



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 30.05.2022 – 4 ZB 21.2660: Ein Gewerbetreibender kann sich unter Umständen wegen einer strafbaren Handlung wie einer Steuerhinterziehung, die er nicht im Rahmen der Gewerbeausübung begangen hat, als gewerberechtlich unzuverlässig erweisen.

Sachverhalt:

Der Kläger hatte in den Jahren 2009 bis 2014 gewerbliche Umsätze und Gewinne seines Einzelunternehmens unvollständig gegenüber dem Finanzamt erklärt. Das Amtsgericht München verurteilte ihn im Jahr 2017 wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren. In der Berufungsinstanz wurde diese Strafe mit Urteil vom 04.09.2018 auf eine Freiheitsstrafe von einem Jahr und elf Monaten – ausgesetzt zur Bewährung – sowie eine zusätzliche Geldstrafe von 250 Tagessätzen herabgesetzt. Nach den Feststellungen im Berufungsurteil verkürzte der Kläger insgesamt Steuern in Höhe von 615.000 €.

Ein weiteres Strafverfahren gegen den Kläger wegen gewerbsmäßiger Hehlerei wurde im Hinblick auf die Verurteilung im Steuerstrafverfahren gemäß § 154 Abs. 2 StPO eingestellt, da die in diesem Verfahren zu erwartende Strafe neben der Verurteilung im Steuerstrafverfahren nicht beträchtlich ins Gewicht falle.

Ende 2019 widerrief die beklagte Gemeinde die dem Kläger erteilte Zuwei-

sung von Büroräumen und LKW-Stellplätzen auf dem Betriebsgelände der örtlichen Großmarkthalle. Begründet wurde der Widerruf im Wesentlichen mit den Vorgängen, die Gegenstand der strafgerichtlichen Verfahren waren. Die gegen den Widerruf eingereichte Klage mit dem Ziel der Aufhebung des Bescheides blieb ebenso erfolglos wie der Antrag des Klägers auf eine Zulassung der Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtes.

Entscheidungsgründe:

Die Beklagte hat den Widerruf der Flächenzuweisung in der Markthalle im vorliegenden Fall nicht auf eine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit gemäß § 35 Abs. 1 S. 1 GewO, sondern auf eine speziellere Widerrufsermächtigung der örtlichen Markthallen-Satzung gestützt. Ein solcher Zuweisungswiderruf für eine Fläche in der Markthalle hat aufgrund dieser besonderen Ermächtigungsgrundlage dem Zweck zu dienen, die Sicherheit und Ordnung in der Markthalle aufrecht zu erhalten.

Ein unmittelbarer Bezug einer strafbaren Handlung zur ausgeübten

gewerblichen Tätigkeit ist aus Sicht der Verwaltungsrichter weder nach der Spezialvorschrift noch nach der GewO Voraussetzung für einen Widerruf einer gewerberechtlichen Erlaubnis oder Zuweisung. Bei steuerrechtlichen Pflichtverletzungen sei von einer gewerbeübergreifenden Unzuverlässigkeit mit einer Gefahr für die Sicherheit und Ordnung auszugehen, auch wenn der Kläger die Steuerhinterziehung nicht im Rahmen der Gewerbeausübung und damit nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Markthalle begangen habe.

Durch die der Verurteilung zugrunde liegenden Straftaten werde die öffentliche Sicherheit und Ordnung nicht nur unerheblich beeinträchtigt. Es sei auch nicht mit der erforderlichen Sicherheit für die Zukunft davon auszugehen, dass der Kläger sein marktschädigendes Verhalten nicht mehr fortsetzen werde. Der lange Zeitraum der wiederholten Tatbegehung, das planvolle Vorgehen des Klägers und die dabei aufgewendete kriminelle Energie sprächen für ein erhebliches Risiko, dass der Kläger erneut derartige Straftaten begehen werde. Das bisherige

Unterlassen derartiger Taten während der noch laufenden Bewährungszeit sei grundsätzlich nicht ausreichend, um auf einen generellen Einstellungswandel des Klägers schließen zu können.

Zudem werde den anderen Zuweisungsnehmern der Markthalle durch den Widerruf signalisiert, dass die Vornahme strafbarer Handlungen nicht nur strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehe, sondern auch die weitere Benutzung der Markthalle in Frage stelle. Der Widerruf entfalte deshalb eine präventive Wirkung gegenüber den anderen Zuweisungsnehmern der Markthalle.

Das mildere Sanktionsmittel eines nur vorübergehenden Marktausschlusses sei nicht in Betracht gekommen, da es sich lediglich um ein personenbezogenes Zutrittsverbot handele. Mit einem solchen könne die Abgabe inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen nicht effektiv verhindert werden. Ein solcher Ausschluss komme als milderer Mittel vorrangig bei geringerem Fehlverhalten unmittelbar im Rahmen des Marktgeschehens in Betracht.

Praxishinweis:

Auch wenn der Widerruf in der vorliegenden Entscheidung auf eine spezielle Ermächtigungsgrundlage in der örtlichen Marktsatzung gestützt wird, lassen sich aus den Urteilsgründen allgemeine Erwägungen für eine Gewerbeuntersagung gemäß § 35 Abs. 1 GewO wegen Unzuverlässigkeit herleiten. Wie sich bereits unmittelbar aus dem allgemein

formulierten Leitsatz der Entscheidung ergibt, können als Begründung für eine die wirtschaftliche Existenzgrundlage eines Unternehmens bedrohende Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit Straftaten, die wie Steuerhinterziehungstaten nicht unmittelbar im Rahmen der Gewerbeausübung begangen wurden, bereits ausreichen.

Dieses potentielle Risiko eines Widerrufes oder einer Untersagung einer erlaubnispflichtigen Tätigkeit sollte bei einem laufenden Strafverfahren und spätestens vor rechtskräftigem Abschluss eines (Steuer-)Strafverfahrens sorgfältig analysiert werden. Es ist für den Mandanten wichtig, sämtliche außerstrafrechtlichen Risiken einer strafrechtlichen Verurteilung möglichst frühzeitig zu kennen, um sich hierauf durch angepasste Planungen oder auch Umstrukturierungsmaßnahmen einstellen zu können. Diese potentiellen „Nebenfolgen“ einer strafrechtlichen Verurteilung sind vielseitig und in einer Fülle von verschiedenen Gesetzen geregelt sind (vgl. zu den wesentlichen außerstrafrechtlichen Konsequenzen übersichtsartig die Tabelle in Profile 02/2022 S. 16 f.).

Es können ansonsten unangenehme Überraschungen für den Mandanten bereits bei vermeintlich geringen Geldstrafen drohen. Eine Geldstrafe von nur 70 Tagessätzen wegen Steuerhinterziehung kann beispielsweise den Jäger empfindlich treffen, da er hierdurch im Regelfall seinen Jagdschein verlieren wird. In einem derartigen Fall kann es zweckmäßig sein,

eine Einstellung des Steuerstrafverfahrens notfalls auch gegen eine erheblich höhere Geldauflage als die angebotene Geldstrafe zu akzeptieren, um die weitergehende Folge des Jagdscheinverlustes im Zusammenhang mit einem laufenden Strafverfahren sicher auszuschließen.

Vorsichtig sollten Berater und Mandant nicht zuletzt auch bei vermeintlich weniger gravierenden Bußgeldbescheiden (z.B. wegen Mindestlohnverstößen oder leichtfertiger Steuerverkürzung) sein. Diese sollten ebenfalls nicht ohne eine sorgfältige Analyse der weiteren Konsequenzen akzeptiert werden. Auch wenn es sich bei einem Bußgeld „nur“ um eine Sanktion für eine Ordnungswidrigkeit und nicht für eine Straftat handelt, kann schon ein relativ geringes Bußgeld im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit beispielsweise zum Widerruf einer Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis und damit zum Entzug der wirtschaftlichen Existenzgrundlage eines Unternehmens führen.

Wird hingegen eine außerstrafrechtlich drohende Konsequenz mit erheblichen Folgen frühzeitig identifiziert, kann die Gesamtverteidigungsstrategie so ausgerichtet werden, dass nicht nur strafrechtlich, sondern auch außerstrafrechtlich das optimale Ergebnis für den Mandanten erzielt wird. Manchmal erfordert dies im Rahmen des rechtlich Zulässigen die Ausarbeitung eines alternativen Plans, falls eine Folge nicht zu vermeiden ist.

2OLG Karlsruhe, Urteil vom 30.03.2022 – 3 U 11/20: Im Falle eines Beratungsfehlers des Steuerberaters muss sich der Geschädigte nicht als Mitverschulden zurechnen lassen, dass er einer Einstellung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens nach § 153a StPO zugestimmt hat, statt eine Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO oder einen Freispruch anzustreben.

Sachverhalt:

Gegen den Kläger, der eine Arztpraxis führte, hatte die Staatsanwaltschaft im Jahr 2017 nach einer Betriebsprüfung ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet. Er hatte im weiteren Verlauf des Steuerstrafverfahrens einer Einstellung des Verfahrens gegen eine Geldauflage in Höhe von 50.000 € gemäß § 153a StPO zugestimmt, da die Staatsanwaltschaft andernfalls eine Anklageerhebung angekündigt hatte und zu einer Einstellung des Ermittlungsverfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO nicht bereit war.

Nach dem Vortrag des Klägers im zivilrechtlichen Regressverfahren gegen seine ehemaligen Steuerberater lagen schon die objektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO nicht vor. Seine Angaben gegenüber den Finanzbehörden zu Betriebsausgaben in Höhe von 900.000 € für die Erbringung von Dienstleistungen im medizinischen Bereich durch eine AG seien im Wesentlichen korrekt gewesen. Bei der Gründung und Gestaltung mit der AG war die Steuerberatung umfassend involviert.

Der Kläger trug im Regressverfahren gegen die Steuerberater vor, er habe bei seiner Arztpraxis nur Ausgaben an die AG angesetzt, denen auch ein Leistungsaustausch mit der AG gegenüberstanden habe. Die Leistungsbeziehungen zwischen der AG und der Praxis seien zwar in keinem schriftlichen Vertrag geregelt worden. Dennoch seien die bezahlten Leistungen tatsächlich erbracht worden.

Nicht nur für die Arztpraxis, sondern auch für die AG seien die beklagten Steuerberater mit der umfassenden



Beratung und Vertretung in allen steuerlichen Angelegenheiten, mit der Finanz- und Lohnbuchhaltung und der Erstellung der Jahresabschlüsse beauftragt gewesen. Zu keinem Zeitpunkt sei der Kläger auf das Erfordernis einer schriftlichen Fixierung der Vereinbarungen und einer Rechnungsstellung durch die AG hingewiesen worden.

Aus Sicht des Klägers wäre es in diesem Kontext auch zumutbar gewesen, die Einzelheiten zu den leistungshinterlegten Betriebsausgaben an die AG im Ermittlungsverfahren zu ermitteln und konkret vorzutragen. Vor allem aber hätten die Buchungen durch die Steuerberatung schon vor Einleitung des Verfahrens nicht erfolgen dürfen, ohne auf die fehlenden Belege hinzuweisen und ohne auf eine Erstellung von schriftlich fixierten Rahmenvereinbarungen sowie Abrechnungen hinzuwirken. Das Ermittlungsverfahren hätte nach der Vorstellung und dem Vortrag des Klägers deshalb mangels Tatverdacht gemäß § 170 Abs. 2 StPO eingestellt werden müssen.

Mit der auf diese Argumentation eines Beratungsfehlers gestützten Schadensersatzklage gegen die Steuerberater verfolgte der Kläger zunächst in der ersten Instanz vor dem Landgericht erfolgreich den Ersatz der (vermeidbaren) Steuernachzahlungen in Höhe von rund 450.000 € nebst Zinsen, sowie in der Berufungsinstanz zusätzlich erfolgreich den Ersatz der gezahlten Geldauflage für die Einstellung des Steuerstrafverfahrens sowie den Ersatz der Kosten für die Steuerstrafverteidigung.

Entscheidungsgründe:

Grundsätzlich muss derjenige, der eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit

begangen hat, die verhängte Sanktion aus seinem Vermögen tragen. Hierdurch wird aber eine Einstandspflicht desjenigen, der vertraglich verpflichtet war, den Täter oder Teilnehmer vor der Begehung einer oder Teilnahme an einer Tat und deren Folgen zu schützen, nicht generell ausgeschlossen. Eine solche vertragliche Verpflichtung zum Schutz vor der Begehung von Steuerstraftaten besteht grundsätzlich auch für einen Steuerberater im Verhältnis zu seinem Mandanten, soweit es um die richtige Darstellung und Dokumentation steuerlich bedeutsamer Vorgänge gegenüber dem Finanzamt und eine hiermit im Zusammenhang stehende Steuerverkürzung geht.

Ein Steuerberater kann insbesondere seinem Mandanten gegenüber vertraglich verpflichtet sein, diesen davor zu bewahren, dass er seine öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen dem Finanzamt gegenüber vernachlässigt. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst eines steuerlichen Fachberaters bedient, weil die steuerrechtliche Lage vielschichtig und für einen Laien undurchsichtig ist. In diesem Falle besteht die Aufgabe des Beraters nicht nur darin, die seinem Mandanten zustehenden Steuervorteile auszuschöpfen, sondern er hat ihn auch davor zu bewahren, sich durch Überschreitung des zulässigen Rahmens einer strafrechtlichen Verfolgung auszusetzen.

Aus Sicht des Berufungsgerichtes war es im vorliegenden Fall Pflicht der Steuerberater, sowohl die AG als auch den Kläger auf die Notwendigkeit der ordnungsgemäßen Abrechnung der tatsächlich erbrachten Leistungen hinzuweisen. Ob ein Nachweis der Leistung auch in ande-

rer Form hätte erbracht werden können und von den Finanzbehörden akzeptiert worden wäre, war dabei aus Sicht der Zivilrichter unerheblich. Der Steuerberater habe grundsätzlich den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen und sachgerechte Vorschläge zu dessen Verwirklichung zu unterbreiten. Diese Vertragspflicht sei durch die Steuerberatung verletzt worden.

Ob der Kläger bei gebotener Sorgfalt den Beratungsfehler frühzeitig hätte bemerken und selbst die Notwendigkeit der Rechnungsstellung hätte ansprechen können, konnte aus Sicht des Berufungsgerichtes ebenfalls dahinstehen. Denjenigen, der sich auf den Rat eines Fachmannes verlassen habe, würde auch dann kein Mitverschulden gemäß § 254 Abs. 1 BGB treffen, wenn er die Unrichtigkeit oder Unzulässigkeit des von diesem vorgeschlagenen oder in die Wege geleiteten Vorgehens bei genügender Sorgfalt hätte erkennen können. Selbst wenn ein Mandant über steuerrechtliche Kenntnisse verfüge, müsse er darauf vertrauen können, dass der beauftragte Berater die anstehenden steuerrechtlichen Fragen fehlerfrei bearbeite, ohne dass eine weitergehende Kontrolle erforderlich sei.

Ein Mitverschulden verneinten die Berufungsrichter, obwohl sich ein solches daraus hätte ergeben können, dass der Kläger es in vorwerfbarer Weise versäumt habe, den durch die Verletzungshandlung entstandenen Schaden durch Einlegung zulässiger, aussichtsreicher und zumutbarer Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel abzuwenden oder zu mildern. Der Kläger habe sich aber nicht auf eine Fortsetzung des Steuerstrafverfahrens einlassen müssen, um möglicherweise einen Freispruch zu erwirken. Denn in diesem Fall wäre es zumindest sicher zu einer Anklage und wahrscheinlich auch zu einer öffentlichen Hauptverhandlung gekommen.

Die Steuerbehörden hätten den Straftatbestand der Steuerhinterziehung offensichtlich unabhängig von der Frage des Leistungsaustausches als erfüllt angesehen, weil keine aussagekräftigen Belege existierten. Auch wenn diese rechtliche Position kaum zu halten gewesen wäre, sei es dennoch unter Berücksichtigung der immer bestehenden Unsicherheiten bei einer Verfahrensfortsetzung und des zu befürchtenden öffentlichen Rufschadens gut nachvoll-

ziehbar gewesen, dass sich der Kläger auf die Zahlung der Geldauflage eingelassen habe. Er sei nicht gezwungen, eine derartige Chance der Verfahrensabkürzung abzulehnen, um dem Mitverschuldens einwand zu entgehen.

Praxishinweis:

Während das Landgericht in der ersten Instanz den Ersatz der Geldauflage und der Strafverteidigungskosten aufgrund eines überwiegenden Mitverschuldens des Klägers ablehnte, da sich der Kläger nicht zu Lasten der Steuerberater für eine Einstellung des Verfahrens gegen eine Geldauflage hätte entscheiden dürfen, berücksichtigte das OLG bei seiner Argumentationskette gegen ein derartiges Mitverschulden überzeugend naheliegende prozessökonomische Erwägungen, die im vorliegenden Fall eindeutig für eine Abkürzung des Verfahrens sprachen.

Wenn die Staatsanwaltschaft von einer Einstellung des Verfahrens ohne Konsequenzen nicht zu überzeugen ist, wird in einer vergleichbaren Verfahrenssituation unter Abwägung sämtlicher Risiken nahezu jeder Steuerstrafverteidiger dazu raten, eine Einstellung des Steuerstrafverfahrens gegen eine Geldauflage zu akzeptieren. Auf diese Weise wird vorzeitig Rechtssicherheit erlangt und das belastende Verfahren deutlich abgekürzt.

Angesichts des Steuerschadens im höheren sechsstelligen Bereich, des berufsrechtlichen Risikos als Arzt für den Fall einer rechtskräftigen Verurteilung und des zu erwartenden Rufschadens in einer öffentlichen Verhandlung wäre es dem Betroffenen kaum zuzumuten, statt dieser Abkürzung des Verfahrens auf vernünftige Richter und Staatsanwälte zu hoffen, die in einer (streitigen) Hauptverhandlung keine Fehler begehen und den Mandanten deshalb freisprechen werden. Diese Gemengelage hat das OLG zutreffend erkannt und gewürdigt. Angesichts des relativ groben Beratungsfehlers mit den dargestellten erheblichen Auswirkungen erscheint es im Ergebnis ausnahmsweise gerechtfertigt, dass der steuerliche Berater (bzw. seine Berufshaftpflichtversicherung) auch die Geldauflage und die Kosten der Verteidigung als ersatzfähigen Schaden übernimmt.

Mit der Einstellung des Steuerstrafverfahrens gegen eine Geldauflage wurde zudem jede Vorsatzfeststellung zu Lasten des Klägers vermieden. Die Unschuldsvermutung bleibt bei einer Einstellung gemäß § 153a StPO generell unangetastet. Die Vermeidung einer Vorsatzfeststellung ist zwingende Voraussetzung, um dem zivilrechtlichen Rückgriff auf den steuerlichen Berater in solchen Konstellationen nicht die Grundlage zu entziehen. Möchte sich der Berater auf ein vorsätzliches Handeln seines Mandanten und einen Wegfall der Ersatzpflicht aus diesem Grund

berufen, muss er die Vorsatztat in einem Regressprozess nachweisen. Fehlt es an entsprechenden Feststellungen in einem Strafbefehl oder einem Strafurteil, wird der Nachweis jedenfalls erschwert.

Die Zivilrichter stellten zudem erfreulicherweise nochmals klar, dass eine freiwillig abgeschlossene tatsächliche Verständigung im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens eine haftungsbegründende Kausalität zum ursprünglichen Beratungsfehler nicht unterbrechen würde. Diese Auffassung des OLG überzeugt, wenn sich diese Einigung als eine vernünftige Reaktion auf eine durch die fehlerhafte Beratung ausgelöste Auseinandersetzung darstellt. Wegen der Vielzahl von Unsicherheitsfaktoren in Bezug auf offene Beweisfragen und die Beurteilung schwieriger Rechtsfragen muss dem Mandanten über den Abschluss einer solchen Verständigung ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt werden.

Insgesamt belegt das Urteil, dass prozessökonomische Entscheidungen über eine steuerliche oder steuerstrafrechtliche Verfahrensabkürzung die zivilrechtliche Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen nach einem Beratungsfehler nicht ausschließen. Dies gilt zumindest, solange die getroffenen Entscheidungen für das Zivilgericht nachvollziehbar und prozessökonomisch plausibel erscheinen.

3 BGH, Beschluss vom 24.03.2022 – 1 StR 480/21: In einem strafrechtlichen Urteil muss bei der Strafzumessung erläutert werden, ob eine „verunglückte“ Selbstanzeige sich konkret strafmildernd ausgewirkt hat.

Sachverhalt:

Der Angeklagte hatte vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens Besteuerungsgrundlagen nacherklärt, die erheblich zu seinen Gunsten von den im weiteren Verfahrensverlauf ermittelten Zahlen abwichen. Das Landgericht verurteilte den Angeklagten daraufhin wegen Steuerhinterziehung sowie Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten.

Auf die Revision des Angeklagten hob der Bundesgerichtshof die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung und den Strafausspruch auf. Es wies das Verfahren an das Landgericht zur erneuten Entscheidung zurück.

Entscheidungsgründe:

Das Landgericht ging nach Einschätzung der obersten Strafrichter zutreffend davon aus, dass die Nacherklärungen des Angeklagten vor Einleitung des Steuerstrafverfahrens wegen erheblicher Abweichungen von den tatsächlich ermittelten Besteuerungsgrundlagen nicht zu einer Straffreiheit gemäß § 371 AO führten.

Im Strafurteil hätte bei der Begründung der konkreten Rechtsfolge im Rahmen der Strafzumessung erörtert werden müssen, ob sich diese „verunglückte“ Selbstanzeige gleichwohl strafmildernd bei der Bemessung der Freiheitsstrafe auswirkt. An derartigen Ausführungen fehle es im Strafurteil. Diese wesentlichen Erwägungen müssen deshalb nachgeholt werden.

Praxishinweis:

Das Ziel einer erfolgreichen Selbstanzeigeberatung besteht im Regelfall darin, gemeinsam mit dem Mandanten eine zeitlich und sachlich vollständige und damit strafbefreiende Selbstanzeige zu erarbeiten und diese möglichst schnell auf den Weg zu bringen, insbesondere bevor ein die Wirksamkeit der Selbstanzeige sperrendes Verfahren eingeleitet wird.

Die vorliegende Entscheidung belegt, dass eine Selbstanzeige für eine verbesserte Position im Steuerstrafverfahren in Ausnahmekonstellationen aber sogar zweckmäßig sein kann, wenn die Korrektur (geplant oder ungeplant) nicht (mehr) die strafbefreienden Voraussetzungen

des § 371 AO erfüllen kann und Berater und Mandant dies sicher wissen. Denn auch eine „verunglückte“ Selbstanzeige führt fast immer zu einer Strafmilderung. Eine Selbstanzeige gilt als „verunglückt“, wenn der Täter oder Teilnehmer eine Selbstanzeige erstattet, diese aber keine strafbefreiende Wirkung entfaltet. Folgende Konstellationen lassen sich unterscheiden:

Unwirksam und damit „verunglückt“ ist eine Selbstanzeige zunächst, wenn die aus der Korrektur resultierenden Steuern nicht gezahlt werden können. Gemäß § 371 Abs. 3 AO müssen die hinterzogenen Steuern, Zinsen sowie ein Strafzuschlag in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO i. V. m. § 398a AO innerhalb einer angemessenen Frist gezahlt werden, damit die strafbefreiende Wirkung der Nacherklärung eintritt. Für diese bei bereits eingetretener Verkürzung notwendige Zahlung wird im regelmäßig zur Überprüfung der Selbstanzeige eingeleiteten Strafverfahren eine eigene strafrechtliche Frist gesetzt, die entweder mit der steuerlichen Fälligkeitsfrist zusammenfällt oder auch etwas länger bemessen sein kann. Sollte insoweit noch ein vorübergehender Liquiditätsengpass bestehen, sollte diese gesetzte Frist unbedingt mit einer ausführlichen und nachvollziehbaren Begründung verlängert werden. Um insoweit kein unnötiges Risiko einzugehen, sollte mit Erstattung der Selbstanzeige möglichst für ausreichende Liquidität auf dem Konto und eine zeitnahe Zahlung gesorgt werden. Es drohen ansonsten wegen der steuerlichen Fälligkeit auch Vollstreckungsmaßnahmen.

„Verunglückt“ ist eine Selbstanzeige auch, wenn – beispielsweise durch Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze – die Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 Abs. 1 AO (zeitliches und sachliches Vollständigkeitsgebot) nicht erfüllt sind. Für eine wirksame Selbstanzeige müssen für alle Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden. Die Korrekturen müssen dabei zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Auf dieses sachliche und zeitliche Vollständigkeitsgebot sollte der Berater den Mandanten

ausdrücklich und möglichst anschaulich mit Beispielen hinweisen.


Die Angaben in der Nacherklärung dürfen für eine vollständige Korrektur im Sinne des § 371 AO allenfalls geringfügig von den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen abweichen, die bei Überprüfung der Vollständigkeit der Selbstanzeige im Rahmen des anschließenden Steuerstrafverfahrens ermittelt werden. In der Rechtsprechung wird von einer unschädlichen Abweichung bis zu einem Maximalbetrag von 5 % pro Veranlagungszeitraum ausgegangen. Innerhalb dieses Rahmens ist die Abweichung noch geringfügig und nimmt der Anzeige nicht die strafbefreiende Wirkung. Allerdings darf dieser Maximalbetrag von 5 % nicht bewusst ausgeschöpft werden.

Des Weiteren kann auch ein Sperrgrund gemäß § 371 Abs. 2 AO vorliegen und die Wirksamkeit der Selbstanzeige ausschließen. Auch in diesem Fall ist die Selbstanzeige „verunglückt“. Gesperrt ist die Selbstanzeige beispielsweise, wenn bereits eine Prüfungsanordnung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO vorliegt oder gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b) AO ein Strafverfahren eingeleitet ist.

Allerdings kann es auch in Einzelfällen sinnvoll sein, trotz eingeleiteter Prüfung noch eine Selbstanzeige zu erstatten und das Missglücken bewusst in Kauf zu nehmen. Denn der Sperrgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung sperrt sachlich und zeitlich nur für die Steuerart und den Zeitraum, für den eine Prüfung konkret angeordnet ist. Es kann sich deshalb beispielsweise bei drohender Tatentdeckung anbieten, Veranlagungszeiträume außerhalb des Prüfungszeitraums oder andere Steuerarten, die bislang nicht geprüft werden, mit strafbefreiender Wirkung zu korrigieren, auch wenn damit auch die gesperrten Bereiche automatisch miterklärt werden müssen. Auf diese Weise kann der strafrechtlich relevante Verkürzungsschaden auf die gesperrten Bereiche reduziert und damit unter Umständen eine deutlich bessere strafrechtliche Erledigung erreicht werden als ohne die verunglückte Selbstanzeige.

Bei einem eingeleiteten Strafverfahren ist die Sperrwirkung für die Selbstanzeige weniger begrenzt als bei

einer Prüfungsanordnung. Die Steuerart, wegen der eingeleitet wurde, ist für eine wirksame Selbstanzeige vollständig gesperrt. Diese Sperrwirkung gilt nicht nur für die Veranlagungszeiträume, die in der Einleitung genannt wurden, sondern für alle nichtverjährten Zeiträume. Allerdings kann wegen anderer Steuerarten auch in dieser Konstellation weiterhin eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet werden, die ggf. ebenfalls strategisch zweckmäßig sein kann.

Eine strafmildernde Wirkung wird einer verunglückten Selbstanzeige letztlich immer dann zukommen (müssen), wenn eine Selbstanzeige erkennbar von dem Willen zur Rückkehr zur Steuerehrlichkeit getragen ist. Sie sollte sich hingegen nicht als ein strategisches Kalkül darstellen. Von einer Strafmilderung der verunglückten Selbstanzeige und damit einer Verbesserung der Verfahrensposition ist insbesondere auszugehen, wenn Erträge oder Ausgaben teilweise versehentlich dem falschen Veranlagungszeitraum zugeordnet, unwesentliche Beträge für lange zurückliegende Zeiträume vergessen wurden oder bei einer täterschaftlich begangenen Steuerstraftat vom Berater übersehen wird, dass zugleich auch eine Steuerhinterziehung eines Dritten unterstützt und damit eine Beihilfehandlung ebenfalls zu korrigieren gewesen wäre. In diesen Fällen muss der Berater mit Nachdruck darauf hinwirken, dass es zu einer entsprechenden deutlichen Strafmilderung kommt oder das Verfahren sogar (ggf. gegen eine Geldauflage gemäß § 153a StPO oder wegen Geringfügigkeit gemäß § 153 StPO) eingestellt wird. 

Autorin:

Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

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

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de