Hinweis auf BGH vom 5.5.2004 5 StR 548/03, wistra 2004, 309.

³⁶ Beachte: Der Begriff wird nicht einheitlich verwendet und mitunter für die unwirksame Ankündigung einer Selbstanzeige dem Grunde nach verwendet; vgl. zB JÄGER in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 22.



Eine solche Selbstanzeige in Stufen wird in der Praxis als ausreichend angesehen. Der 1. Strafsenat des BGH hat die beschriebene Vorgehensweise in seiner Leitentscheidung zur Verschärfung des Selbstanzeigerechts vom 20.5.2010 ausdrücklich als wirksam anerkannt.³⁷ Wichtig ist die **Abgrenzung zur schädlichen „Ankündigung“ einer Selbstanzeige**. Die Mitteilung gegenüber dem Finanzamt, dass bestimmte Angaben dem Grunde nach unzutreffend waren und dass die konkreten Zahlen nachgereicht werden, genügt den Anforderungen des § 371 AO nicht. Es müssen immer - wenn auch geschätzte - Zahlen mitgeteilt werden, die den einzelnen Steuerarten konkret zugeordnet werden.

Es empfiehlt sich, die Schätzung ausdrücklich als solche zu bezeichnen. Die Schätzungen müssen **begründbar** sein. Die Schätzungsgrundlagen können, müssen aber nicht, in die Selbstanzeige aufgenommen werden.

Um die Wirkung der Selbstanzeige abzusichern, sollte der Steuerpflichtige zu seinen Lasten **eher zu hoch als zu niedrig** schätzen. Unter strafrechtlichen Gesichtspunkten muss allerdings nicht so hoch geschätzt werden wie unter steuerrechtlichen. Die Schätzung muss also die mögliche Bandbreite nicht vollständig zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausnutzen, auch wenn dies steuerlich bei Verletzung der Mitwirkungspflichten zulässig wäre.

Ist eine **genaue Ermittlung** der nachzuerklärenden Beträge auch innerhalb einer angemessenen Frist nicht möglich, bleibt die Selbstanzeige letztlich mit geschätzten Zahlen wirksam.

Die Angabe zu hoher Beträge zum Zweck einer möglichst sicheren Straffreiheit führt nicht dazu, dass man an diese Zahlen auch steuerlich gebunden ist. Der Steuerpflichtige kann gegen die Steuerbescheide, die die Selbstanzeige auswerten, **Einspruch einlegen**. Sogar

³⁷ BGH vom 20.5.2010 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.



ein **Antrag auf Aussetzung der Vollziehung** ist möglich. Hat das Finanzamt eine strafrechtliche Nachzahlungspflicht gesetzt, sollte allerdings besser zunächst vorläufig gezahlt und dann der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung gestellt werden.³⁸

Gestritten werden kann sowohl um die Höhe der nacherklärten Beträge als auch um die rechtliche Qualifikation. In der Argumentation ist allerdings eine gewisse Vorsicht geboten: Die Darstellung darf nicht darauf hinauslaufen, nachträglich einen abweichenden Sachverhalt zu präsentieren, denn dies könnte als ein schädlicher **„Widerruf der Selbstanzeige“** gewertet werden.³⁹ Auch darf nicht übersehen werden, dass man in der Praxis von dem selbst genannten Schätzungsniveau ohne Belege nur in Ausnahmefällen wieder herunterkommt.

4. Vollständigkeitsgebot (§ 371 Abs. 1 AO)

Strafbefreiung im Sinne des § 371 Abs. 1 AO tritt ein, wenn für alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden.

Während nach altem Recht – auch im Sinne der Rechtsprechung des 1. Strafsenats – noch auf die einzelne Tat im materiellen Sinne und damit notwendigerweise auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abzustellen war, um die Vollständigkeit zu prüfen, besteht seit der Änderung des § 371 Abs. 1 AO im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes nach der eindeutigen gesetzgeberischen Entscheidung das Erfordernis einer vollständigen **zeitraumübergreifenden Nacherklärung** hinsichtlich der jeweiligen **Steuerart („Berichtigungsverbund“)**.

Eine sog. **Teilselbstanzeige** war nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz eigentlich nicht mehr möglich. Ab dem 1.1.2015 hat der Gesetzgeber diese Vorgabe allerdings

³⁸ Dies ist gemäß BFH vom 22.1.1992 I B 77/91, BStBl. II 1992, 618, 621 zulässig.

³⁹ Hierzu Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 32.

abgeschwächt und die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Lohnsteueranmeldungen von dem strikten Vollständigkeitsgebot ausgenommen (§ 371 Abs. 2 a AO nF).⁴⁰

In zeitlicher Hinsicht stellt § 371 AO für den Berichtigungszeitraum seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz auf die Verjährung ab. Aus der damaligen Gesetzesbegründung ergibt sich eindeutig, dass insoweit die **strafrechtliche Verfolgungsverjährung** gemeint war.⁴¹ Seit dem 1.1.2015 sind diese zeitlichen Vorgaben erweitert. Das Erfordernis der Korrektur aller unverjährten Steuerstraftaten bleibt bestehen, zusätzlich müssen nun Angaben „**mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen**“.

Der Wortlaut des Gesetzes lässt eine hinreichend sichere Bestimmung des 10-Jahres-Zeitraums allerdings nicht zu. Soweit ersichtlich werden bisher drei Auffassungen vertreten:

- Der Mindestberichtigungszeitraum umfasst lediglich jene *Steuerstraftaten* einer Steuerart, *die sich auf die letzten zehn* dem Jahr der Abgabe der Selbstanzeige vorausgehenden abgeschlossenen *Kalenderjahre beziehen* (restriktive Auffassung).⁴²
- Der Mindestberichtigungszeitraum umfasst alle *Steuerstraftaten* einer Steuerart, *die innerhalb der letzten zehn* dem Jahr der Abgabe der Selbstanzeige vorausgehenden abgeschlossenen *Kalenderjahre begangen wurden* (vermittelnde Auffassung).⁴³
- Der Mindestberichtigungszeitraum umfasst alle *Steuerstraftaten* einer Steuerart, *die innerhalb der letzten zehn* dem Jahr der Abgabe der

⁴⁰ Eine weitere Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot ergibt sich wohl für Selbstanzeigen, die parallel zu einer laufenden Betriebsprüfung abgegeben werden, zu den Einzelheiten siehe Abschnitt C.

⁴¹ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/5067 (neu), 21.

⁴² SCHWARTZ, PStR 2015, 37, 39.

⁴³ GEUENICH, NWB 2015, 29, 31; BENEKE, BB 2015, 407; BEYER, NWB 2015, 769, 772.



Selbstanzeige vorausgehenden abgeschlossenen *Kalenderjahre beendet* wurden (extensive Auffassung).⁴⁴

Die Praxis wird sich damit behelfen, im Zweifel **lieber „ein Jahr zu viel“** zu erklären und vorsorglich denkbar weit zurückzugehen.

Neben der Frage, wie weit die Nacherklärung in die Vergangenheit reichen muss, sollte das Problem der aktuellen Erklärungsfristen berücksichtigt werden:

***Beispiel:** Steuerberater S bereitet für seinen Mandanten M die Abgabe einer Selbstanzeige für ein verschwiegenes Auslandskonto im Januar 2015 vor. Er berücksichtigt die Jahre 2003 bis 2012, für die bereits (unrichtige) Einkommensteuerbescheide vorliegen. Parallel hierzu arbeitet er gegenwärtig an der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013, die überfällig ist, da nach dem 31.12.2014 kein Antrag auf weitergehende Fristverlängerung gestellt wurde.*

In einem solchen Fall sollte vorsorglich die Selbstanzeige für die Jahre 2003 bis 2012 zeitgleich mit der vollständigen Einkommensteuererklärung für 2013 eingereicht werden, da bei strenger Betrachtung auch für die Einkommensteuer 2013 aufgrund des Fristablaufs zur Erklärungsabgabe bereits der **Vorwurf einer (versuchten) Steuerhinterziehung** erhoben werden könnte. Ob solche Versuchstaten in den Berichtigungsverband einzubeziehen sind oder isoliert hiervon ein Rücktritt nach § 24 StGB erfolgen kann, ist nicht geklärt.

Obacht ist auch in dem banal erscheinenden Fall geboten, dass der Mandant den Berater mit der **Nachholung von Erklärungen** beauftragt, die von dem Mandanten über mehrere Jahre (genauer: Veranlagungszeiträume) hinweg verschleppt worden sind: Reicht der Berater entsprechend dem Arbeitsfortschritt diese nach und nach beim Finanzamt ein (bspw. 2010 im Mai, 2011 im Juni und 2012 im August 2014), so stellt dies

⁴⁴ HABAMMER/PFLAUM, DStR 2014, 2267, 2268.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

nach Auffassung der Finanzverwaltung einen Verstoß gegen das Vollständigkeitsgebot dar, der zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen soll.

Sind Umsatzsteuererklärungen nachzureichen, so war bislang daran zu denken, auch die laufenden und noch **offenen Voranmeldungen** mit einzureichen. Diese Falle ist durch die Neuregelung zum 1.1.2015 allerdings entschärft worden (vgl. § 371 Abs. 2a AO).

Der **Begriff der Steuerart** ist gesetzlich nicht definiert. In der Begründung zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wird angeführt, dass bspw. alle strafrechtlich noch nicht verjährten „Einkommensteuerhinterziehungen“ angegeben werden müssen. Sicher ist damit zunächst, dass alle Fehler mit Auswirkung auf die Einkommensteuer berichtigt werden müssen, unabhängig von der Einkunftsart und der Frage, ob es sich um identische, gleichgelagerte (wie bspw. zwei unterschiedliche Auslandskonten) oder völlig unterschiedliche Sachkomplexe handelt (bspw. Zinseinnahmen und überhöhte Sonderausgaben oder etwa eine parallel zu verschwiegenen Einnahmen zu Unrecht in Anspruch genommene Zusammenveranlagung getrennt lebender Ehegatten).

Unklar ist, welche Fälle darüber hinaus als **Steuerstraftat „einer Steuerart“** anzusehen sind:

***Beispiel 1:** Der A will eine Selbstanzeige wegen der bislang verschwiegenen Kapitaleinkünfte eines Auslandskontos abgeben. Er berichtet seinem Steuerberater, dass er darüber hinaus auch in den Betriebskostenabrechnungen eines VuV-Objekts überhöhte Werbungskosten berücksichtigt hat und dass er eine Haushaltshilfe für monatlich € 500,-- beschäftigt, die bei den Finanz- und Sozialbehörden nicht angemeldet ist.*

Die neue Fassung des Gesetzes lässt offen, ob sich das Kriterium der „Steuerart“ nur auf die begangenen Steuerhinterziehungen des konkreten Steuerpflichtigen bezieht oder ob ggf. auch die Beteiligung an „gleichartigen“ **Steuerhinterziehungen verschiedener Steuerpflichtiger** einzubeziehen ist. Aus der Gesetzgebungsgeschichte lässt sich hierzu nichts entnehmen. Dort wurde stets nur das Problem der Nacherklärung ausländischer

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe/



Kapitaleinkünfte diskutiert. Die aus der Beteiligung verschiedener Personen entstehenden Probleme hat der Gesetzgeber komplett übersehen. Der Regierungsentwurf aus September 2014 versäumt es ebenfalls, dies klarzustellen.

Unseres Erachtens ist es erforderlich, den Wortlaut einschränkend dahin gehend auszulegen, dass **nur die „Steuerart“ ein und desselben Steuerschuldners** einbezogen wird.⁴⁵ Bei dieser Lösung sind auch Abzugsteuerbeträge wie bspw. Lohnsteuern (als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer des Arbeitnehmers) von dem Vollständigkeitsmaßstab ausgenommen. Dagegen wird man nicht so weit gehen können, verfahrensrechtlich abgesonderte Ermittlungsbereiche der Bemessungsgrundlage (also bspw. die Hinzurechnungsbeträge nach dem AStG) von der nachzuerklärenden „Steuerart“ auszunehmen.

Bei **unbewusster Unvollständigkeit** der Selbstanzeige sind geringfügige Abweichungen unschädlich. Der 1. Strafsenat hat dies höchstrichterlich klargestellt. Die maßgebliche Entscheidung stammt vom 25.7.2011. Danach soll eine Abweichung von bis zu 5 % als unschädlich anzusehen sein, wobei es sich allerdings um eine unbeabsichtigte Abweichung handeln muss – bewusste Fehlbeträge dürften von der Rechtsprechung stets als Unwirksamkeitsgrund angesehen werden.⁴⁶

Die vom BGH genannte 5 %-Grenze ist wohl auf den Betrag der nachzuzahlenden Steuer zu beziehen. Unklar ist, ob sich die Größenordnung auf den Gesamtbetrag des „Berichtigungsverbands“ oder auf die einzelnen Verkürzungsbeträge pro Einzeltat bezieht. Dies ist praktisch von erheblicher Relevanz, insbesondere bei der Nacherklärung von Erträgen aus ausländischen Kapitalanlagen: Nur wenn man die **„5 %-Klausel“ auf den Gesamtzeitraum bezieht**, wäre eine abweichende zeitliche Zuordnung von Erträgen unschädlich und es wäre möglich, in Schätzungsfällen eine zu geringe Schätzung für das Jahr 01 mit der überhöhten Schätzung des Jahres 02 auszugleichen. Bezieht man die

⁴⁵ AA JÄGER in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 18 d.

⁴⁶ BGH vom 25.7.2011 1 StR 631/10, wistra 2011, 428.



Grenze hingegen auf die Einzeltat, wären die beschriebenen Fehler ggf. ausreichend, um zur Unwirksamkeit zu führen.

5. Ausnahmen vom Vollständigkeitsbot für Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 371 Abs. 2 a AO)

Besondere Probleme stellten sich nach Einführung des Vollständigkeitsgebots bei den Anmeldungsteuern.

Formal betrachtet erfüllt die **verspätete Abgabe einer Steueranmeldung** den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Ebenso liegt der objektive Tatbestand vor, wenn eine abgegebene Steueranmeldung später korrigiert wird und die Korrektur zu einer höheren Festsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) als die Erstanmeldung führt. Der subjektive Tatbestand ist in beiden Fällen bereits dann erfüllt, wenn der Erklärende die Frist zur Abgabe der Steueranmeldung kennt bzw. wenn er es konkret für möglich hält, dass die eingereichte Anmeldung späterer Korrektur bedarf.

Gerade bei den Umsatzsteuervoranmeldungen oder auch bei der Lohnsteuer sind die dargestellten Konstellationen an der Tagesordnung. Bis zur Änderung des § 371 Abs. 1 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz blieb dies strafrechtlich nur deshalb irrelevant, weil die **nachgereichten Erklärungen** ohne Weiteres als „**Selbstanzeigen**“ iSd. § 371 AO angesehen werden konnten. Eine weitergehende Tätigkeit der Finanzbehörden war nicht veranlasst.

Nach der zum 3.5.2011 in Kraft getretenen Gesetzeslage bestanden dagegen für Unternehmen erhebliche Probleme, denn die nachgereichte Erklärung musste jetzt dem **Vollständigkeitsgebot** genügen. Zudem wäre sie ab einem Nachzahlungsbetrag von € 50.000,-- eigentlich nicht mehr strafbefreiend (vgl. **§ 398 a AO** idF des SchwarzGeldBekG).



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Die Finanzverwaltung hatte versucht, dieses Problem durch eine Verwaltungsanweisung zu lösen (vgl. **Nr. 132 Abs. 2 AStBV (St) 2013** in der Fassung vom 30.10.2012). Bei der Umsatz- und Lohnsteuer sollten *„berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die BuStra weiterzuleiten“ sein.* Durch diese Verfahrensanweisung wurde sichergestellt, dass in den betreffenden Fällen keine Strafverfahren eingeleitet wurden – obwohl dies nach dem Legalitätsprinzip eigentlich hätte geschehen müssen!

Diesen unhaltbaren Zustand hat der Gesetzgeber zum 1.1.2015 beseitigt. Er führt – beschränkt auf den Bereich der **Umsatzsteuervoranmeldungen** und der **Lohnsteueranmeldungen** – die **Teilselbstanzeige** wieder ein.

§ 371 Abs. 2 a AO lautet:

„Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Absatz 2 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine nicht rechtzeitig erfolgte Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.“

Die stufenweise Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen führt damit wieder zur (stufenweisen) Strafbefreiung.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Die Strafbefreiung kann insoweit unabhängig von der Höhe des Verkürzungsbetrags eintreten. Denn die in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO geregelte **Beschränkung auf Taten bis zu € 25.000,-** gilt ausdrücklich nicht (vgl. § 371 Abs. 2 a Satz 1 AO).

§ 371 Abs. 2 a Satz 2 AO stellt klarstellend sicher, dass die erste Korrektur einer Voranmeldung auch **nicht als „Tatentdeckung“** gewertet werden kann, um die zweite Korrektur für unwirksam zu erklären. Dem Gesetz nach bleibt es der Behörde aber wohl unbenommen, im Einzelfall nach der ersten Korrektur das Strafverfahren einzuleiten und dies bekannt zu geben. Damit wäre der Weg zu einer weitergehenden Teilberichtigung dann gesperrt.

Satz 3 der Sonderregelung hält klarstellend fest, dass die auf das Jahr bezogenen Anmeldungen (dh. insbesondere die **Umsatzsteuerjahreerklärung**) nicht von der Sonderregelung erfasst werden.

***Beispiel:** Unternehmerin U gibt im Jahr 2015 nur geschätzte und im Ergebnis unvollständige Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Sie ist steuerlich nicht vertreten. Am 15.6.2016 reicht sie ihre Umsatzsteuerjahreerklärung für das Jahr 2015 ein, in der alle Umsätze zutreffend erfasst sind.*

6. Die Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO

Vor der Abgabe der Selbstanzeige **muss geprüft werden, ob eine der gesetzlichen Sperrren eingetreten ist**. Nach Inkrafttreten des AOÄndG sind innerhalb von § 371 Abs. 2 AO letztlich **acht verschiedene Sperrgründe** zu unterscheiden:

- (1) Die Bekanntgabe einer steuerlichen Prüfungsanordnung (Nr. 1 a);
- (2) die Einleitung und Bekanntgabe strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens (Nr. 1 b);
- (3) das Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (Nr. 1 c);



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

- (4) das Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung wegen einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit (Nr. 1 d);
- (5) das Erscheinen eines Amtsträgers zu einer steuerlichen Nachschau (Nr. 1 e);
- (6) Tatentdeckung (Nr. 2);
- (7) Einzeltaten mit einem Hinterziehungsvolumen von mehr als € 25.000,-- (Nr. 3);
- (8) das Vorliegen der Voraussetzungen eines Regelbeispiels aus dem Katalog des § 370 Abs. 3 AO (Nr. 4).

Für die Praxis ist zu beachten, dass einige der Sperrgründe die Selbstanzeige bereits dann insgesamt ausschließen, wenn der Sperrgrund nur für ein Jahr aus dem Berichtigungsverband eingetreten ist („**Infektionswirkung**“).

Abweichend von diesem Prinzip – welches durch das SchwarzGBekG im Jahr 2011 eingeführt worden ist – hat der Gesetzgeber jetzt für die **Sperre der Außenprüfung** (Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gemäß Abs. 2 Nr. 1a und Erscheinen des Prüfers gemäß Abs. 2 Nr. 1c) Erleichterungen geschaffen. Die Sperre gilt nur jeweils für die Veranlagungszeiträume und Steuerarten, für die eine Prüfungsanordnung vorliegt.

Eine entsprechende isolierte Sperrwirkung gilt auch für die „**materiellen Sperrgründe**“, dh. bei Überschreitung der Betragsgrenze von € 25.000,-- und bei Vorliegen eines der Regelbeispiele aus § 370 Abs. 3 AO.

7. Insbesondere: Sperre durch schriftliche Anordnung einer Außenprüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO)

a. Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

Die Regelung stellt auf die Bekanntgabe einer „Prüfungsanordnung nach § 196 AO“ ab und bedient sich damit der feststehenden Terminologie der Abgabenordnung. Mündliche



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

oder telefonische Ankündigungen entfalten keine Sperrwirkung, denn § 196 AO setzt ausdrücklich die **Schriftform** voraus.

Für den Zeitpunkt der Bekanntgabe gilt § 122 AO. Damit finden auch die gesetzlichen **Bekanntgabefiktionen** von § 122 Abs. 2 und Abs. 2 a AO Anwendung. Für die Neuregelung hat dies erhebliche Bedeutung.

***Beispiel:** Beim Steuerberater des A meldet sich telefonisch der Prüfer, um den Termin der für Mitte August vorgesehenen Betriebsprüfung 2007-2009 abzustimmen. Er bittet vorab um die Übersendung einer Daten-CD zur Vorbereitung der digitalen Außenprüfung iSv. § 147 Abs. 6 AO. Die Prüfungsanordnung wird nachfolgend per einfachem Brief am Mittwoch, den 13.7.2011, versandt. Sie geht am 14.7.2011 beim Steuerberater ein.*

In Fällen wie dem beschriebenen bleibt die Selbstanzeige auch zukünftig möglich, bis die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 AO eingetreten und die Prüfungsanordnung damit wirksam bekannt gegeben worden ist. Erst **am dritten Tag nach Aufgabe zur Post** kann die Anordnung wirksam werden. Dies ist steuerrechtlich uE eindeutig und knüpft an klare Rechtsprechung des BFH zum Merkmal der Bekanntgabe als Wirksamkeitsvoraussetzung der Prüfungsanordnung an.⁴⁷ Die Kritik von JÄGER⁴⁸ übersieht, dass es hier nicht um eine steuerliche Sachverhaltsfiktion geht, die strafrechtlich ggf. unbeachtlich sein könnte.

Die isolierte **Übersendung einer Daten-CD** bleibt ebenfalls unschädlich – sie führt den Sperrgrund des „Erscheinens“ des Prüfers nicht herbei.

⁴⁷ BFH vom 13.12.2000 X R 96/98, BStBl. II 2001, 274 - ggf. unter Einrechnung weiterer Tage, wenn der dritte Tag auf ein Wochenende oder einen gesetzlichen Feiertag fällt, vgl. nur BROCKMEYER in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 122 Rz. 52, mwN.

⁴⁸ JÄGER in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 39 b.



Erweist sich die **Prüfungsanordnung** bspw. wegen eines Mangels in der zutreffenden Bezeichnung des Inhaltsadressaten als **nichtig**, so dürfte die Sperrwirkung nicht eintreten – dies folgt aus der Verknüpfung mit den verfahrensrechtlichen Vorgaben der Abgabenordnung und entspricht der Linie der bisherigen Rechtsprechung des BGH.⁴⁹ Ob diese Rechtsfolge auch dann eintritt, wenn die **Prüfungsanordnung nur rechtswidrig** ist und im Einspruchsverfahren – nach Abgabe einer Selbstanzeige – aufgehoben wird, erscheint fraglich. Rechtliche Fehler allein ohne eine Aufhebung im Rechtsbehelfsverfahren dürften die Sperrwirkung jedenfalls nicht beeinträchtigen.⁵⁰

Für die laufende Steuerberatung birgt die Neuregelung einige Sprengkraft. Denn häufig erfährt der laufende Berater von seinem Mandanten bei der Vorbereitung auf eine Außenprüfung von möglichen „Problemen“ oder Unvollständigkeits der Buchführung. Bislang konnte er seinem Mandanten dann noch im Vorfeld der Prüfung zur Selbstanzeige raten, um mögliche Strafbarkeitsrisiken auszuräumen. Nach der Neuregelung geraten Mandant und Berater nun in eine **Zwangslage, sobald die Bekanntgabe wirksam erfolgt ist**: Der Mandant wird gezwungen, die fraglichen Sachverhalte zusätzlich zu verschleiern, um nicht in der Betriebsprüfung entdeckt zu werden, der Weg in die Legalität ist ihm verbaut.

Der Berater ist rechtlich nicht zu einer Anzeige des Mandanten verpflichtet, dies bleibt unverändert. Er muss aber gehörig aufpassen, im Gespräch mit dem Prüfer zu den fraglichen Sachverhaltskomplexen keine Angaben zu machen, die ihm später als unzutreffende Tatsachenangaben ausgelegt werden könnten. Denn unrichtige Tatsachenangaben des Beraters in dieser Situation können den Straftatbestand einer eigenen Steuerhinterziehung des Beraters begründen.⁵¹

⁴⁹ Vgl. BGH vom 16.6.2005 5 StR 118/05, wistra 2005, 381, 383.

⁵⁰ JÄGER in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 39 d.

⁵¹ RANSIEK in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rz. 108 ff. (Juni 2009).



b. Sachliche Reichweite der Sperrwirkung

Der **inhaltliche Umfang der Sperrwirkung** bestimmt sich bei einer Außenprüfung sachlich, zeitlich und persönlich nach der Prüfungsanordnung.⁵²

Die Prüfung der **Gewinnfeststellung bei einer Personengesellschaft** sperrt nach bisherigem Verständnis nicht die Abgabe einer Selbstanzeige hinsichtlich der sonstigen, nicht aus der Gewinnfeststellung stammenden Einkommensteuer der Gesellschafter.⁵³ Ob hieran nach der Neuformulierung des Gesetzes noch festzuhalten ist, ist leider etwas unklar. Denn nunmehr ist die Nacherklärung hinsichtlich aller zum „Berichtigungsverbund“ zählenden Taten einer Steuerart erforderlich.

Die Sperrwirkung wird gemäß § 371 Abs. 2 Satz 2 AO **beschränkt auf den „sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung“**. Für Veranlagungszeiträume, die nicht Gegenstand der Prüfungsanordnung sind, bleibt der Weg zur Strafbefreiung damit offen.

Dies hat große Bedeutung für die dauergeprüften Unternehmen. Denn für diese war nach der durch das SchwarzGBekG eingeführten Rechtslage bei Vorliegen eines Dauersachverhalts die Abgabe einer Selbstanzeige eigentlich unmöglich, da immer gerade irgendeine Außenprüfung anhängig war, die nach den Grundsätzen der „Infektionswirkung“ für alle anderen Veranlagungszeiträume der betreffenden Steuerart die Abgabe einer Nacherklärung insgesamt ausschloss.

Die Formulierung am Ende von § 371 Abs. 2 AO kann zudem so verstanden werden, dass die durch die Prüfungsanordnung gesperrten Jahre auch **nicht Gegenstand der**

⁵² So: BGH vom 15.1.1988 3 StR 465/87, wistra 1988, 151; JOECKS in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 149 ff.

⁵³ So: BGH vom 15.1.1988 3 StR 465/87, wistra 1988, 151, für die Gewinnfeststellung einer GmbH & Still; zum Problem JOECKS in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 154.

Nacherklärung selbst sein müssen. Systematisch erscheint dies durchaus sinnvoll, denn anderenfalls wäre die Selbstanzeige nur um den Preis der strafrechtlichen Selbstbelastung möglich. Die Passage lässt sich somit als eine weitere gesetzliche Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO lesen. Eindeutig ist das Gesetz in diesem Punkt aber leider nicht. Es verwundert daher auch nicht, dass das Finanzministerium NRW in seinem Erlass vom 26.1.2015 ebenfalls – wenn auch ohne nähere Begründung – zu dem Schluss kommt, dass der Grundsatz der Vollständigkeit einer Selbstanzeige trotz § 371 Abs. 2 Satz 2 AO zu beachten sei.⁵⁴

Wiederaufleben der Möglichkeit zur Selbstanzeige: Nach Abschluss der Prüfung lebt die Möglichkeit der Selbstanzeige wieder auf. Maßgebend für das Wiederaufleben ist bei einer steuerlichen Außenprüfung nach überwiegender Meinung die **Bekanntgabe des Berichtigungsbescheids** bzw. die Mitteilung gemäß § 202 Abs. 1 Satz 3 AO.⁵⁵ Wer ganz sicher gehen will, dass keine Diskussionen entstehen, wartet auch noch die Rechtskraft der bekannt gegebenen **Änderungsbescheide** ab.

C. Honorarfragen im Zusammenhang mit Steuerstrafverteidigung und Selbstanzeigeberatung

I. Vergütung der Selbstanzeigeberatung

Die Vergütung von Steuerberatern bei der Selbstanzeige richtet sich nach **§ 30 StBVV**.

⁵⁴ FinMin. NRW vom 26.1.2015 – S 0702-8f-VA1, DB 2015, 280; weitergehend hierzu TALASKA, DB 2015, 944.

⁵⁵ BGH vom 23.3.1994 5 StR 38/94, wistra 1994, 228; SCHAUF in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 160-161 (November 2010), mwN.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Hiernach erhält der Berater für die Tätigkeit im Verfahren der Selbstanzeige (§§ 371 und 378 Absatz 3 der Abgabenordnung), einschließlich der Ermittlung der Angaben **10/10 bis 30/10** einer vollen Gebühr nach Tabelle A.

Der Gegenstandswert richtet sich gemäß § 30 Abs. 2 StBVV nach der Summe der berechtigten, ergänzten und nachgeholtten Angaben, er beträgt jedoch mindestens € 8.000,--. Hierdurch wird klargestellt, dass der Gegenstandswert anhand der **steuerlichen Bemessungsgrundlage** (zB Höhe der Einkünfte) zu berechnen ist.

Gemäß § 10 Abs. 2 2. Halbsatz StBVV werden in derselben Angelegenheit die Werte mehrerer Gegenstände **nicht** zusammengerechnet. Die Gebühren werden daher bei nacherklärten Kapitaleinkünften getrennt nach Kalenderjahren berechnet.

II. Vergütung der Steuerstrafverteidigung

Gemäß § 392 Abs. 1 AO können auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer zu Verteidigern gewählt werden, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbstständig durchführt. Im Übrigen können sie die Verteidigung nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder einem Rechtslehrer an einer deutschen Hochschule mit Befähigung zum Richteramt führen. Das Recht zur Alleinverteidigung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe endet damit in dem Augenblick, in dem die Staatsanwaltschaft oder das Gericht mit der Strafsache befasst werden. Kern der Steuerstrafverteidigung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe ist somit das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren.

Gemäß § 45 StBVV sind auf die Vergütung des Steuerberaters im Steuerstrafverfahren die Vorschriften des **Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes** sinngemäß anzuwenden.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

1. Allgemeines

Das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) gliedert sich in einen Paragrafenteil und in ein Vergütungsverzeichnis (VV), welches dem Gesetz als Anlage 1 angehängt ist. In dem Vergütungsverzeichnis sind die Gebühren, deren Tatbestände und deren Höhe geregelt. Das Vergütungsverzeichnis untergliedert sich wiederum in Teile, Abschnitte und Unterabschnitte. In Teil 1 des Vergütungsverzeichnisses sind die allgemeinen Gebühren geregelt, in Teil 7 des Vergütungsverzeichnisses die Auslagen. Die Teile 1 und 7 gelten für alle Tätigkeitsbereiche. Ansonsten sind in den Teilen 2 bis 6 des Vergütungsverzeichnisses zum RVG jeweils die Gebühren für einzelne Tätigkeitsbereiche wie folgt geregelt:

- Teil 2 regelt die Gebühren für außergerichtliche Tätigkeiten einschließlich der Vertretung im Verwaltungsverfahren. Dieser Teil ist für Angehörige der steuerberatenden Berufe **nicht** anwendbar.
- Teil 3 regelt die Gebühren in Zivilsachen, Verfahren der öffentlich-rechtlichen Gerichtsbarkeiten, Verfahren nach dem Strafvollzugsgesetz und ähnlichen Verfahren. Hier finden die Angehörigen der steuerberatenden Berufe ihre Gebühren für die Vertretung in einem Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit, der Sozialgerichtsbarkeit und der Verwaltungsgerichtsbarkeit.
- Teil 4 regelt die Gebühren in Strafsachen.
- Teil 5 regelt die Gebühren in Bußgeldsachen.
- Teil 6 regelt die Gebühren in sonstigen Verfahren, wie zB in berufsgerichtlichen Verfahren.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

2. Gebühren im Ermittlungsverfahren

Die Beistandsleistung in Strafsachen ist in **Teil 4 des Vergütungsverzeichnisses des RVG** geregelt. Da es sich um **Rahmengebühren** handelt, hat der Verteidiger die Gebühren im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände nach billigem Ermessen zu bestimmen (§ 14 RVG). In Fällen mit durchschnittlicher Schwierigkeit, durchschnittlichem Aufwand und Umfang wird daher eine Mittelgebühr berechnet.

Befindet sich der Mandant nicht auf freiem Fuß, so ist jeweils eine Gebühr mit **Zuschlag** zu erheben (Teil 4 Vorb. 4 Abs. 4 VV).

Der Berater kann zunächst eine **Grundgebühr** abrechnen. Diese Gebühr entsteht neben der Verfahrensgebühr für die erstmalige Einarbeitung in den Rechtsfall nur einmal, unabhängig davon, in welchem Verfahrensabschnitt sie erfolgt (Nr. 4100 VV).

Eine **Terminsgebühr außerhalb der Hauptverhandlung** fällt für die Teilnahme an **Vernehmungen** durch Richter, Staatsanwaltschaft oder andere Strafverfolgungsbehörden an (Nr. 4102 VV).

Außerdem ist eine **Verfahrensgebühr** zu erheben. Diese Gebühr entsteht für eine Tätigkeit in dem Verfahren bis zum Eingang der Anklageschrift, des Antrags auf Erlass eines Strafbefehls bei Gericht oder im beschleunigten Verfahren bis zum Vortrag der Anklage, wenn diese nur mündlich erhoben wird (Nr. 4104 VV).

Folgende (allgemeine) Tätigkeiten werden von der Verfahrensgebühr erfasst (beispielhaft): Akteneinsicht, allgemeiner Schriftverkehr, Anträge auf gerichtliche Entscheidung im Zusammenhang mit Akteneinsichtsanträgen, Beratung über Erfolgsaussicht eines Rechtsmittels, Beschwerdeverfahren, Haftprüfungsanträge, Stellungnahmen, Teilnahme an Durchsuchungsmaßnahmen, Vorbereitung von Vernehmungsterminen etc.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Insbesondere für Beschwerdeverfahren gegen Durchsuchung, Beschlagnahme oder Haft sieht Teil 4 VV **keine gesonderten Gebühren** vor (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 2 Nr. 10a RVG).

Für die Tätigkeit als **Zeugenbeistand** erhält der Steuerberater die gleichen Gebühren wie ein Verteidiger (§§ 45 StBVV iVm. Vorbem. 4 Abs. 1 VV RVG).

Überblick:

Gebührentatbestand	Rahmen	Mittelgebühr
Grundgebühr (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4100 VV)	€ 40,-- bis € 360,--	€ 200,--
Gebühr mit Zuschlag (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4101 VV)	€ 40,-- bis € 450,--	€ 245,--
Terminsgebühr Vernehmungen (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4102 VV)	€ 40,-- bis € 300,--	€ 170,--
Gebühr mit Zuschlag (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4103 VV)	€ 40,-- bis € 375,--	€ 207,50
Verfahrensgebühr (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4104 VV)	€ 40,-- bis € 290,--	€ 165,--
Gebühr mit Zuschlag (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4105 VV)	€ 40,-- bis € 362,50	€ 201,25

Kommt es zur Entbehrlichkeit der Hauptverhandlung durch Mitwirkung des Beraters, wenn das Strafverfahren zB nicht nur vorläufig eingestellt wird, so entsteht eine zusätzliche Verfahrensgebühr (Nr. 4141 VV), die sog. **Befriedungsgebühr**.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

3. Gebühren im gerichtlichen Verfahren

Wird der Berater im gerichtlichen Verfahren (zusammen mit einem Rechtsanwalt) tätig, richten sich die Gebühren nach Teil 4, Abschnitt 1, Unterabschnitt 3 VV.

Das gerichtliche Verfahren beginnt gem. Anm. zu Nr. 4104 VV RVG grundsätzlich mit dem Ende des vorbereitenden Verfahrens durch

- Eingang der Anklageschrift bei Gericht,
- Eingang des Antrags auf Erlass eines Strafbefehls bei Gericht.

a. Erster Rechtszug

Es entsteht eine **Verfahrensgebühr** für den **ersten Rechtszug** vor dem Amtsgericht (Nr. 4106 VV) und eine **Terminsgebühr** je Hauptverhandlungstag (Nr. 4108 VV).

Befindet sich der Mandant nicht auf freiem Fuß, so ist jeweils eine Gebühr mit **Zuschlag** zu erheben (für die Verfahrensgebühr: Nr. 4107 VV; für die Terminsgebühr: Nr. 4109 VV).

Bei Verfahren vor der **Strafkammer des Landgerichts** erhöhen sich die Gebühren entsprechend Nr. 4112 ff. VV. Das gerichtliche Verfahren im ersten Rechtszug endet mit dem Abschluss des ersten Rechtszugs. Das ist nicht etwa schon die Verkündung des Urteils oder die Einstellung des Verfahrens, erfasst sind auch darüber hinausgehende Tätigkeiten wie die Einlegung des Rechtsmittels.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Überblick Verfahren vor dem Amtsgericht:

Gebührentatbestand	Rahmen	Mittelgebühr
Verfahrensgebühr Amtsgericht (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4106 VV)	€ 40,-- bis € 290,--	€ 165,--
Gebühr mit Zuschlag (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4107 VV)	€ 40,-- bis € 362,50	€ 201,25
Terminsgebühr je Hauptverhandlungstag (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4108 VV)	€ 70,-- bis € 480,--	€ 275,--
Gebühr mit Zuschlag (§ 45 StBVV iVm. §§ 2, 14 RVG, Nr. 4109 VV)	€ 70,-- bis € 600,--	€ 335,--

b. Berufung

In Nr. 4124 VV RVG ist die gerichtliche **Verfahrensgebühr** für das Berufungsverfahren geregelt. Es beginnt mit der Einlegung der Berufung und endet mit Abschluss der Berufungsinstanz. Der Wahlverteidiger erhält eine Rahmengebühr iHv. € 80,-- bis € 560,--. Die Mittelgebühr beträgt € 320,--.

Befindet sich der Mandant in Haft fällt eine Gebühr mit **Zuschlag** an (Nr. 4125 VV RVG: € 80,-- bis € 700,--).

Die **Terminsgebühr** für die Teilnahme an der Berufungsverhandlung ist in Nr. 4126 bzw. 4127 VV RVG geregelt.

4. Gebühren im Bußgeldverfahren

Die Vergütung in Bußgeldsachen ist in einem eigenständigen Teil 5 VV RVG geregelt, der wiederum über § 45 StBVV auch für Angehörige der steuerberatenden Berufe Anwendung findet. Die dort vorgesehene Gebührenstruktur entspricht weitgehend jener für das Strafverfahren:

- Grundgebühr Nr. 5100 VV RVG: € 30,-- bis € 170,--;
- dreigeteilte Verfahrensgebühr:
 - Geldbuße < € 60,-- (Nr. 5101 VV RVG): € 20,-- bis € 110,--;
 - Geldbuße € 60,-- bis € 5.000,-- (Nr. 5103 VV RVG): € 30,-- bis € 290,--;
 - Geldbuße > € 5.000,-- (Nr. 5105 VV RVG): € 40,-- bis € 300,--;
- Terminsgebühr in jeweils gleicher Höhe.

5. Auslagen

Den Angehörigen der steuerberatenden Berufe steht über § 45 StBVV grundsätzlich auch Ersatz für alle notwendigen Auslagen zu. Die Auslagen sind in drei Gruppen unterteilt:

- **Geschäftskosten:** Nach Vorbemerkung 7 Abs. 1 VV RVG werden die allgemeinen Geschäftskosten bereits durch die Gebühren abgegolten. Ein weiterer Ersatz scheidet damit aus.
- **Auslagen nach dem RVG:** Für die in Teil 7 VV RVG ausdrücklich aufgeführten Auslagen dürfen nur die hier genannten Beträge verlangt werden. Eine gegebenenfalls darüber hinausgehende Erstattung ist ausgeschlossen, es sei denn, es wurde eine entsprechende Vergütungsvereinbarung getroffen.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

- **Sonstige Auslagen** im Rahmen des Auftragsverhältnisses: Alle weiteren durch den Berater im Rahmen des Auftragsverhältnisses ausgelösten Aufwendungen hat der Mandant nach den materiell-rechtlichen Grundsätzen zu erstatten (§§ 675 iVm. 670 BGB).

Ausdrücklich zur Vergütung gehörende Auslagen gem. Teil 7 VV RVG sind:

- Nr. 7000 VV: Dokumentenpauschale;
- Nr. 7001 VV: Post- und Telekommunikationsdienstleistungen;
- Nr. 7002 VV: Post- und Telekommunikationsdienstleistungspauschale;
- Nr. 7003 VV: Fahrtkosten - eigener Pkw;
- Nr. 7004 VV: Fahrtkosten - andere Verkehrsmittel;
- Nr. 7005 VV: Tage- und Abwesenheitsgelder;
- Nr. 7006 VV: Sonstige Auslagen für Geschäftsreisen;
- Nr. 7007 VV: Haftpflichtversicherungsprämien;
- Nr. 7008 VV: Umsatzsteuer auf die Vergütung.

Teil 7 Auslagen		
Nr.	Auslagentatbestand	Höhe
<i>Vorbemerkung 7</i>		
(1) Mit den Gebühren werden auch die allgemeinen Geschäftskosten entgolten. Soweit nachfolgend nichts anderes bestimmt ist, kann der Rechtsanwalt Ersatz der entstandenen Aufwendungen (§ 675 iVm. § 670 BGB) verlangen.		
(2) Eine Geschäftsreise liegt vor, wenn das Reiseziel außerhalb der Gemeinde liegt, in der		



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Teil 7		
Auslagen		
Nr.	Auslagentatbestand	Höhe
sich die Kanzlei oder die Wohnung des Rechtsanwalts befindet.		
(3) Dient eine Reise mehreren Geschäften, sind die entstandenen Auslagen nach den Nummern 7003 bis 7006 nach dem Verhältnis der Kosten zu verteilen, die bei gesonderter Ausführung der einzelnen Geschäfte entstanden wären. Ein Rechtsanwalt, der seine Kanzlei an einen anderen Ort verlegt, kann bei Fortführung eines ihm vorher erteilten Auftrags Auslagen nach den Nummern 7003 bis 7006 nur insoweit verlangen, als sie auch von seiner bisherigen Kanzlei aus entstanden wären.		
7000	<p>Pauschale für die Herstellung und Überlassung von Dokumenten:</p> <ol style="list-style-type: none">1.<ol style="list-style-type: none">für Kopien und Ausdrucke<ol style="list-style-type: none">a) aus Behörden- und Gerichtsakten, soweit deren Herstellung zur sachgemäßen Bearbeitung der Rechtssache geboten war,b) zur Zustellung oder Mitteilung an Gegner oder Beteiligte und Verfahrensbevollmächtigte aufgrund einer Rechtsvorschrift oder nach Aufforderung durch das Gericht, die Behörde oder die sonst das Verfahren führende Stelle, soweit hierfür mehr als 100 Seiten zu fertigen waren,c) zur notwendigen Unterrichtung des Auftraggebers, soweit hierfür mehr als 100 Seiten zu fertigen waren,d)	



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Teil 7 Auslagen		
Nr.	Auslagentatbestand	Höhe
	in sonstigen Fällen nur, wenn sie im Einverständnis mit dem Auftraggeber zusätzlich, auch zur Unterrichtung Dritter, angefertigt worden sind:	
	für die ersten 50 abzurechnenden Seiten je Seite	€ 0,50
	für jede weitere Seite	€ 0,15
	für die ersten 50 abzurechnenden Seiten in Farbe je Seite	€ 1,--
	für jede weitere Seite in Farbe	€ 0,30
2.	Überlassung von elektronisch gespeicherten Dateien oder deren Bereitstellung zum Abruf anstelle der in Nummer 1 Buchstabe d genannten Kopien und Ausdrücke: je Datei	€ 1,50
	für die in einem Arbeitsgang überlassenen, bereitgestellten oder in einem Arbeitsgang auf denselben Datenträger übertragenen Dokumente insgesamt höchstens	€ 5,--
	(1) Die Höhe der Dokumentenpauschale nach Nummer 1 ist in derselben Angelegenheit und in gerichtlichen Verfahren in demselben Rechtszug einheitlich zu berechnen. Eine Übermittlung durch den Rechtsanwalt per Telefax steht der Herstellung einer Kopie gleich. (2) Werden zum Zweck der Überlassung von elektronisch gespeicherten Dateien Dokumente im Einverständnis mit dem Auftraggeber zuvor von der Papierform in die elektronische Form übertragen, beträgt die Dokumentenpauschale nach Nummer 2 nicht weniger, als die Dokumentenpauschale im Fall der Nummer 1 betragen würde.	



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Teil 7 Auslagen		
Nr.	Auslagentatbestand	Höhe
7001	Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen Für die durch die Geltendmachung der Vergütung entstehenden Entgelte kann kein Ersatz verlangt werden.	in voller Höhe
7002	Pauschale für Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen..... (1) Die Pauschale kann in jeder Angelegenheit anstelle der tatsächlichen Auslagen nach Nummer 7001 gefordert werden. (2) Werden Gebühren aus der Staatskasse gezahlt, sind diese maßgebend.	20% der Gebühren -höchstens € 20,--
7003	Fahrtkosten für eine Geschäftsreise bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs für jeden gefahrenen Kilometer.	€ 0,30
	Mit den Fahrtkosten sind die Anschaffungs-, Unterhaltungs- und Betriebskosten sowie die Abnutzung des Kraftfahrzeugs abgegolten.	
7004	Fahrtkosten für eine Geschäftsreise bei Benutzung eines anderen Verkehrsmittels, soweit sie angemessen sind ...	in voller Höhe
7005	Tage- und Abwesenheitsgeld bei einer Geschäftsreise	
	1. von nicht mehr als 4 Stunden	€ 25,--
	2. von mehr als 4 bis 8 Stunden	€ 40,--
	3. von mehr als 8 Stunden	€ 70,--



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Teil 7 Auslagen		
Nr.	Auslagentatbestand	Höhe
	Bei Auslandsreisen kann zu diesen Beträgen ein Zuschlag von 50% berechnet werden.	
7006	Sonstige Auslagen anlässlich einer Geschäftsreise, soweit sie angemessen sind	in voller Höhe
7007	Im Einzelfall gezahlte Prämie für eine Haftpflichtversicherung für Vermögensschäden, soweit die Prämie auf Haftungsbeträge von mehr als 30 Mio. € entfällt	in voller Höhe
	Soweit sich aus der Rechnung des Versicherers nichts anderes ergibt, ist von der Gesamtprämie der Betrag zu erstatten, der sich aus dem Verhältnis der 30 Mio. € übersteigenden Versicherungssumme zu der Gesamtversicherungssumme ergibt.	
7008	Umsatzsteuer auf die Vergütung Dies gilt nicht, wenn die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG unerhoben bleibt.	in voller Höhe

Weitere Auslagen, die der Berater unter den Voraussetzungen der §§ 675, 670 BGB von Mandanten ersetzt verlangen kann sind zB:

- Aktenversendungspauschale;
- sonstige Akteneinsichtskosten;
- Kosten für Botendienste;
- Kosten für Registerauskünfte;
- Dolmetscher- und Übersetzungskosten.



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

6. Fazit

Da die vorgesehenen Gebühren erkennbar außer Verhältnis zum zu leistenden Aufwand stehen, sollte für die Beratung und Vertretung in Bußgeld- und Strafverfahren auf den Abschluss einer **Vergütungsvereinbarung** (§ 4 StbVV bzw. §§ 45 StbVV iVm. 3a RVG) hingewirkt werden.