



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1 Aus Finanzgericht Münster, Urteil vom 24.11.2016 – 3 K 1627/15 Erb: Der Beginn des Zinslaufes für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen bei unterlassener Abgabe einer Schenkungsteueranzeige bestimmt sich nach der durchschnittlichen Veranlagungsdauer in Schenkungsteuerfällen. Diese setzt sich aus zunächst drei Monaten Anzeigefrist, sodann einem Monat Erklärungsfrist für die sich hieran anschließende Aufforderung zur Abgabe der Schenkungsteuererklärung sowie der weiteren durchschnittlichen Bearbeitungszeit der eingereichten Erklärung im Veranlagungsfinanzamt zusammen.**

### Sachverhalt:

Die Mutter hatte der Klägerin und deren Ehemann im Jahr 2007 zweimal Guthaben auf schweizerischen Konten übertragen. 2008 kam es darüber hinaus noch zur kostenlosen Umschreibung einer Immobilie in der Schweiz auf ihren Namen. Die Klägerin zeigte dem zuständigen Finanzamt diese Schenkungen erst verspätet im Rahmen einer Selbstanzeige am 25.03.2010 an.

Das beklagte Finanzamt setzte nach Einreichung der Anzeige erst im April 2013 die Schenkungsteuer fest und erließ im November 2013 die Hinterziehungszinsbescheide. Als Beginn des Zinslaufes legte es aufgrund von fiktiven Veranlagungszeiten jeweils einen Zeitpunkt sechs Monate nach der ursprünglichen Schenkung fest.

Hiergegen wendete sich die Klägerin erfolglos mit einem Einspruch und schließlich

mit ihrer Klage zum Finanzgericht. Nach einem ersten Erörterungstermin änderte das beklagte Finanzamt die Bescheide ab und legte für die Berechnung des Hinterziehungszinsbeginns die dreimonatige Anzeigefrist sowie eine aufgerundete Bearbeitungszeit von zusätzlich acht Monaten zugrunde. Die Klägerin verlangte hingegen weiterhin einen Beginn des Zinslaufes erst nach Abschluss der tatsächlichen Veranlagungsarbeiten in ihrem konkreten Fall – also nach mehr als drei Jahren Bearbeitungszeit.

Mit diesem Begehren hatte sie keinen Erfolg. Das Finanzgericht hat den Zinsbeginn lediglich um einen weiteren Monat auf insgesamt zwölf Monate nach der jeweiligen Schenkung hinausgeschoben.

### Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht weist in dem Urteil zunächst auf die gesetzliche Regelung des

§ 235 AO hin, nach der die hinterzogene Steuer mit Eintritt der Steuerverkürzung zu verzinsen sei. Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen trete die Verkürzung generell zu dem Zeitpunkt ein, in dem nach dem Gang der Veranlagungsarbeiten fiktiv mit der Steuerfestsetzung zu rechnen gewesen wäre.

Bei der Schenkungsteuer könne nicht auf einen allgemeinen, jährlichen Veranlagungsabschluss abgestellt werden, sondern es müsse konkret der fiktive Ablauf der Veranlagungsarbeiten bei rechtzeitiger Anzeige der Schenkung ermittelt werden.

Für die einfache Schenkungsanzeige laufe zunächst gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG eine dreimonatige Frist ab Kenntnis von der Schenkung. Nach Eingang dieser Anzeige könne das Finanzamt gemäß § 31 Abs. 1 und 7 ErbStG die Anzeigenden auf-

fordern, binnen eines weiteren Monats eine Schenkungsteuererklärung abzugeben. Der Bundesgerichtshof habe diesen Vier-Monatszeitraum bislang auch für den Verjährungsbeginn der Steuerhinterziehung als frühestmöglichen Zeitpunkt angenommen. Aus Sicht des Finanzgerichtes müsse allerdings noch eine dritte Zeitkomponente hinzugenommen werden.

Mit den Veranlagungsarbeiten könne nämlich frühestens nach diesem Vier-Monats-Zeitraum begonnen werden. Die Monatsabgabefrist dürfe der Steuerpflichtige ebenfalls noch voll ausschöpfen. Es sei deshalb zusätzlich die durchschnittliche Bearbeitungsdauer des zuständigen Finanzamtes in solchen Schenkungsfällen hinzuzurechnen. Diese fiktive Bearbeitungsdauer könne im vorliegenden Fall anhand der Controllingberichte des beklagten Finanzamtes mit durchschnittlich acht Monaten zusätzlich zu den vier Monaten angesetzt werden. Auf die tatsächliche Veranlagungsdauer komme es hingegen nicht an. Der Unterlassende dürfe nicht besser behandelt werden als der fristgemäß Erklärende.

Der Zinslauf hätte zudem ohne weiteres durch freiwillige Zahlungen vor Bekanntgabe der Schenkungsteuerbescheide gestoppt werden können. Die Zinsen wären sodann aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen gewesen. Es gehöre zu den Aufgaben eines Steuerberaters, den Steuerpflichtigen auf diese Möglichkeit der

schnellen Zahlung nach Selbstanzeige zur Vermeidung von weiteren Zinsnachteilen hinzuweisen.

#### Praxishinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof aufgrund der noch laufenden Revision die vom Finanzgericht Münster aufgestellten Rechtsgrundsätze bestätigt. Es könnte in Fällen der nicht abschnittswisen Veranlagung ebenso auf die individuelle Bearbeitungsdauer im konkreten Sachverhalt – vorliegend mehr als drei Jahre nach Abgabe der Selbstanzeige – ankommen.

Wichtig ist, den Mandanten in solchen Fällen einer sicher zu erwartenden Nachzahlung von Steuern immer frühzeitig über die Möglichkeit einer Akontozahlung und damit die sichere Chance auf einen Billigkeitserlass für die Zinsen aufzuklären. Verfügt der Mandant über ausreichende Liquidität, lohnt sich dieses Vorgehen wirtschaftlich mittlerweile immer. Zu erwägen ist eine solche Zahlung nicht nur in Selbstanzeigefällen, sondern auch bei Fahndungsprüfungen mit sicherem Mehrergebnis. In diesen Fällen kann es jedoch schwierig werden, nach Akontozahlung argumentativ unter die freiwillig gezahlte Höhe zu gelangen. Es sollte gemeinsam mit dem Mandanten überlegt werden, ob der wirtschaftliche Vorteil des Zinseffektes tatsächlich die Festlegung auf einen Minimalschaden rechtfertigt. Das von der freiwilligen Zahlung ausgehende

Signal kann so schädlich sein, dass der Mandant besser die weiteren Zinsen in Kauf nimmt, um die eigene Verhandlungsposition nicht unnötig zu schwächen. Freiwillige und frühzeitige Zahlung wirken sich im Regelfall aber auch positiv auf das Verhandlungsklima aus und können zudem angesichts der bereits erfolgten Schadenswiedergutmachung Verhandlungen über den Ausgang des Strafverfahrens und eine einverständliche Regelung erleichtern und beschleunigen.

Wenn eine Akontozahlung strategisch sinnvoll ist, ist es für eine schnelle Zuordnung zweckmäßig, die Formulierung des Verwendungszweckes und den Ablauf der Zahlung kurz mit dem Finanzamt oder der Fahndung abzustimmen. Einige Finanzämter wünschen den Zusatz „Buchung auf Verwahrung“ oder einen Hinweis auf eine „Steuerfahndungsmaßnahme“, andere den Begriff „Akontozahlung“ und ein separates Begleitschreiben an die Finanzkasse. Eine Tilgungsbestimmung sollte nicht fehlen. Reicht das Geld (möglicherweise) nicht für alle Steuern, sollte im Regelfall auf die ältesten, strafbefangenen Steuern, dann auf die ältesten Steuern, erst danach auf Nebenleistungen gezahlt werden. Es kann auch bereits frühzeitig mit Zahlung in einem Begleitschreiben darauf hingewiesen werden, dass von einem späteren Billigkeitserlass der Zinsen aus sachlichen Gründen ausgegangen wird.

## 2 Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 24.05.2017 – 1 StR 176/17: Schätzungen der Finanzverwaltung müssen vom Strafrichter im Einzelnen und eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überprüft und nachvollzogen werden. Die Berechnungen müssen in einem Urteil konkret dargestellt und können nicht durch einen Verweis auf Berichte der Steuerfahndung oder Aussagen eines Fahndungsbeamten ersetzt werden.

#### Sachverhalt:

Das Landgericht verurteilte einen geständigen Angeklagten – einen Physiotherapeuten – wegen Steuerhinterziehung und weiteren Delikten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten.

Der Angeklagte soll bei drei GmbHs in den Veranlagungszeiträumen 2011 und 2012 Steuern in unbekannter Höhe verkürzt haben. Ihm wurde konkret vorgeworfen, für Manipulationen der Kassen und Z-Bons sowie für Schwarzzeinkäufe verantwortlich gewesen zu sein. Welche Umsätze in der jeweiligen GmbH im Einzelnen tatsächlich gemacht, welche Betriebsausgaben nicht berücksichtigt und welche

Umsatzminderungen in der Buchführung vorgenommen wurden – das alles wurde in diesem Zusammenhang nicht festgestellt. Zudem soll der Angeklagte Scheinrechnungen in Höhe von 112.000 € netto bei den GmbHs verbucht haben. Auch in diesem Zusammenhang fehlen in dem Urteil des Landgerichtes sämtliche weitergehenden Feststellungen. Die Berechnung der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlages und der Gewerbesteuer wurde zudem gar nicht nachvollziehbar erläutert, sondern nur das Ergebnis der Berechnung mitgeteilt. Bei den jeweiligen Steuerarten hat das Gericht ohne Begründung unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt.

#### Entscheidungsgründe:

Das Strafurteil hat der Bundesgerichtshof aufgehoben, es genüge nicht den gesetzlichen Anforderungen an den Inhalt eines Urteils. Es fehle an einer nachvollziehbaren und geschlossenen Darstellung des Tatgeschehens, das für die Verwirklichung der objektiven und subjektiven Merkmale der Steuerstraftaten erforderlich sei. Bei der Steuerhinterziehung dürfe nicht nur die Summe der verkürzten Steuern mitgeteilt werden, sondern es müsse dargelegt werden, wie das Gericht die verkürzten Steuern differenziert nach Steuerart und Veranlagungszeitraum im Einzelnen berechnet habe. Die Berechnungen könnten nicht durch Bezugnahmen auf Berichte

oder Zeugenaussagen ersetzt werden. Das gelte auch für Schätzungen, die ebenfalls komplett und in allen Einzelheiten nachvollzogen werden müssen. Eine Berechnungsdarstellung könne nur ausnahmsweise fehlen, wenn der Angeklagte besonders sachkundig und geständig sei. Bei einem Physiotherapeuten sei das offensichtlich nicht der Fall.

Der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung mit der Finanzverwaltung führe zu keiner anderen Bewertung des Strafurteils. Das Tatgericht könne sich diesen Feststellungen der Finanzverwaltung auf einverständlicher Grundlage zwar anschließen. Es müsse in einem solchen Fall dennoch im Urteil des Strafgerichtes erkennbar sein, dass eine eigene Schätzung des Tatrichters mit anschließender Berechnung der Besteuerungsgrundlagen durchgeführt worden sei.

**Praxishinweis:**

Erfreulicherweise hat der Bundesgerichtshof nochmals die hohen inhaltlichen

Anforderungen an die Begründung strafrechtlicher Verurteilungen im Bereich der Steuerhinterziehung bekräftigt. Auch ein Geständnis im Strafverfahren und der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung über die Besteuerungsgrundlagen ändern nichts daran, dass der Strafrichter die hinterzogenen Steuern selbst konkret berechnen und die Besteuerungsgrundlagen darstellen muss. Insbesondere von Schätzungen muss er sich ein eigenes Bild machen und darf diese nicht einfach im Strafverfahren übernehmen. Es gilt der Zweifelsgrundsatz, so dass Unsicherheiten im Sachverhalt zugunsten des Angeklagten zu entscheiden sind.

Schon im Besteuerungsverfahren müssen sich Schätzungen an den tatsächlichen Gegebenheiten orientieren. Es muss der wahrscheinliche Lebenssachverhalt zugrunde gelegt werden. Eine griffweise Schätzung ins Blaue hinein ohne weitere Begründung ist auch steuerrechtlich bekanntermaßen unzulässig (BFH, Urteil vom

20.03.2017, Aktenzeichen X R 11/16, Profile 6/2017, S. 20 ff.). Im Strafverfahren darf ohnehin nur vorgeworfen werden, was zur sicheren Überzeugung des Gerichtes feststeht.

Der Berater wird dennoch immer vor Abschluss einer tatsächlichen Verständigung und erst recht vor einem strafrechtlichen Geständnis seines Mandanten gemeinsam mit dem Steuerberater versuchen, das Ergebnis des Strafverfahrens möglichst konkret zu vereinbaren oder einen Rahmen für eine mögliche Verurteilung abzustimmen. Keinesfalls sollte man sich darauf verweisen lassen, dass es sich um zwei getrennte Verfahren handelt, die nacheinander bearbeitet werden sollen. Denn die Argumente, um sich im Strafverfahren von einer einverständlichen Festlegung der Besteuerungsgrundlagen zu lösen, sind natürlich deutlich begrenzter, als wenn noch ein Streitiges Rechtsbehelfsverfahren durchgeführt wird und die Besteuerungsgrundlagen damit letztlich ungeklärt sind.

**3 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 09.11.2017 – IX ZR 270/16: Schickt ein Steuerberater versehentlich ohne Freigabe seines Mandanten eine Selbstanzeige an die Finanzverwaltung ab, fehlt es trotz Pflichtverletzung an einem ersatzfähigen Schaden. Entscheidend für die Ablehnung eines Regressanspruches ist, dass die Steuernachzahlung im Einklang mit dem materiellen Steuerrecht steht. Der Mandant zahlt an den Fiskus nur, was er ohnehin zahlen müsste.**

**Sachverhalt:**

Eine Apothekerin leistete von 2007 bis 2012 an ihren zwischenzeitlich verstorbenen Lebensgefährten – einen Rechtsanwalt – monatliche Darlehenszahlungen in Höhe von 1.500 €. In ihrer Einkommensteuererklärung deklarierte sie diese Zahlungen jeweils als Rechtsanwaltshonorare und

hinterzog dadurch Steuern in Höhe von insgesamt knapp 70.000 €.

Die Klägerin beauftragte später ihren Steuerberater, eine Selbstanzeige vorzubereiten. Es war in diesem Mandatsverhältnis ausdrücklich vereinbart, dass die Selbstanzeige erst nach Freigabe der Klägerin an das

zuständige Finanzamt versendet werden sollte. Durch ein Kanzleiversehen wurde die nicht freigegebene Erklärung dennoch bereits abgeschickt. Wie mittlerweile oftmals üblich, wurde zur Überprüfung der Wirksamkeit der Selbstanzeige ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Dieses ist zwischenzeitlich wieder eingestellt, die Steuern wurden nachgezahlt. Der Steuerberater rechnete für seine Tätigkeiten im Steuerstrafverfahren inklusive Erstellung der Selbstanzeige 3.500 € ab.

Die Klägerin hat nach Abschluss des Strafverfahrens im Rahmen eines Regressprozesses die Steuerbelastungen und die Beratungsgebühren als Schaden gegen ihren ehemaligen Berater geltend gemacht. Mit diesem Anliegen ist sie sowohl beim Landgericht als auch beim Bundesgerichtshof gescheitert.

**Entscheidungsgründe:**

Zunächst hat der Bundesgerichtshof allerdings die haftungsbegründende Pflichtverletzung des Steuerberaters eindeutig bejaht. Steuerberater seien ebenso wie Anwälte im Regelfall an die Weisungen ihrer Mandan-



ten gebunden. Verstießen Berater gegen solche ausdrücklichen Weisungen, liege eine Pflichtverletzung vor. Etwas anderes könne nur gelten, wenn die Weisung nicht zweckmäßig sei und dem Mandanten deshalb Nachteile drohten. Der Mandant müsse auf die Widersinnigkeit einer Weisung hingewiesen werden. Wenn keine unmittelbare Gefahr drohe, sei aber auch dann seine Entscheidung über das weitere Vorgehen abzuwarten. Die Vereinbarung einer ausdrücklichen Freigabe der Versendung der Anzeige durch die Mandantin sei im vorliegenden Fall eindeutig gewesen. Der Steuerberater hätte deshalb durch entsprechende Organisationsabläufe im Büro sicherstellen müssen, dass das Personal nicht eigenmächtig ohne Einverständnis der Mandantin das Schreiben versendet. Es habe auch keine akute Gefahr einer baldigen Tatentdeckung vorgelegen, aufgrund derer eine eigenmächtige Versendung gerechtfertigt hätte sein können. Eine Betriebsprüfung sei sogar gerade erst abgeschlossen gewesen, ohne dass es zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gekommen sei.

Der geltend gemachte Vermögensnachteil beruhe des Weiteren auf dieser Pflichtverletzung. Das zeige eine hypothetische Kontrollüberlegung zu den Geschehensabläufen. Denke man sich die pflichtwidrige Versendung der Selbstanzeige als schadensauslösendes Ereignis weg, entfielen vorliegend der Schaden. Insbesondere existierten keine Hinweise, dass die zuständigen Behörden die Steuerstraftaten entdeckt hätten. Auf diesen hypothetischen Einwand hätte der Berater sich im Übrigen ohnehin nicht berufen.

Es sei darüber hinaus nicht unwahrscheinlich oder eigenartig, dass nach irrtümlicher Absendung einer Selbstanzeige Steuern nachgezahlt werden müssten. An der Adäquanz dieser Folge bestünden deshalb ebenfalls keine Zweifel.

Der Regress scheitere jedoch an der Ersatzfähigkeit des Vermögensnachteils der Mandantin. Es sei in diesem Fall eine korrigierende Wertung des Ersatzanspruches vorzunehmen. Ein Geschädigter solle durch einen Schadensersatzanspruch nicht in einer besseren Position stehen, als er sich nach der materiellen Rechtslage vor dem schadensbegründenden Ereignis befand. Fehle materiell ein Anspruch des Geschädigten auf die Rechtsposition, könne diese auch nicht als Schaden geltend gemacht werden. Ein Steuernachteil sei deshalb

nur ersatzfähig, wenn er auf einem rechtlich zulässigen Weg vermeidbar gewesen wäre. Der Steuerberater sei zwar Interessenvertreter des Mandanten, er müsse sich dabei aber immer in den Grenzen der Steuerrechtsordnung und auf der Grundlage wahrer Tatsachen bewegen. Verlange der Mandant etwas Anderes vom Berater, müsse dieser notfalls das Mandat beenden.

Es sei nicht Aufgabe des Steuerberaters, der Mandantin die Früchte seiner Straftat zu bewahren. Damit seien auch die Beratungskosten nicht zu ersetzen, da sie nur als Folgeschaden des Vermögensnachteils der Steuernachzahlung geltend gemacht wurden und deshalb ebenfalls nicht ersatzfähig seien.

#### Praxishinweis:

Die Entscheidung überrascht vielleicht auf den ersten Blick. Sowohl eine Pflichtverletzung des Beraters durch das Büroversehen als auch ein hierdurch verursachter Steuerschaden liegen vor. Dennoch überzeugt die Argumentation des Bundesgerichtshofes, dass der Mandant im Ergebnis nur die Steuern zahlt, die er ohnehin dem Fiskus schuldet. Ein Ersatzanspruch scheidet folglich aus.

Einen Beratungsfehler möchte jeder Berater vermeiden, dennoch kann ein solcher passieren. Wurden Hinweis- oder Beratungspflichten verletzt, ist diese Verletzung aber eben nicht automatisch mit einem Schadensersatzanspruch gleichzusetzen. Es sollte immer in Ruhe überlegt werden, ob tatsächlich ein ersatzfähiger Schaden vorliegt.

Das Urteil bedeutet im Übrigen aber nicht, dass der Berater auch bei einer vorsätzlichen Pflichtverletzung (bewusste Versendung der Selbstanzeige gegen den Willen des Mandanten) keinen Schadensersatz hätte leisten müssen. Das Interesse des Mandanten könnte dann schutzwürdiger sein als das des Steuerberaters. Diese Frage haben die Richter gesehen und ausdrücklich offen gelassen. Sie ist auch – soweit bekannt – bislang nicht höchstrichterlich entschieden. Es besteht selbstverständlich kein schadensrechtlicher Freifahrtschein, gegen den ausdrücklichen Willen des Mandanten zu handeln und ohne einen Auftrag Straftaten des eigenen Mandanten aufzudecken.

Es gilt vielmehr unter berufsrechtlichem Blickwinkel als Interessenvertreter in solchen Beratungssituationen eindeutig:

Erteilt der Mandant den Auftrag für die Erstellung einer Selbstanzeige und entscheidet sich sodann gegen die Einreichung, darf der Berater nicht gegen den Willen seines Mandanten die von ihm aufbereiteten Korrekturen versenden. Tut er es doch, liegen eine Straftat wegen Geheimnisverrates und eine Berufspflichtverletzung vor, die auch nicht zum eigenen Schutz des Beraters gerechtfertigt sein könnten. Denn den Berater trifft gerade keine eigene Korrekturpflicht für steuerliche Unehrlichkeiten des Mandanten und er macht sich nicht persönlich strafbar, wenn er die Anzeige nicht versendet.

Allerdings kann der Steuerberater in Folge seiner neuen Erkenntnisse aus der Aufbereitung an der Erstellung zukünftiger Steuererklärungen des Mandanten gehindert sein. Weiß er, dass sich der ihm nunmehr bekannte Sachverhalt in den anschließenden, noch offenen Veranlagungszeiträumen ebenfalls auswirkt und die noch abzugebenden Erklärungen deshalb unrichtig sein müssen, darf er an deren Erstellung nicht mehr mitwirken. Es bleibt ihm nur, das Mandat zu beenden. Ansonsten begibt er sich in dieser besonderen Konstellation in die Gefahr einer eigenen Strafbarkeit wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung.

Bei Unsicherheit, ob eine Selbstanzeige versendet werden soll – etwa wegen noch unbekannter Höhe der Steuern und möglicherweise fehlender Liquidität beim Mandanten für die kompletten Nachzahlungen – kann es sich anbieten, zur Vermeidung einer berufsrechtlich erzwungenen Beendigung eines lukrativen Dauermandates von Beginn an einen weiteren Berater oder Anwalt mit der Auswertung der Unterlagen und der isolierten Beratung des Mandanten in diesem Kontext zu beauftragen. 

#### Autoren:

*Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.*

59065 Hamm, Südring 14,  
Tel.: 0 23 81 92 07 60;  
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,  
Tel.: 02 51 133 226 0;  
www.minoggio.de