

## STEUERHINTERZIEHUNG

## Die steuerstrafrechtlichen Folgen einer rückwirkenden Fristverlängerung gemäß § 109 AO

von RA Bernd Guntermann, FA StR, FA HGeSR, Wilhelm Rechtsanwälte, Düsseldorf

| Die aktuelle Rechtsprechung zur Erklärungsfrist nach Kündigung des Steuerberatungsmandats (BGH 12.06.13, 1 StR 6/13, PStR 13, 248 f.) rückt die steuerstrafrechtlichen Folgen der Fristverlängerung gemäß § 109 AO in den Blickpunkt. |

### 1. Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Lässt der Steuerpflichtige die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung – z.B. gemäß § 149 Abs. 2 S. 1 AO – verstreichen, kommt bereits ab diesem Zeitpunkt eine Strafbarkeit wegen versuchter Steuerhinterziehung durch Unterlassen in Betracht. Die Versuchsstrafbarkeit endet mit dem Schluss der Veranlagungsarbeiten für den Veranlagungszeitraum (VZ) und es tritt Vollendung ein. Versuch und Vollendung setzen eine nicht rechtzeitige Veranlagung i.S. des § 370 Abs. 4 AO und damit den Fristablauf jedenfalls voraus. Daher ist zu beachten, dass § 109 Abs. 1 S. 2 AO die Möglichkeit der rückwirkenden Verlängerung bereits abgelaufener Fristen vorsieht. Ungeklärt ist, welche Auswirkungen eine rückwirkende Fristverlängerung auf die bereits eingetretene Verwirklichung des Straftatbestands hat.

Die Unterlassungsvariante gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt das Bestehen einer Erklärungspflicht voraus, die sich gemäß § 149 Abs. 1 S. 1 AO aus den Steuergesetzen ergibt. Gleiches gilt für die Frist zur Abgabe der Steuererklärung. Bestimmen die Steuergesetze nichts anderes, gilt die Frist des § 149 Abs. 2 AO.

#### 1.1 Vollendung

Da die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO ein Erfolgsdelikt ist, tritt Vollendung in dem Zeitpunkt ein, in dem der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer Erklärung veranlagt und der Steuerbescheid wirksam geworden wäre. Da dieser Zeitpunkt im Falle des Unterlassens regelmäßig nicht feststellbar ist, unterstellt die herrschende Meinung in dubio pro reo, dass der Steuerpflichtige als letzter in dem jeweiligen VZ veranlagt worden wäre.

Damit tritt die Vollendung der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach herrschender Auffassung mit dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten bei dem zuständigen FA ein (Schmitz/Wulf, Münchener Kommentar zum StGB, § 370 Rn. 93; Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 37a; BGH 7.11.01, 5 StR 395/01, wistra 02, 64, 66). Teilweise wird angenommen, es reiche, wenn die Veranlagungsarbeiten im Großen und Ganzen abgeschlossen sind, was bereits bei 90 % oder 95 % der Fall sein soll (Klein/Jäger, AO, § 370 Rn. 92). In jedem Fall hinzuzurechnen ist die Zeit für die hypothetische Bekanntgabe des Steuerbescheids gemäß § 122 Abs. 2 AO (Schmitz in Festschrift für Kohlmann, 2003, S. 517, 519).

Kann Frist rückwirkend verlängert werden, wenn Straftatbestand bereits eingetreten ist?

Faustregel:  
Steuerhinterziehung vollendet, wenn ...

... 95 % der Veranlagungsarbeiten abgeschlossen sind

## 1.2 Versuch

Die Versuchsstrafbarkeit beginnt mit dem unmittelbaren Ansetzen zur Tat. Dieses ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige den Zeitpunkt verstreichen lässt, zu dem er die Erklärung spätestens hätte abgeben müssen (Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 370 Rn. 263; Schmitz, a.a.O., S. 526). Teilweise wird angenommen, die für den Versuchsbeginn erforderliche Rechtsgutverletzung trete erst mit einer konkreten Gefahrenlage für den Steueranspruch ein. Diese sei erst gegeben, wenn der Zeitpunkt nahe rücke, zu dem die Veranlagungsarbeiten des jeweiligen Bezirks nahezu abgeschlossen seien, wodurch der Versuchsbeginn zugunsten des Steuerpflichtigen zeitlich in Richtung der Vollendung des Delikts verschoben werde (Wannemacher/Wiese, Steuerstrafrecht § 370 AO, Rn. 509; Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 524; Aue, PStR 10, 207, 208).

## 1.3 Erklärungsfrist

Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, ist die Steuererklärung spätestens 5 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs abzugeben (§ 149 Abs. 2 S. 1 AO). Diese Frist gilt für die in der Praxis wichtigen Veranlagungssteuern (ESt, KSt, GewSt und USt).

### 1.3.1 Fristverlängerung

Gemäß den jährlichen gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder (für das Jahr 2013: Erlass vom 2.1.14, BStBl I 14, 64) ist diese Frist allgemein bis zum 31.12. des Folgejahres verlängert, sofern die Steuererklärungen durch zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Personen gemäß §§ 3, 4 StBerG angefertigt werden. Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, für den Versuchsbeginn sei generell auf diese verlängerte Erklärungsfrist abzustellen, da der Steuerpflichtige bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls die Möglichkeit habe, rechtzeitig eine Erklärung abzugeben. Dies gelte unabhängig davon, ob die Erklärung tatsächlich durch einen Steuerberater angefertigt werde oder nicht (Schmitz/Wulf, Münchener Kommentar zum StGB, § 370 Rn. 396; Schmitz, a.a.O., S. 528). Teilweise wird angenommen, der 31.12. des Folgejahres sei deshalb maßgeblich, weil zu diesem Zeitpunkt die Veranlagungsarbeiten „im Großen und Ganzen“ abgeschlossen seien, was – nach dieser Auffassung – entscheidend für den Versuchsbeginn sei (Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 370 Rn. 263c).

Mit dem Beschluss vom 12.6.13 (1 StR 6/13, PStR 13, 248 f.) stellt sich der BGH auf den Standpunkt, auf die allgemeine Fristverlängerung zum 31.12. des Folgejahres könne sich nur der Steuerpflichtige berufen, der tatsächlich einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe einen Auftrag zur Anfertigung der Steuererklärung erteilt habe. Der Wille später noch (einmal) einen Steuerberater zu beauftragen, reiche nicht aus. Im Falle der Beendigung eines vor dem 31.5. des Folgejahres erteilten Mandats führe die Mandatskündigung allerdings nicht automatisch zum Wegfall der Fristverlängerung. In diesem Fall trete der für den Versuchsbeginn maßgebliche Fristablauf erst nach Ablauf einer durch das FA zu setzenden Frist zur Vorlage der Steuererklärung ein.

Versuchsstrafbarkeit beginnt mit dem unmittelbaren Ansetzen zur Tat

Beraterprivileg bei geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen

BGH: 31.12. des Folgejahres gilt nur, wenn Steuerberater beauftragt wurde

Nach der Rechtsauffassung des BGH beginnt die Versuchsstrafbarkeit, soweit der Steuerpflichtige keinen Steuerberater beauftragt hat, mit dem Ablauf des 31.5. des Folgejahres. Dies gilt allerdings nicht, wenn und solange die Finanzbehörden die Frist zur Einreichung der Steuererklärung im Einzelfall gemäß § 109 Abs. 1 S. 1 AO verlängert haben.

### 1.3.2 Rückwirkung

Gemäß § 109 Abs. 1 S. 2 AO können Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen, wenn sie bereits abgelaufen sind, rückwirkend verlängert werden, insbesondere wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen. Bei der Fristverlängerung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung gemäß § 5 AO. Damit besteht ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf ermessensfehlerfreie Verbescheidung. Im Falle der Ermessensreduzierung auf Null besteht ein Anspruch auf Gewährung der Fristverlängerung (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 109 Rn. 57; Brandis in Tipke/Kruse, AO, § 109, Rn. 3). Für die rückwirkende Fristverlängerung gelten keine Besonderheiten. Die – sachliche oder persönliche – Unbilligkeit der durch die Fristversäumnis eingetretenen Rechtsfolge ist keine zwingende Voraussetzung für die Fristverlängerung, sondern lediglich ein für die ermessensfehlerfreie Verbescheidung besonders wichtiger Gesichtspunkt, welcher regelmäßig die Fristverlängerung rechtfertigt (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., Rn. 42).

Ein Antrag des Steuerpflichtigen stellt zwar den Regelfall dar, ist aber nicht Voraussetzung der Fristverlängerung, die auch von Amts wegen gewährt werden kann. Deshalb schließt ein gegebenenfalls auch schuldhaft nach Fristablauf gestellter Antrag die Gewährung einer rückwirkenden Fristverlängerung nicht aus (Brandis in Tipke/Kruse, AO, Rn. 4). Die Fristverlängerung bewirkt das Hinausschieben der an den Fristablauf geknüpften Rechtsfolgen. Im Falle der rückwirkenden Verlängerung einer bereits abgelaufenen Frist beseitigt sie die mit dem Fristende eingetretenen Rechtsfolgen (Pahlke/Koenig, AO, § 109 Rn. 22; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O. Rn. 71). Eine rückwirkende Fristverlängerung gemäß § 109 Abs. 1 S. 2 AO kommt damit auch in den Fällen in Betracht, in denen die Versuchsstrafbarkeit wegen Verstreichen der letzten Frist zur Abgabe der Steuererklärung bereits abgelaufen ist. Sie ist sogar in den Fällen abgabenrechtlich möglich, in denen der Steuerpflichtige bereits den Tatbestand einer vollendeten Steuerhinterziehung durch Unterlassen verwirklicht hat.

Mit der Entscheidung des BGH vom 12.6.13 (1 StR 6/13) tritt eine weitere Fallgruppe neben die der rückwirkenden Fristverlängerung nach Fristablauf. Denn wenn der Steuerpflichtige erst nach dem 31.5. aber vor dem 31.12. des Folgejahres einen Steuerberater mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt und dieser die Steuererklärung innerhalb der allgemeinen Fristverlängerung bis zum 31.12. des Folgejahres einreicht, dürfte dies ebenfalls zur Beseitigung der mit dem bereits eingetretenen Fristablauf einhergehenden Rechtsfolgen führen. Gleiches gilt für den Fall, dass der Steuerpflichtige erst nach der Mandatskündigung und Ablauf einer im Anschluss durch die Finanzbehörden gesetzten Frist, aber vor dem 31.12. des Folgejahres erneut einen Steuerberater mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt, sofern diese vor dem 31.12. des Folgejahres eingereicht wird.

Versuchsstrafbarkeit beginnt mit dem 31.5. des Folgejahres

Auch schuldhaft nach Fristablauf gestellter Antrag schließt Fristverlängerung nicht aus

Beauftragung eines Beraters nach regulärem Fristablauf

### 1.3.3 Steuerstrafrechtliche Rechtsfolgen

Die steuerstrafrechtlichen Folgen einer rückwirkenden Fristverlängerung werden durch Schrifttum und Rechtsprechung, soweit ersichtlich, bisher nicht behandelt. Sie ergeben sich aus den den § 8 StGB und § 2 Abs. 1 StGB zugrunde liegenden strengen Tätigkeitslehre. Danach ist bei Unterlassungsdelikten der Zeitpunkt für die Tatbegehung entscheidend, in dem der Täter hätte handeln können und müssen. Im Falle der Steuerhinterziehung durch Unterlassen kommt es damit für die Versuchsstrafbarkeit auf das Verstreichen der letzten Frist bzw. für das vollendete Delikt auf den Abschluss der Veranlagungsarbeiten an. Die Pflichtwidrigkeit als Tatbestandsmerkmal des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO muss in diesem Zeitpunkt vorliegen.

Damit stellt sich die Frage der rechtlichen Qualität einer rückwirkenden Fristverlängerung. Diese wiederum folgt aus dem Wesen der Fristvorschriften als generelle Ordnungsvorschriften, die als ius strictum allein der Rechtssicherheit dienen (BVerfG 11.8.54, 2 BvK 2/54, NJW 54, 1601). Sie sind, da sie zudem ein geordnetes Verfahren garantieren, nicht grundsätzlich rückwirkend verlängerbar, sondern nur dann, wenn der Gesetzgeber eine rückwirkende Verlängerung ausdrücklich zugelassen hat (BFH 9.11.90, III R 103/88, BStBl II 91, 168). Um eine solche gesetzlich vorgesehene Regelung handelt es sich bei § 109 Abs. 1 S. 2 AO. Damit führt die rückwirkende Fristverlängerung gemäß § 109 Abs. 1 S. 2 AO dazu, dass das Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im maßgeblichen Begehungszeitpunkt nicht gegeben ist, da es an einer den Steuerpflichtigen als Sondereigenschaft treffenden Pflicht in diesem Zeitpunkt mangelt. Die rückwirkende Fristverlängerung unterscheidet sich damit etwa von der strafrechtlich unbeachtlichen nachträglichen Genehmigung des Verletzten einer Tat, welche eine bereits eingetretene Strafbarkeit nicht rückwirkend zu beseitigen vermag.

## 2. Ergebnis

Die Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt eine pflichtwidrige Unterlassung des Steuerpflichtigen voraus. Pflichtwidrigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung verletzt, was das Verstreichen der Erklärungsfrist voraussetzt. Wird die Erklärungsfrist nachträglich verlängert und reicht der Steuerpflichtige die Steuererklärung innerhalb dieser verlängerten Frist ein, verletzt er keine Erklärungsfrist. Eine Strafbarkeit wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung durch Unterlassen liegt in diesem Fall nicht vor.

**PRAXISHINWEIS |** Die Gewährung einer rückwirkenden Fristverlängerung gemäß § 109 Abs. 1 S. 2 AO kann die steuerstrafrechtlichen Folgen einer verspäteten Abgabe einer Steuererklärung beseitigen. Deshalb muss der steuerliche Berater in der Auseinandersetzung mit den Finanzbehörden auch nach Fristablauf auf die Gewährung einer nachträglichen Fristverlängerung hinwirken. Gegebenenfalls kann z.B. im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung im Bereich der Sachverhaltsermittlung auch ein Einvernehmen mit den Finanzbehörden über das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen einer nachträglichen Fristverlängerung gemäß § 109 Abs. 1 AO erzielt werden. Dabei sollte dem Berater bewusst sein, dass die Fristverlängerung für den Mandanten nicht nur in abgabenrechtlicher, sondern auch in steuerstrafrechtlicher Hinsicht vorteilhaft ist.

Strenge  
Tätigkeitslehre

Fazit: Rückwirkende  
Fristverlängerung  
führt dazu, dass  
Pflichtwidrigkeit  
nicht gegeben ist

Strafbarkeit wegen  
Steuerhinterziehung  
durch Unterlassen  
liegt nicht vor