

» RA Bernd Guntermann, Düsseldorf

Mislungene Selbstanzeigeberatung

Eine Haftungsfalle für den steuerlichen Berater und ihre Folgen

Presseberichte über den wiederholten Ankauf von Steuer-CDs durch mehrere Bundesländer und prominente Steuersünder rücken die Selbstanzeige gemäß § 371 AO in das Blickfeld einer breiten Öffentlichkeit. Ziel jeder Selbstanzeige ist die Straffreiheit. Deren Voraussetzungen wurden durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahr 2011 und die restriktive Rechtsprechung des ersten Strafsenats des BGH in den letzten Jahren erheblich verschärft. Mit den Anforderungen wächst das Haftungsrisiko des steuerlichen Beraters. Denn eine verunglückte Selbstanzeige ist in der Regel nicht heilbar. Beratungsfehler führen deshalb zu irreparablen Schäden.

» 1. Gesetzliche Grundlagen

1.1 Tatbestände

Die §§ 370 und 371 AO sind die Grundnormen der Selbstanzeigeberatung.

1.1.1 Steuerhinterziehung gem. § 370 AO

Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO definiert die Tathandlungen der Steuerhinterziehung. Den Tatbestand verwirklicht, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr. 1) oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (Nr. 2) und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Die Strafandrohung des § 370 Abs. 1 AO von einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe wird durch die Strafverschärfung des § 370 Abs. 3 AO erheblich erweitert. Danach reicht der Strafrahmen in besonders schweren Fällen von einer Mindestfreiheitsstrafe von sechs Monaten bis zur Höchststrafe von zehn Jahren.

Grundfall der Strafverschärfung ist die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile in großem Ausmaß gem. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO.

Zwar gab der erste Strafsenat des BGH mit der Grundsatzentscheidung vom 2. Dezember 2008¹ und der darauf aufbauenden Rechtsprechung eine Faustformel vor. Danach liegt ein großes Ausmaß bei der Erlangung ungerechtfertigter Erstattungs- oder Verrechnungsguthaben, dem sogenannten „Griff in die Kasse“, bei 50.000 EUR.

Werden lediglich Einkünfte verschwiegen, liegt die Wertgrenze bei einer Steuerlast von 100.000 EUR. Zahlreiche Detailfragen der Abgrenzung sind aber komplex und teilweise ungeklärt, etwa die Behandlung vorgetäuschter Betriebsausgaben, die Frage, ob bei mehreren Tathandlungen die verursachten Steuerschäden zu addieren sind und die Behandlung der Steuerverkürzung auf Zeit, etwa durch Abgabe einer verspäteten Umsatzsteuervoranmeldung. Gleichwohl ist die zutreffende Abgrenzung zwingende Voraussetzung der Selbstanzeigeberatung. Denn die Verjährungsfrist beträgt in den Fällen

einfacher Steuerhinterziehung fünf und in den Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung zehn Jahre gem. § 376 Abs. 1 AO. Die Selbstanzeige muss sich indes gem. § 371 Abs. 1 AO auf alle unverjährten Steuerstraftaten beziehen.

Die Abgrenzung zwischen einfachem und besonders schwerem Fall der Steuerhinterziehung ist schließlich für die Strafzumessung von erheblicher Bedeutung. Die Faustformel des ersten Strafsenats ist Gegenstand der Medienberichte über öffentlichkeitswirksame Steuerstrafverfahren. Bei Hinterziehungsbeträgen über 100.000 EUR ist nach der Auffassung des ersten Strafsenats eine Geldstrafe nur noch bei Vorliegen gewichtiger Milderungsumstände schuldangemessen. Regelfall ist die Verhängung einer Freiheitsstrafe. Bei Hinterziehungsbeträgen jenseits der Grenze von einer Million EUR kommt eine zur Bewährung aussetzungsfähige Freiheitsstrafe unter 24 Monaten nur noch bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe in Betracht.

1.1.2 Selbstanzeige gem. § 371 AO

Die Selbstanzeige gem. § 371 AO ist eine steuerstrafrechtliche Besonderheit ohne Entsprechung in anderen Bereichen des Strafrechts. Sie eröffnet dem Täter oder Teilnehmer einer Straftat die Möglichkeit, die Folgen einer bereits beendeten und vollendeten Straftat zwingend und von seinem Willen abhängig wieder zu beseitigen.

1.1.2.1 Eintritt der Straffreiheit

Die Berichtigung unrichtiger, die Ergänzung unvollständiger oder die Nachholung unterlassener Angaben führt gem. § 371 Abs. 1 AO zum Eintritt der Straffreiheit infolge eines persönlichen Strafaufhebungsgrunds.

1) BGH, 1 StR 416/08, NJW 2009, 528 ff.

Voraussetzung der Straffreiheit ist seit dem Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes allerdings, dass der die Selbstanzeige erstattende Täter oder Teilnehmer „reinen Tisch“ macht².

Eine Teilselbstanzeige führt damit nicht, auch nicht teilweise, zur Straffreiheit. Denn bei ihr fehlt es an der „Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit“.

Die Selbstanzeige ist damit nur wirksam, wenn drei Voraussetzungen kumulativ gegeben sind. Die Selbstanzeige muss die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Angaben

- zu allen unverjährten Steuerstraftaten
- einer Steuerart
- in vollem Umfang

enthalten (§ 371 Abs. 1 AO). Zudem tritt die Straffreiheit für den an der Tat Beteiligten nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet (§ 371 Abs. 3 AO).

1.1.2.2 Sperrgründe

Die Straffreiheit tritt nicht ein, wenn ein Sperrgrund gem. § 370 Abs. 2 AO eingreift.

Ein solcher liegt gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO vor, wenn

- dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist oder
- dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder
- ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

wenn gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO

- eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und
- der Täter dies wusste oder bei vollständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Schließlich greift gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO ein Sperrgrund ein, wenn die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000 EUR übersteigt. In diesen Fällen führt die im Übrigen vollständige Selbstanzeige gem. § 398a AO allerdings, wenn zusätzlich ein Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuern entrichtet wird, zu einem strafprozessualen Verfolgungshindernis. Von der Verfolgung der Steuerstraftat wird in diesem Fall abgesehen.

1.2 Folgen

In der grundsätzlichen Konzeption der §§ 370, 371 AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes sind zugleich Anforderungen und Haftungsrisiken für den steuerlichen Berater bei der Selbstanzeigeberatung angelegt.

Denn das drohende Eingreifen der Sperrgründe gem. § 371 Abs. 2 AO führt zu erheblichem Zeitdruck für die Beteiligten. Die drohende Tatentdeckung, etwa durch Auswertung einer bereits angekauften Steuer-CD oder etwa infolge des bevorstehenden Beginns der Betriebsprüfung bei Geschäfts- und Vertragspartnern des Mandanten, erfordert schnelles Handeln.

Gleichzeitig bedingt die Unwirksamkeit der Teilselbstanzeige, dass die Selbstanzeige in Bezug auf den zeitlichen und inhaltlichen Umfang der berichtigten Angaben vollständig im Sinne des § 371 Abs. 1 AO sein muss. Gerade in Fällen, in denen die Besteuerungsgrundlagen in Ermangelung vollständiger Unterlagen, etwa bei Auslandskonten, ungeklärt sind, steht der steuerrechtliche Berater vor schwierigen

Anforderungen. Gleichwohl ist wegen der Unwirksamkeit der Teilselbstanzeige im Verbund mit dem drohenden Eingreifen der Sperrgründe eine Korrektur der Angaben nicht mehr möglich. Vielmehr muss im Bereich der Selbstanzeigeberatung „der erste Schuss sitzen“.

Praxishinweis: Eine zweite Selbstanzeige offenbart die Unvollständigkeit und damit Unwirksamkeit der ersten. Die zweite Selbstanzeige ist regelmäßig ebenfalls unwirksam, da die Tat infolge der ersten bereits entdeckt ist. Erstellt der Steuerberater beide Selbstanzeigen, liegt eine Pflichtverletzung nahe.

» 2. Haftungsfallen

Die Entscheidungen des ersten Strafsenats seit Inkrafttreten des Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetzes befassen sich mit zahlreichen Detailfragen zur Wirksamkeit der Selbstanzeige. Sie werden im Schrifttum teilweise kontrovers diskutiert. Die Diskussion über die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige ist im Fluss.

In dieser Situation sind die Anforderungen an eine pflichtgemäße Beratung besonders hoch. Denn der steuerliche Berater muss seinen Mandanten im Rahmen seines Auftrags umfassend beraten und ungefragt über alle bedeutsamen steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen unterrichten. Er muss seinen Auftraggeber möglichst vor Schaden bewahren und hat den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen³.

Bei der Selbstanzeigeberatung ist dieses Ziel klar definiert. Der steuerliche Berater hat, soweit möglich, für eine strafbefreiend wirkende Selbstanzeige zu sorgen. Detailkenntnisse sind dazu unerlässlich.

2.1 Der Berichtigungsverbund

Wirksamkeitsvoraussetzung ist, dass die Selbstanzeige für alle noch nicht verjährten Steuerhinterziehungen derselben Steuerart abgegeben wird. Sie muss sich damit auf den sogenannten Berichtigungsverbund beziehen.

2.1.1 Zeitliche Anforderungen

Der Berichtigungsverbund muss alle unverjährten Steuerstraftaten umfassen. Maßgeblich ist die Strafverfolgungsverjährung nach den §§ 78 ff. StGB und nicht die Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO. Die Verjährungsfrist für die einfache Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO beträgt damit gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB fünf Jahre. Für die Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 AO beträgt die Verjährungsfrist gem. § 376 Abs. 1 AO dagegen zehn Jahre.

Nach der Entscheidung des BGH vom 5. März 2013⁴ kommt es für die Abgrenzung nicht darauf an, ob die Strafschärfung des § 370 Abs. 3 AO im Zeitpunkt der Tatbegehung in Kraft getreten war. Bereits die Verkennung der Strafverschärfung hat regelmäßig eine zeitlich unvollständige und damit unwirksame Selbstanzeige zur Folge.

Die Verjährung beginnt gem. § 78a StGB mit der Beendigung der Tat, d. h. mit der Festsetzung der Steuer auf der Grundlage der falschen Steuererklärung. Im Fall des Ausbleibens einer Veranlagung infolge der Unterlassung pflichtgemäßer Erklärung beginnt die Verjährungsfrist, wenn die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden

2) BGH, 20.5.2010, 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 ff.

3) BGH, 16.10.2003, IX ZR 167/02, DStRE 2004, 237 ff.

4) BGH, 5.3.2013, 1 StR 73/13.

Bezirk im Wesentlichen, d. h. zu etwa 95 Prozent abgeschlossen sind⁵. Differenziert zu betrachten ist der Beginn der Verjährung im Fall der Nichtveranlagungsverfügung⁶. Die aktuellen Zweifelsfragen im Hinblick auf die zutreffende Berechnung der Verjährungsfrist werden dem steuerlichen Berater noch längere Zeit erhalten bleiben. Zwar hat sich der Bundesrat in seiner Sitzung vom 3. Mai 2013 für eine Verlängerung der Verjährungsfrist auch für die einfache Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgesprochen⁷.

Die Gesetzesänderung kann sich aber nur auf die Fälle erstrecken, die im Zeitpunkt des möglichen Inkrafttretens dieses Gesetzes noch nicht verjährt sind, was wiederum von der zutreffenden Beantwortung der Frage abhängt, ob die dann alte fünfjährige Verjährungsfrist einschlägig war oder nicht.

2.1.2 Steuerart

Das Vollständigkeitserfordernis ist auf die Steuerstraftaten derselben Steuerart beschränkt. Damit ist beispielsweise eine Selbstanzeige, mit der die Einkünfte aus Kapitalvermögen um Angaben zu einer bisher nicht berücksichtigten Bankverbindung im Ausland ergänzt werden, unwirksam, wenn weiterhin andere Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb verschwiegen werden.

Werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergänzt, schließt dies eine spätere Berichtigung, etwa im Bereich der Umsatzsteuer, grundsätzlich nicht aus. In der Praxis dürfte in diesem Fall eine spätere Selbstanzeige im Hinblick auf die Umsatzsteuer an der Tatentdeckung gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO infolge der vorherigen Selbstanzeige im Bereich der Einkommensteuer scheitern.

Bislang ungeklärt ist die Frage, ob die Besteuerungsgrundlagen im Feststellungsverfahren gem. § 179 ff. AO in steuerstrafrechtlicher Hinsicht als Steuerart anzusehen sind. Diese Frage kann von erheblicher Bedeutung sein, wenn beispielsweise die Gesellschafter einer Personengesellschaft die Angaben zu den gewerblichen Einkünften, die Gegenstand des Feststellungsverfahrens sind, zum Gegenstand einer Selbstanzeige machen.

Ist diese Selbstanzeige bezüglich des beteiligten Gesellschafters unwirksam, wenn dieser (in strafrechtlich unverjährter Zeit) nicht erklärte Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt hat? Der erste Strafsenat des BGH hat diese Frage bisher im Bereich des § 371 AO nicht entschieden⁸. Um den haftungsrechtlich geforderten „sichersten Weg“ zu beschreiten, wird der steuerliche Berater zu einer Erstreckung der Selbstanzeige auf alle Einkünfte, seien sie Gegenstand des Feststellungsverfahrens oder der persönlichen Steuererklärung, raten müssen.

2.1.3 Höhe

Die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Angaben muss gem. § 371 Abs. 1 AO in vollem Umfang erfolgen.

2.1.3.1 Schätzungen

Die vor Inkrafttreten des Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetzes gebräuchliche „gestufte Selbstanzeige“ ist infolge der Unwirksamkeit der Teilselbstanzeige nicht mehr möglich. Sind die Besteuerungsgrundlagen teilweise unbekannt, etwa weil die Ertragnisaufstellungen und Depotauszüge der ausländischen Bank nicht vorliegen, ist es nicht möglich, die Selbstanzeige zunächst „dem Grunde nach“ zu erstatten und die Angaben zur Höhe der Einkünfte nachzureichen.

Dem steuerlichen Berater bleibt in diesem Fall nur die Schätzung der Einkünfte. In einem solchen Fall ist die Berücksichtigung eines in jedem Fall ausreichenden Sicherheitszuschlags unerlässlich.

2.1.3.2 Bagatellabweichungen

Bereits vor Inkrafttreten des Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetzes vertrat der BGH die Auffassung, dass lediglich geringfügige Abweichungen in der Berichtigung oder Nacherklärung vom geforderten Inhalt unschädlich sind.

Diese Rechtsprechung gilt auch nach der Gesetzesänderung fort, wobei der BGH in seiner Entscheidung vom 25. Juli 2011⁹ klargestellt hat, dass Abweichungen mit einer Auswirkung von mehr als fünf Prozent vom Verkürzungsbetrag jedenfalls nicht mehr geringfügig sind. Allerdings auch unterhalb dieser Schwelle kommt die Annahme einer nicht mehr geringfügigen Differenz auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung der Umstände bei der Abgabe der Selbstanzeige in Betracht.

Bei dieser Würdigung soll es unter anderem darauf ankommen, ob es sich um eine bewusste Abweichung handelt oder ob, etwa bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, in der Selbstanzeige trotz der vorhandenen Abweichung noch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesehen werden kann. Weiterhin ungeklärt ist der Anknüpfungspunkt für die Berechnung der Geringfügigkeitsgrenze. Teilweise wird im Schrifttum angenommen, es sei eine Gesamtbetrachtung aller unverjährten Taten einer Steuerart geboten¹⁰.

Teilweise wird angenommen, es sei eine tatbezogene Berechnung erforderlich¹¹. Der Verpflichtung des steuerlichen Beraters, den für den Mandanten sichersten Weg zu gehen, wird demnach nur die an der einzelnen Tat orientierte Berechnung genügen können.

2.1.3.3 Undolose Teilselbstanzeige

Im steuerstrafrechtlichen Schrifttum wird teilweise angenommen, auch die sogenannte undolose Teilselbstanzeige sei wirksam¹². Gemeint sind Fallgestaltungen, in denen der Steuerpflichtige nach einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung unabsichtlich eine unvollständige Berichtigungserklärung abgibt.

Begründet wird dies damit, auch in diesen Fällen sei die Absicht zur vollständigen Rückkehr in die Steuerehrlichkeit vorhanden. Gegen diese Auffassung spricht, dass § 371 Abs. 1 AO explizit die Berichtigung der unrichtigen Angaben in vollem Umfang verlangt und keine subjektiven Tatbestandsmerkmale enthält.

Selbstverständlich kann der steuerliche Berater nur Umstände bei der Selbstanzeige berücksichtigen, die ihm der Mandant offenbart. Er wird aber den Mandanten eingehend über die voraussichtlichen Folgen unvollständiger Angaben belehren müssen. Dem Mandanten ist zu raten, alle in Betracht kommenden Geschäftsvorfälle und Einkunftsquellen einer sorgfältigen Überprüfung zu unterziehen.

2.2 Formelle Anforderungen

Eine bestimmte Form der Selbstanzeige ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Insbesondere muss die Selbstanzeige auch nicht als solche bezeichnet werden. Schließlich muss sich der Ersteller einer Selbstanzeige auch nicht zur Verwirklichung eines Steuerstraftatbestands bekennen.

5) BGH, 7.11.2001, 5 StR 395/01, NStZ 2002, 265 ff.

6) Guntermann, PStR 2013, 68 ff.

7) BR-Drucksache 339/13.

8) Durst, PStR 2012, 61 ff.

9) BGH, 25.7.2011, 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249 ff.

10) Hunsmann, NJW 2011, 1482 ff.

11) Prowatke/Kelterborn, DStR 2012, 640.

12) Hunsmann, NJW 2011, 1482 ff.; Schwartz/Külz, PStR 2011, 249 ff.

Aus strategischen Gesichtspunkten ist es in vielen Fällen sinnvoll, eine den Anforderungen des § 371 AO inhaltlich genügende, im Übrigen aber neutral abgefasste Erklärung abzugeben. Auch die schlichte Abgabe einer Steuererklärung kann, wenn sie den Anforderungen des § 371 AO genügt, eine Selbstanzeige darstellen¹³.

Erforderlich ist indes, dass der Steuerpflichtige die wirklichen Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang so darlegt, dass die Finanzbehörde aufgrund dieser Angaben in die Lage versetzt wird, die Steuer richtig zu veranlagern oder eine bereits erfolgte Veranlagung zu berichtigen¹⁴.

In zeitlicher Hinsicht ist der Eingang der Selbstanzeige bei der Finanzbehörde, nicht dagegen die tatsächliche Überprüfung der Angaben maßgeblich. Adressat kann jede Finanzbehörde gemäß § 6 Abs. 2 AO sein.

Angesichts des möglichen Eingreifens von Sperrgründen genügt der steuerliche Berater den haftungsrechtlichen Anforderungen nur, wenn er den Zugang der Selbstanzeige, etwa durch beweisbaren Einwurf in den Hausbriefkasten der Finanzbehörde, sicherstellt.

2.3 Ersteller der Selbstanzeige

Die wirksame Selbstanzeige bewirkt einen persönlichen Strafaufhebungsgrund. Daraus ergibt sich, dass die Wirkungen des § 371 Abs. 1 AO auch nur zugunsten desjenigen eintreten, der in seiner Person die Voraussetzungen für die Strafbefreiung erfüllt.

Praxishinweis: Die Selbstanzeige des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft wegen einer Körperschaftsteuerhinterziehung durch eine verdeckte Gewinnausschüttung wirkt nur zu seinen Gunsten. Sie führt nicht zur Straffreiheit des Gesellschafters wegen der möglichen Hinterziehung von Einkommensteuer. Vertritt der die Selbstanzeige begleitende steuerliche Berater auch den Gesellschafter, liegt eine Pflichtverletzung nahe.

2.3.1 Unternehmen

Wurden für ein Unternehmen unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen abgegeben, müssen jedenfalls die gesetzlichen Vertreter (§§ 34, 35 AO), gegebenenfalls aber auch an der Tat beteiligte Mitarbeiter des Unternehmens in die Schutzwirkung des persönlichen Strafaufhebungsgrundes einbezogen werden.

Die Zahl der Beteiligten kann, insbesondere in größeren Unternehmen, unüberschaubar sein. Zudem ist die Außenwirkung einer durch einen größeren Personenkreis erstatteten Selbstanzeige dem Unternehmen sehr ungünstig.

Eine Lösung kann in diesen Fällen die Erstattung einer Selbstanzeige im Wege der verdeckten Stellvertretung bieten. Dies geschieht dadurch, dass andere Personen den Verfasser der Selbstanzeige (gegebenenfalls den steuerlichen Berater) verdeckt bevollmächtigen, die Selbstanzeige auch in ihrem Namen abzugeben.

Dem steuerlichen Berater obliegt es, in diesen Fällen für eine nachvollziehbare Dokumentation vor Erstattung der Selbstanzeige zu sorgen.

2.3.2 Täter und Teilnehmer

Jeder Täter und auch jeder Teilnehmer einer Steuerstraftat kann Selbstanzeige erstatten. Die Wirkungen der Selbstanzeige kommen ausschließlich dem Tatbeteiligten zugute, der die Selbstanzeige erstattet.

Die Selbstanzeige durch einen Mittäter oder Teilnehmer wirkt also nicht ohne Weiteres zugunsten der anderen Beteiligten. Auch die Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO gelten für jeden Täter und Teilnehmer der Steuerstraftat.

Praxishinweis: Die Selbstanzeige eines Gesellschafters führt nicht zur Straffreiheit für die Mitgesellschafter, möglicherweise aber zum Eingreifen eines Sperrgrundes (Tatentdeckung) zu ihrem Nachteil. Vertritt der die Selbstanzeige erstellende steuerliche Berater auch die Mitgesellschafter, liegt eine Pflichtverletzung nahe.

2.4 Sperrgründe

Das mögliche Eingreifen eines Sperrgrundes gemäß § 371 Abs. 2 AO zwingt den steuerlichen Berater zu unverzüglichem Handeln. Setzt der steuerliche Berater den Auftrag zur Erstellung der Selbstanzeige nicht unverzüglich um, obwohl ihm dies auf der Grundlage der erteilten Auskünfte möglich gewesen wäre, kann das Eingreifen eines Sperrgrundes zum Haftungsfall werden.

Kündigt das zuständige Finanzamt beispielsweise, etwa im Rahmen einer Terminabstimmung, die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO (fern-)mündlich an, ist schnelles Handeln gefragt. Denn die Prüfungsanordnung bedarf zu ihrer Wirksamkeit gemäß § 196 AO der Schriftform, sodass vor der förmlichen Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO eine wirksame Selbstanzeige noch möglich ist.

Mit Blick auf die Wirkungen der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bestreiten Steuerpflichtige gelegentlich wahrheitswidrig den Zugang. Dem steuerlichen Berater kann von einer Beratung in dieser Hinsicht nur dringend abgeraten werden, denn ein solcher Rat kann die Strafbarkeit des steuerlichen Beraters wegen (versuchter) Strafvereitelung zur Folge haben.

Praxishinweis: Ob die Bekanntgabefiktion gemäß § 122 Abs. 2 AO auch für die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gilt, ist streitig. Geht die Prüfungsanordnung tatsächlich früher zu, bleibt dem Steuerpflichtigen möglicherweise noch ein Zeitfenster von ein oder zwei Tagen zur Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige. Offenbart der Mandant die Steuerhinterziehung in diesem Zeitfenster seinem steuerlichen Berater, dürfte die Pflicht zum sofortigen Hinweis auf diese Möglichkeit bestehen.

2.5 Nachentrichtung

Die Nachzahlung der zugunsten des jeweiligen Tatbeteiligten hinterzogenen Steuer innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist ist Voraussetzung der Straffreiheit. Die Fristsetzung obliegt den Strafverfolgungsbehörden und muss nicht mit der Zahlungsfrist identisch sein, die sich aus den infolge der Selbstanzeige ergehenden Steuerbescheiden ergibt.

In der Praxis verweisen die Strafverfolgungsbehörden allerdings regelmäßig auf die sich aus den Steuerbescheiden ergebende Zahlungsfrist.

Die Steuer ist bereits dann zugunsten des Täters hinterzogen, wenn ihm aus der Tat wirtschaftliche Vorteile erwachsen sind. Der Täter muss nicht Steuerschuldner sein. Im Einzelnen ist indes streitig, in welchen Fällen die Straffreiheit von der Nachentrichtung einer fremden Schuld abhängen soll.

So soll diese Pflicht nicht bestehen, wenn der (Fremd-)Geschäftsführer zugunsten der GmbH Steuern hinterzieht, um auf diesem Wege seinen Arbeitsplatz zu erhalten¹⁵. Dagegen soll die Steuerhinterziehung des geschäftsführenden (Allein-)Gesellschafters zugunsten der GmbH zu einem unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil im Sinne des § 371 Abs. 3 AO führen¹⁶.

13) BGH, 25.7.2011, 1 StR 631/10 a. a. O.

14) BGH, 5.5.2004, 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720 ff.

Schließlich soll die gleichzeitige Unterschlagung der hinterzogenen Steuer durch den Täter zu einem wirtschaftlichen Vorteil im Sinne des § 371 Abs. 3 AO führen. Im Fall der Steuerverkürzung auf Zeit soll gleichwohl der nachzuentrichtende Betrag und nicht lediglich der Zinsschaden maßgeblich sein¹⁷.

In vielen Einzelfragen ungeklärt ist zudem das Verhältnis zwischen etwaigen abgabenrechtlichen Rechtsbehelfen gegen die Steuerfestsetzung aufgrund der Selbstanzeige und der Fristsetzung im Sinne des § 371 Abs. 3 AO.

Dies gilt auch für die Wirkungen einer möglichen Aussetzung der Vollziehung gemäß §§ 361 Abs. 2 Satz 1 AO, 69 Abs. 3 Satz 1 FGO im abgabenrechtlichen Verfahren auf die strafrechtliche Nachzahlungsfrist im Sinne des § 371 Abs. 3 AO.

Auch insoweit gilt, dass der mit der Selbstanzeigeberatung befasste steuerliche Berater seinem Mandanten den sichersten Weg zu dem erstrebten Ziel der Straffreiheit aufzuzeigen hat.

Jede Beratung dahin gehend, die Nichtbeachtung der Fristsetzung gemäß § 371 Abs. 3 AO habe keine Auswirkung auf die Straffreiheit, da der Mandant die geforderte Steuer nicht, nicht in diesem Umfang oder nicht zu diesem Zeitpunkt schulde, birgt ohne umfassende Aufklärung über die Risiken dieses Rechtsstandpunkts ein erhebliches Haftungsrisiko.

» 3. Anforderungen an den Berater

Aus den vorstehend dargelegten Besonderheiten der Selbstanzeigeberatung ergeben sich zugleich die Anforderungen an den mit ihrer Bearbeitung betrauten steuerlichen Berater.

3.1 Das Mandatsverhältnis

Im Schrifttum findet sich verschiedentlich der Hinweis, die Erstattung der Selbstanzeige durch den steuerlichen Berater setze einen vorherigen ausdrücklichen Auftrag voraus¹⁸. Sicherlich zutreffend ist, dass der steuerliche Berater weder verpflichtet, noch aufgrund der Verschwiegenheitspflicht berechtigt ist, gegen den Willen seines Mandanten für diesen eine Selbstanzeige zu erstatten.

Davon unberührt bleibt das Recht des steuerlichen Beraters zur Erstattung einer Selbstanzeige im eigenen Namen, wenn er sich als Mittäter oder Teilnehmer an den vorangegangenen Hinterziehungshandlungen des Mandanten beteiligt hat.

Ob das Fehlen eines ausdrücklichen Auftrags die Wirksamkeit oder Zulässigkeit der im Namen des Mandanten erstatteten Selbstanzeige ausschließt, erscheint allerdings zweifelhaft. Denn vielfach wird die Selbstanzeige durch die dem steuerlichen Berater erteilte Vollmacht gedeckt sein. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang beispielsweise die Erstellung einer verspäteten Umsatzsteuervoranmeldung, die, obwohl den Beteiligten die rechtliche Einordnung nicht einmal bewusst ist, eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1 AO darstellen kann.

3.2 Beratung des Mandanten

Eine Entscheidung des Reichsgerichts vom 10. Juni 1942¹⁹ findet bis heute im berufsrechtlichen Schrifttum Erwähnung²⁰. Der Mandant offenbarte dem steuerlichen Berater eine Steuerhinterziehung, worauf ihm dieser von der Erstattung einer bereits damals möglichen strafbefreienden Selbstanzeige abrät. Das Reichsgericht bejahte die Schadensersatzpflicht des Beraters für diesen fehlerhaften Rat.

Die Grundsätze der Entscheidung des Reichsgerichts gelten bis heute. Ein steuerlicher Berater, der seinem Mandanten von einer möglichen strafbefreienden Selbstanzeige abrät, ist einem erheblichen Haftungsrisiko ausgesetzt.

3.3 Vertretung des Mandanten

Im Regelfall erwarten die Mandanten von ihrem steuerlichen Berater nicht nur die Beratung im Hinblick auf die Möglichkeiten der Selbstanzeige, sondern vielmehr die Vertretung bei ihrer Erstattung. Diese ist uneingeschränkt zulässig. Allerdings wird der steuerliche Berater im eigenen Haftungsinteresse für eine Dokumentation der Angaben des Mandanten und der Freigabe der entsprechenden Erklärung durch den Mandanten sorgen.

Zudem verbietet § 6 Abs. 2 BStB dem Steuerberater (ebenso wie § 3 Abs. 1 BORA) die Vertretung widerstreitender Interessen, sofern kein gemeinsamer Auftrag vorliegt. Der steuerliche Berater wird im eigenen Haftungsinteresse sorgfältig zu überprüfen haben, inwieweit die Vertretung des Mandanten bei der Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige mit den Interessen weiterer Mandanten kollidiert.

Praxishinweis: Die Einkommensteuererklärung eines Arbeitnehmers, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit enthält, für die keine Lohnsteuer einbehalten wurde, kann eine Selbstanzeige darstellen. Sie führt nicht zur Straffreiheit des abzugsverpflichteten Arbeitgebers, möglicherweise aber zum Eingreifen eines Sperrgrundes zu seinem Nachteil. Vertritt der die Einkommensteuererklärung erstellende steuerliche Berater auch den Arbeitgeber, liegt eine Pflichtverletzung nahe.

» 4. Haftungsfolgen

Der steuerliche Berater ist dem Mandanten zum Ersatz von Vermögensschäden verpflichtet, die sich aus einer Pflichtverletzung ergeben.

4.1 Haftung bei Vorsatztaten

Grundsätzlich gilt, dass der steuerliche Berater für vorsätzlich strafbare Handlungen seines Mandanten nicht verantwortlich gemacht werden kann. Verstößt der Mandant gegen Rechtsvorschriften, so muss der Steuerberater den Mandanten hierauf hinweisen. Verlangt dieser trotzdem eine gesetzwidrige Behandlung des steuerlich relevanten Sachverhalts – etwa die Verbuchung von privaten Aufwendungen als Betriebsausgaben –, dann darf der Steuerberater dem nicht nachkommen, sondern muss notfalls das Mandat beenden²¹.

Anders liegt der Fall, wenn der Mandant sich über die Rechtswidrigkeit eines bestimmten Vorgehens nicht im Klaren ist. In diesem Fall muss ihn der Steuerberater davor bewahren, sich durch Überschreitung des zulässigen Rahmens der steuerstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen. Diese Schutzpflicht gilt regelmäßig auch bei leichtfertigen Verhalten des Mandanten²².

Daraus ergibt sich, dass der sich einer Steuerhinterziehung strafbar machende Mandant die strafrechtlichen Folgen seiner Tat nicht auf den Steuerberater abwälzen kann, dagegen kommt eine Haftung des steuerlichen Beraters bei einer lediglich leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 AO in Betracht²³.

15) BGH, 22.7.1987, 3 StR 224/87, NStZ 1987, 514 ff.

16) Franzen/Gast/Joelckes, Steuerstrafrecht, § 371 Rn. 101 AO.

17) Klein/Jäger, Kommentar zur Abgabenordnung, § 371 Rn. 84 AO.

18) Schmitz, DStR 2001, 1821 ff.; Klein/Jäger, Abgabenordnung, § 371, Rn. 35.

19) RG, 10.6.1942, III 14/42 RGZ, 169, 267.

20) Meixner, Die Steuerberatung 2011, 176 ff.; Streck, DStR 1996, 288 ff.

21) BGH, 14.11.1996, IX ZR 215/95, NJW 1997, 518 ff.

22) BGH, 15.4.2010, IX ZR 189/09, DStR 2010, 1695.

4.2 Haftung für Selbstanzeigeberatung

Die Anwendung dieser Grundsätze auf die misslungene Selbstanzeigeberatung ist höchstrichterlich nicht entschieden.

Zwar ist der Regelfall, dass der Mandant sich infolge der misslungenen Selbstanzeige der Verurteilung wegen einer Vorsatztat ausgesetzt sieht. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass damit die Haftung des steuerlichen Beraters für eingetretene Schäden ausgeschlossen ist.

Mit der Entscheidung vom 10. Juni 1942 bejahte das Reichsgericht die Schadensersatzpflicht des steuerlichen Beraters, der seinem Mandanten pflichtwidrig von der Erstattung einer Selbstanzeige abriet. Die Schadensersatzpflicht des steuerlichen Beraters richtete sich auf den Ersatz der Geldstrafe, zu der der Mandant im Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden war, obwohl es sich um eine Vorsatztat handelte.

Diesen Gedanken griff das Landgericht Saarbrücken in einer Entscheidung vom 23. Januar 2012 auf und verurteilte den Beklagten, einen Steuerberater, unter anderem zur Schadensersatzleistung in Höhe von 130.000 EUR²⁴.

Diesen Betrag hatte der Mandant zuvor als Bewährungsauflage in einem Steuerstrafverfahren gezahlt, in dem ihn das Gericht durch einen Strafbefehl zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten wegen Steuerhinterziehung verurteilt hatte. Das Landgericht Saarbrücken begründet diese Entscheidung damit, der Beklagte habe es pflichtwidrig unterlassen, für eine strafbefreiend wirkende Selbstanzeige des Mandanten zu sorgen. Die durch den steuerlichen Berater abgegebene Erklärung beurteilte das Gericht zutreffend als unzureichend.

Die Entscheidung lässt viele Detailfragen offen, insbesondere auch die Frage, wie der Sachverhalt zu beurteilen gewesen wäre, wenn der Mandant zu einer nicht bewährungsfähigen Freiheitsstrafe verurteilt worden wäre.

Für den steuerlichen Berater bleibt die Erkenntnis, dass eine misslungene Selbstanzeigeberatung nicht folgenlos bleibt, sondern mit erheblichen Haftungsrisiken verbunden ist. Diese können nur durch eine an den Sorgfaltpflichten des Beraters orientierte fachkundige und umfassende Beratung vermieden werden. ■

23) Schmitz, StC 2011, H 5, 26 ff.; Meixner, Die Steuerberatung 2011, 176 ff.

24) LG Saarbrücken, 23.1.2012, 9 O 251/10, BeckRS 2013 03306.



RA Bernd Guntermann

ist Rechtsanwalt und Partner der Sozietät Wilhelm in Düsseldorf. Als Fachanwalt für Steuerrecht berät er unter anderem steuerliche Berater in steuerstrafrechtlichen und haftungsrechtlichen Fragen.