

Strafrechtliche Risiken der steuerlichen Beratung



**Referent:
Rechtsanwalt Christian Schumacher**

**Fachanwalt für Strafrecht
Fachanwalt für Steuerrecht
Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)
Zertifizierter Tax Compliance Officer**

Otto-Passarge-Straße 4
23564 Lübeck

Telefon: (0451) 610 610
Telefax: (0451) 610 6111
Mobil: (0173) 603 46 73
E-Mail: schumacher@prehn-recht.de

Inhaltsverzeichnis

<u>A.</u>	<u>Straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters</u>	1
I.	Pflichten des Steuerberaters	1
II.	Überblick über die Steuerstraftatbestände	1
1.	Steuerhinterziehung	1
a)	Steuerhinterziehung durch aktives Tun	1
b)	Steuerhinterziehung durch Unterlassen	4
2.	Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	5
a)	Objektiver Tatbestand - Täterkreis	5
b)	Subjektiver Tatbestand	5
3.	Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten	5
4.	Steuerlicher Berater und Selbstanzeige	8
5.	Begünstigung	9
6.	Sonderproblem Anwesenheit bei der Steuerhinterziehung	9
<u>B.</u>	<u>Steuerhinterziehung im Zeitalter elektronischer Steuererklärungen</u>	10
	<u>- Steuerstrafrechtliche Fallstricke der elektronischen Steuererklärung</u>	
	<u>und Verteidigungsansätze -</u>	
I.	Die elektronische Steuererklärung	10
II.	Neues Fristenkonzept der AO	11
III.	Versuchsbeginn, Tatvollendung, Tatbeendigung und Verjährungsbeginn bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen im Hinblick auf den Straftatbestand des § 370 AO	12
1.	Einleitung	12
2.	Versuchsbeginn bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen	13
3.	Versuchsbeginn beim pflichtwidrigen Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)	14
4.	Tatvollendung bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)	17
5.	Tatvollendung bei pflichtwidrigem Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)	17
IV.	Datenübermittlung durch Dritte und steuerstrafrechtliche Auswirkungen	18
1.	Einleitung	18
2.	Auswirkungen von § 150 Abs. 7 Satz 2 AO auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO	18

3.	Unkenntnis außerhalb von § 93c AO	20
4.	Zeitliche Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO in Bezug auf § 370 AO: § 2 Abs. 3 StGB	21
V.	Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit (Täterschaft, Teilnahme, Beraterstrafbarkeit)	21
1.	Täterschaft bei Abgabe elektronischer Steuererklärungen	21
2.	Verantwortungsbereiche bei elektronischer Übermittlung	22
3.	Strafrechtliche Risiken des Beraters und seiner Mitarbeiter	23
a.	Abgabe elektronischer Erklärungen	23
b.	Authentifizierung als eigenständiges Risiko?	24
c.	Vertrauen auf Angaben des Mandanten	25
d.	Einschaltung von Mitarbeitern	25
e.	Korrekturpflicht des Beraters?	26
VI.	Die neuen Freitextfelder im Steuerstrafrecht	27
1.	Bedeutung des Freitextfeldes für das Veranlagungsverfahren (§ 150 Abs. 7 Satz 1 AO)	27
a.	Aussteuerung aus maschineller Veranlagung	27
b.	Verpflichtendes Ausfüllen bei Abweichen von Verwaltungsauffassung	28
c.	Kennzahl 23 wird aktiviert	29
d.	Kennzahl 23 bleibt inaktiv	29
2.	Bedeutung des Freitextfeldes im Rahmen der Datenübertragung durch Dritte (§ 150 Abs. 7 Satz 2, § 93c AO)	30
a)	Bestätigung der Richtigkeit der übermittelten Daten	30
b)	Vorgehen bei abweichenden eDaten-richtige Daten	30

A. Straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters

I. Pflichten des Steuerberaters

Der Steuerberater ist aus dem Mandatsvertrag heraus gegenüber dem Mandanten verpflichtet, diesen in Steuersachen zu beraten und zu vertreten und ihm bei der Bearbeitung seiner Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten (§ 33 StBerG). Die Tätigkeit hat er nach § 1 Abs. 2 BOSTB gewissenhaft (§ 4 BOSTB) und verschwiegen (§ 5 BOSTB) auszuüben. Dabei ist der Steuerberater nicht Sachwalter der Finanzverwaltung. Das schutzwürdige Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der Steuern richtet sich an die Finanzbehörde. Dieser obliegt es, das aus dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit erwachsende Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu überwachen. Sie hat die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und die Steuern festzusetzen.

II. Überblick über die Steuerstraftatbestände

1. Steuerhinterziehung

Die Tatbestände des Steuerstrafrechts und des Steuerordnungswidrigkeitenrechts sind in den §§ 369 bis 412 AO geregelt.

Als Täter der Begehungsvariante der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kommt jeder in Betracht, der tatsächlich in der Lage ist, auf die Festsetzung, Erhebung oder Vollstreckung der gesetzlich geschuldeten Steuern zum Nachteil des Steuergläubigers einzuwirken. Neben dem Steuerpflichtigen selbst sind dies insbesondere steuerliche Berater. Die Unterlassungsvariante der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) kann dagegen nur erfüllen, wer zur Aufklärung steuererheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist.

a) Steuerhinterziehung durch aktives Tun

Der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wird durch den steuerlichen Berater erfüllt, wenn er selbst gegenüber den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige eigene Angaben - in eigener Sache oder als Vertreter bzw. Verfügungsbefugter seines Mandanten- macht und dadurch Steuern verkürzt oder ein anderer einen steuerlichen Vorteil erlangt. Dies ist dann der Fall, wenn der Berater eine Steuererklärung oder -anmeldung selbst unterschreibt und beim FA einreicht, In Betracht kommen beispielsweise Umsatzsteuer, Umsatzsteuervoranmeldungen, Lohnsteueranmeldungen oder Erbschaftsteuererklärungen, die- anders als z.B. Einkommensteuererklärungen (§ 25 Abs. 3 S. 1 EStG) vom Steuerpflichtigen nicht eigenhändig unterschrieben werden müssen.

Praxishinweis

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung kann auch außerhalb des förmlichen Erklärungswesens verwirklicht werden. So wird beispielsweise durch unrichtige Angaben im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, unrichtige Beantwortung von Anfragen der Finanzverwaltung oder mit unrichtigen Angaben erwirkte Stundungen, Steuererlasse oder Herabsetzungen von Vorauszahlungen der Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht.

Strafbarkeit durch unterlassene Berichtigung des Antrags auf steuerliche COVID-19-Hilfe?

Viele Steuerpflichtige beantragten - oft durch deren Steuerberater - die Steuererleichterungen, insbesondere die Herabsetzung von Vorauszahlungen. Durch die Finanzämter (FÄ) wurden die Steuererleichterungen großzügig gewährt.

Die Anträge auf Steuererleichterung entfalten strafrechtliches Potenzial, sofern die darin enthaltenen Angaben fehlerhaft sind. Insoweit gelten die allgemeinen Spielregeln des Steuerstrafrechts. Es macht sich derjenige wegen Steuerhinterziehung strafbar, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Das Szenario, dass Betriebsprüfungen oder gar Steuerfahndungen (auf Grundlage des § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO) die Rechtmäßigkeit der Anträge auf Steuererleichterung in den nächsten Monaten und Jahren auf „Herz und Nieren“ prüfen, ist wahrscheinlich.

Unstrittig ist bei Anträgen auf steuerliche Hilfsmaßnahmen die Korrekturvorschrift des § 153 AO anzuwenden. Nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO trifft den Steuerpflichtigen die Pflicht eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung gegenüber dem FA unverzüglich zu berichtigen, sofern er nachträglich erkennt, dass diese unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Eine Steuer ist verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurde, § 370 Abs. 4 S. 1 AO. Im Fall eines unrichtigen oder unvollständigen Antrags auf Herabsetzung der Vorauszahlung kommt es zu einer in der Höhe nicht korrekten Festsetzung der Vorauszahlung und zudem zu der nicht rechtzeitigen Festsetzung der Einkommensteuer. Das heißt: Erkennt der Steuerpflichtige, dass ein von ihm gestellter Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlung unrichtige oder unvollständige Angaben zur unmittelbaren Betroffenheit durch das Coronavirus enthielt,

und berichtet er dies nicht unverzüglich gegenüber dem FA, droht der Vorwurf der Steuerhinterziehung durch Unterlassen. Denn nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO macht sich derjenige strafbar, der die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt.

Zu befürchten ist jedoch auch die punktuelle „Überdehnung“ des Abgabenrechts durch die Finanzverwaltung hinsichtlich steuerstrafrechtlicher Vorwürfe. So wird die Meinung vertreten, dass auch eine Berichtigungspflicht bestünde, sofern der Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlung zunächst zutreffend gestellt wurde, sich aber nach der Antragstellung die tatsächlichen Verhältnisse ändern in der Form, dass die wirtschaftliche Beeinträchtigung wieder vergeht. Die Pflicht dieser Berichtigung stützt die Ansicht auf § 153 Abs. 2 AO.

Konsequenz: Es macht sich auch derjenige wegen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar, der die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber dem FA nicht anzeigt. Daher sei darauf zu achten, dass die Vorauszahlungen für 2021 wieder angepasst werden.

Diese Meinung trifft m. E. nicht zu, da die Festsetzung von Vorauszahlung unter § 153 Abs. 1 AO und nicht unter § 153 Abs. 2 AO zu subsumieren ist. Gestützt werden kann dieses Ergebnis auf den Anwendungserlass zu § 153 AO. Zwar ist demnach § 153 AO auch auf Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen anzuwenden. Jedoch heißt es in **AEAO zu § 153 Nr. 3:**

Es besteht aber keine Verpflichtung, unaufgefordert Angaben zur Erhöhung festgesetzter Vorauszahlungen zu machen, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erst nach einem Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen geändert haben. Eine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht lediglich, wenn eine erstmalige Festsetzung oder Herabsetzung von Vorauszahlungen auf vom Steuerpflichtigen unrichtig bzw. unvollständig gemachten Angaben beruht.

Praxistipp

Für den Steuerberater ist ein enger kommunikativer Austausch mit dem Mandanten ratsam. Um auf „Nummer sicher zu gehen“, empfiehlt sich, gegenüber dem FA ggf. vorsorglich auch die nachträgliche Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse anzuzeigen. Damit verliert der Steuerpflichtige zwar einen Liquiditätsvorteil, erspart sich

aber ggf. eine strafrechtliche Diskussion im Rahmen einer Betriebs-, oder Steuerfahndungsprüfung.

Ferner ist eine Steuerhinterziehung in jedem Verfahrensstadium und damit auch im Rechtsbehelfs- oder Vollstreckungsverfahren möglich. So kann der steuerliche Berater auch eine Steuerhinterziehung begehen, wenn er im Einspruchsverfahren unrichtige Angaben macht und es daraufhin zum Erlass einer Einspruchsentscheidung kommt, mit der die im Ausgangsbescheid festgesetzte Steuer zu Unrecht herabgesetzt wird.

Unrichtige Angaben i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO können auch im finanzgerichtlichen Verfahren gemacht werden. Im Vollstreckungsverfahren ist eine Steuerhinterziehung ebenfalls möglich, wenn der Steuerberater durch unrichtige Angaben zu den Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen verhindert, dass wegen der bereits festgestellten Steueransprüche in dessen Vermögen vollstreckt wird.

Bloße Vorbereitungshandlungen, bei denen der Berater selbst gegenüber der Finanzverwaltung keine Angaben macht, wie etwa die Vorbereitung der Steuererklärung, die Erstellung der Jahresabschlüsse oder der Buchführung oder aber die steuerliche Beratung des Mandanten können keine täterschaftliche Steuerhinterziehung durch den Berater begründen. Die Mitwirkung beinhaltet nur die Vorbereitung der Steuererklärung des Steuerpflichtigen und ist eine vom Steuerberater gegenüber seinem Mandanten geschuldete und erbrachte Leistung und nur gegenüber diesem gemachte Erklärung. Dem entspricht auch, dass der Steuerberater nicht als Sachwalter des FA, sondern als Beistand des Steuerpflichtigen anzusehen ist. Gleichwohl kann in diesen Fällen eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten gegeben sein.

b) Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Hat der Steuerberater an einer unrichtigen Steuererklärung seines Mandanten mitgewirkt und erkennt deren Unrichtigkeit nachträglich, ist eine Steuerhinterziehung des Beraters durch Verletzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO ausgeschlossen. Diese trifft nur den Steuerpflichtigen selbst. Etwas anderes kann gelten, wenn der Steuerberater als gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO) oder Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) handelt. Eine Offenbarungspflicht würde im Widerspruch zu der Verschwiegenheitspflicht des Beraters stehen.

2. Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO

§ 378 AO bildet das Gegenstück zur Steuerhinterziehung nach § 370 AO im Bereich der Ordnungswidrigkeiten. Die Tatbestände des § 378 AO sind durch die Verweisung in § 378 Abs. 1 S. 1 AO auf § 370 Abs. 1 AO mit denen dieser Vorschrift identisch.

a) Objektiver Tatbestand – Täterkreis

Gegenstand der leichtfertigen Steuerverkürzung sind alle Abgaben, die der Steuerpflichtige vorsätzlich hinterziehen kann. Durch die Verweisung auf § 370 Abs. I AO entsprechen die Tathandlungen und der Taterfolg denen der Steuerhinterziehung. Der Taterfolg liegt im Verkürzen von Steuern oder im Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils. In objektiver Hinsicht ist lediglich der Täterkreis in § 378 AO enger gefasst. Während bei § 370 AO in der Begehungsvariante des Abs. 1 Nr. 1 jedermann Täter bzw. Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung sein kann, wendet sich § 378 AO in allen Totalalternativen nur an den Steuerpflichtigen selbst und an Personen, die die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnehmen. Der Begriff des Steuerpflichtigen ist in § 33 AO definiert. I. S. d. § 378 AO sind dies außerdem diejenigen Personen, die gem. §§ 34, 35 AO den Steuerpflichtigen gleichgestellt sind.

b) Subjektiver Tatbestand

Im Unterschied zur Steuerstraftat nach § 370 AO muss das Verhalten des Täters nach § 378 AO nur leichtfertig sein. Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnis verpflichtet und im Stande ist, obwohl sich ihm aufdringen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird. Immer dann, wenn Vorsatz nicht hinreichend sicher festgestellt werden kann, besteht die Neigung der Strafverfolgungsbehörden, von einer leichtfertigen Steuerverkürzung auszugehen.

3. Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten

Von großer praktischer Relevanz ist die Beihilfe des Steuerberaters zur Steuerhinterziehung seines Mandanten (§ 370 AO i. V. m. § 27 StGB). Hierfür genügt in objektiver, Hinsicht jedes physische oder psychische – durch Bestärken des Tatentschlusses – Fördern der Haupttat ("Rat und Tat"). Damit ist der Rahmen tauglicher Förderungshandlungen äußerst weit gefasst. In subjektiver Hinsicht muss sich der Vorsatz des Hilfeleistenden auf die Haupttat sowie auf das Hilfeleisten beziehen (doppelter Gehilfenvorsatz). Paradebeispiel für eine Beihilfehandlung ist die Mitwirkung des Beraters an der objektiv unzutreffenden Steuererklärung seines Mandanten. Diese ist objektiv

auf die Förderung der Haupttat gerichtet, der objektive Tatbestand also ohne Weiteres gegeben. Schwieriger ist die Beurteilung, ob der Steuerberater auch vorsätzlich gehandelt hat. Nach dem heute herrschenden Verständnis muss der Täter oder Teilnehmer dazu den Eintritt des objektiven Tatbestands jedenfalls für möglich halten und billigend in Kauf nehmen. Damit wird die Frage aufgeworfen, ob ein Steuerberater es grundsätzlich stets für möglich halten muss, dass sein Mandant ihm gegenüber unrichtige Angaben macht. Zur Nachfrage beim Mandanten oder zu weiteren Nachforschungen ist er nur verpflichtet, wenn sich ihm Zweifel am Wahrheitsgehalt oder an der Vollständigkeit der Angaben des Mandanten aufdrängen oder aufdrängen müssen.

Als Korrektiv zur Definition des Eventualsatzes ist deshalb die vom BGH für Handlungen von Bankmitarbeitern entwickelte Rechtsprechung zu berufstypischem Verhalten bzw. neutralen Handlungen heranzuziehen. Danach ist ein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten, wenn das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf abzielt, eine strafbare Handlung zu begehen, und der Hilfeleistende dies weiß. In diesem Fall verliert sein Tun stets den „Alltagscharakter“. Weiß der Hilfeleistende aber nicht, wie sein Beitrag vom Haupttäter genutzt wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen.

Etwas anderes gilt, wenn das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten derart hoch war, dass er sich die „Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein“ ließ. Danach kann ein Gehilfenvorsatz eines Steuerberaters nur angenommen werden, wenn er entweder positive Kenntnis davon hat, dass er eine strafbare Haupttat fördert oder angesichts der Umstände hiervon mit größter Wahrscheinlichkeit ausgehen muss.

Die Erstellung der Buchführung für den Mandanten begründet grundsätzlich selbst dann keinen Beihilfevorwurf, wenn der Steuerberater „einfache“ Zweifel an der Richtigkeit der vom Mandanten vorgelegten Belege hat. Er ist auch nicht verpflichtet, diese Zweifel auszuräumen - ein Bemühen darum ist dennoch ratsam. Frühestens wenn der Berater mit großer Wahrscheinlichkeit davon ausgeht, dass die Angaben des Mandanten unrichtig sind und er gleichwohl eine unzutreffende Buchführung erstellt, kann die Grenze zur Beihilfe überschritten sein.

Praxishinweis

Um nicht in steuerstrafrechtliche Ermittlungen gegen den Mandanten hineingezogen zu werden, sollte der Berater - etwa im falsch verstandenen Mandanteninteresse oder zur Mandatssicherung unternommene - zweifelhafte Gestaltungsmöglichkeiten oder unzutreffende Angaben wider besseren Wissens vermeiden. Kommt es zu einem späteren Zeitpunkt zu Fahndungsmaßnahmen gegen den Mandanten, kommen erste Hinweise auf eine etwaige Tatbeteiligung des Beraters häufig von den Mandanten. Diese hoffen, sich dadurch selbst exkulpieren zu können.

Soweit Steuerberater mit der umfassenden steuerlichen Beratung bevollmächtigt sind, sind sie bei Kenntniserlangung von einer Steuerstraftat ihres Mandanten verpflichtet, diesen auf die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) hinzuweisen. Das Unterlassen kann Schadenersatzansprüche auslösen. Eine Pflicht, den Mandanten zur Selbstanzeige zu bewegen, besteht nicht. Entscheidet sich der Mandant gegen eine Selbstanzeige, muss der Steuerberater sein Mandat niederlegen, sofern es sich um Dauersachverhalte handelt. Die auch künftig verschwiegen werden sollen. Andernfalls begeht er durch die Mitwirkung an künftigen Steuererklärungen eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung.

Beziehen sich die unrichtigen oder unvollständigen Angaben dagegen ausschließlich auf die Vergangenheit, besteht keine rechtliche Verpflichtung, das Mandatsverhältnis zu beenden.

Praxishinweis

Die wissentliche Mitwirkung an der Abgabe einer unvollständigen Selbstanzeige (Teilselbstanzeige) stellt für den Steuerberater eine eigene Straftat dar. Für den Mandanten bleibt diese als mitbestrafte Nachtat hingegen regelmäßig ohne strafrechtliche Konsequenzen, sofern die Vortat noch nicht verfolgungsverjährt ist.

Für die Abgrenzung von beruflich erlaubter Tätigkeit zur strafbaren Beihilfe hat der BGH den nachfolgenden Drei-Stufen-Ansatz erarbeitet:

Es gibt kein Verhalten, das derart berufstypisch ist, dass eine strafrechtliche Relevanz von vornherein ausscheidet. Der BGH und die h. M. haben vielmehr bei der Abgrenzung von beruflich erlaubter Tätigkeit zur strafbaren Beihilfe folgenden Drei-Stufen-Ansatz erarbeitet.

- Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen und weiß dies der Hilfeleistende, ist sein Tatbeitrag in jedem Fall als strafbare Beihilfe zu werten. Denn sein Tun verliert stets den „Alltagscharakter“ und ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu werten (1. Stufe).
- Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird und hält es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen (2. Stufe).
- Anders verhält es sich, wenn das vom Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten derart hoch war, dass er mit seiner Hilfeleistung „die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ“ (3. Stufe). Das Risiko wird sich im Regelfall aus dem äußeren Geschehensablauf ergeben. Daraus wird in der Praxis letztlich auch der Rückschluss auf den subjektiven Tatbestand gezogen.

Ein strafrechtlich nicht relevantes Verhalten wird demgegenüber auch angenommen, wenn sich der Steuerberater nicht derart in den Tatplan des Mandanten einbinden lässt, dass sein Verhalten das Risiko der Steuerverkürzung erhöht. Daher macht sich der Berater auch nicht strafbar, wenn er die Besteuerungsgrundlagen zutreffend ermittelt, aber davon ausgeht, dass der Mandant diese noch manipulieren wird.

Beispiel

A fragt seinen Steuerberater B, wie er einen anonymen Kapitaltransfer ins Ausland gestalten kann. Dabei gibt er als Grund für seine Anfrage vor, bei einer Scheidung von seiner Frau zumindest Vermögensteile außerhalb ihrer Zugriffsmöglichkeit sicher wissen zu wollen. Ob dies der wirkliche Grund ist oder ob A auf diese Weise Steuern verkürzen will, weiß B nicht. Die Rechtsprechung geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass es keinen allgemeinen Erfahrungssatz gibt, dass, wer Kapital anonym ins Ausland verbringt, auch in der Steuererklärung unrichtige Angaben hinsichtlich der daraus erzielten Erträge macht. B befindet sich bei Heranziehen dieser Rechtsprechung auf der 2. Stufe, wenn er A entsprechende Informationen gibt. Er befindet sich also noch nicht im strafbaren Bereich.

4. Steuerlicher Berater und Selbstanzeige

Hat der Steuerberater an einer Steuerhinterziehung seines Mandanten mitgewirkt, kann er durch eine Selbstanzeige Straffreiheit erlangen. Im Idealfall sollte diese in

Abstimmung mit dem Mandanten erfolgen, damit sowohl für den Mandanten als auch den Berater Straffreiheit erreicht werden kann. Des Weiteren ist der Steuerberater aus dem Mandatsverhältnis verpflichtet, dem Mandanten die Gelegenheit zu geben, sich an der Selbstanzeige zu beteiligen. Lehnt der Mandant jedoch die Selbstanzeige ab, ist der Steuerberater nicht durch die Verschwiegenheitsverpflichtung nach § 203 StGB daran gehindert, für sich eine Selbstanzeige abzugeben. Eine Haftungsanspruchnahme nach § 71 AO lässt sich durch eine Selbstanzeige indes nicht verhindern.

5. Begünstigung

Den Tatbestand der Begünstigung (§ 257 StGB) erfüllt, wer einem anderen, der eine rechtswidrige Tat begangen hat, in der Absicht Hilfe leistet, ihm die Vorteile der Tat zu sichern. Ähnlich wie die Beihilfe, setzt die Begünstigung also eine rechtswidrige Vortat voraus. Diese kann in einer Steuerhinterziehung des Mandanten liegen (steuerliche Begünstigung i. S. d. § 257 StGB i. V. mit § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO).

6. Sonderproblem Anwesenheit bei der Steuerhinterziehung

Für den steuerlichen Berater ergibt sich gerade im Zuge von Betriebsprüfungen das Problem, ob er sich bereits einer Beteiligung an der Hinterziehung des Mandanten schuldig macht, wenn er zugegen ist, wenn sich der Mandant gegenüber dem Betriebsprüfer falsch zu steuererheblichen Tatsachen einlässt. Auch wenn dann regelmäßig bereits eine in der Vergangenheit verwirklichte Steuerhinterziehung vorliegt, verleiht dieser Umstand dem Steuerpflichtigen nicht das Recht zur weiteren Täuschung.

Eine bloße Anwesenheit ohne jeglichen Erklärungswert bei dieser Nachtat ist allerdings nach h. M. keine strafbare Handlung. Anders verhält es sich aber, wenn die Anwesenheit des Beraters die Tat für den Steuerpflichtigen (psychologisch) erleichtert hat. Dies wäre der Fall, wenn sich der Mandant nur in Gegenwart des Steuerberaters traut, die entsprechenden unrichtigen Ausführungen zu machen, oder der Steuerberater bestärkend mit dem Kopf nickt und damit gegenüber dem Betriebsprüfer den Eindruck erweckt, er habe die Ausführungen des Mandanten auf deren Richtigkeit hin überprüft.

Hat sich der Berater einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig gemacht, scheidet die Strafbarkeit der Begünstigung nach § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i. V. m. § 257

StGB an § 257 Abs. 3 S. 1 StGB. Würde man beim Haupttäter keine weitere Steuerhinterziehung annehmen wollen, so käme dann für den Steuerberater eine Strafbarkeit wegen Begünstigung in Betracht.

B. Steuerhinterziehung im Zeitalter elektronischer Steuererklärungen

- Steuerstrafrechtliche Fallstricke der elektronischen Steuererklärung und Verteidigungsansätze -

I. Die elektronische Steuererklärung

Die Mitwirkungspflichten sind durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BestVerfModG) vom 18.07.2016 grundlegend reformiert und an die praktischen Bedürfnisse der elektronischen Kommunikation angepasst worden. Durch die Neuerungen wird der Finanzverwaltung verfahrensrechtlich ermöglicht, auf ein volldigitalisiertes und belegloses Besteuerungsverfahren umzustellen. Ziel des Gesetzes ist „die Verstärkung der ausschließlich automationsgestützten Bearbeitung von dazu geeigneten Steuererklärungen durch Einsatz von Risikomanagementsystemen (RMS), um eine Konzentration der personellen Ressourcen auf die wirklich prüfungsbedürftigen Fälle zu erreichen“ (vgl. BT-Drucks. 18/7457, 48). Vom „althergebrachten Leitbild einer im Kern durch den Amtsträger bearbeiteten Steuererklärung“ hat sich der Gesetzgeber damit ausdrücklich verabschiedet (vgl. BT-Drucks 18/7457, 49). Die Umsetzung soll 2022 abgeschlossen sein. Es soll eine Zufallsauswahl erfolgen, d. h. es soll eine repräsentative Anzahl von Steuerfällen ausgesteuert werden und durch den Amtsträger geprüft werden. Die Kriterien für das RMS (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO) sind unbekannt, damit der Steuerpflichtige das RMS nicht gezielt unterlaufen kann.

Die Finanzverwaltung bietet auf der Internetseite ELSTEROnline mehrere Übermittlungsverfahren an; eine authentifizierte, die Vertraulichkeit und Integrität des Datenschutzes gewährleistende Übermittlungsmöglichkeit (ELSTER II) sowie eine nicht authentifizierte (ELSTER I).

- Bei einer Authentifizierung (ELSTER II) erhält ein Steuerpflichtiger oder Berater nach der Identitätsprüfung ein elektronisches Authentifizierungszertifikat
- Bei der unauthentifizierte/unzertifizierte elektronische Übermittlung (ELSTER I) ist mangels eindeutiger Identifizierbarkeit des Übermittlers zusätzlich die Übersendung einer komprimierten durch den oder die Steuerpflichtigen unterschriebenen Steuererklärung der Finanzbehörde erforderlich. Die Daten werden elektronisch übermittelt, die Steuererklärung gilt bei Anwendung des

ELSTER I Verfahrens aber erst mit Eingang der unterschriebenen komprimierten Erklärung bei der Finanzbehörde als eingereicht. Auf den Ausdruck der komprimierten Steuererklärung befindet sich eine Telenummer, deren Eingabe zur Steuernummer des Steuerpflichtigen erst den Zugriff des Finanzamts auf die übermittelten Daten zur weiteren Bearbeitung eröffnet.

Alternativ zur ELSTER-gestützten Datenübermittlung durch den Steuerpflichtigen besteht jedoch auch die Möglichkeit, die Steuererklärung durch einen Berater z. B. über ein von DATEV zur Verfügung gestelltes Programm übermitteln zu lassen. Wählt der Steuerpflichtige dabei eine Übermittlung über das Datev Rechenzentrum, so ist kein weiteres persönliches Zertifikat des Beraters zur Authentifizierung erforderlich. Die Steuerklärungen werden dort vielmehr über das DATEV-zertifikat übermittelt. Vor einer solchen Übertragung ist ein Berater schon allein aus haftungsrechtlichen Gründen gehalten, die Zustimmung des Mandanten einzuholen. Nach Ratschlag von DATEV kann dies durch persönliche Unterschrift unter die komprimierte Steuererklärung oder durch eine elektronische Freizeichnung erfolgen.

II. Neues Fristenkonzept der AO (§ 149 AO)

Für die Prüfung der Strafbarkeit nach § 370 AO ist von wesentlicher Bedeutung, innerhalb welcher Frist der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nachkommen muss. Die maßgebliche Fristbestimmung in § 149 AO wurde mit Wirkung zum 01.01.2018 geändert.

Bis zum 31.12.2017 waren die Jahressteuererklärungen von nicht beratenen Steuerpflichtigen bis zum 31.05. des Folgejahres einzureichen. Für steuerlich beratene Steuerpflichtige endete die Abgabefrist am 31.12. des Folgejahres. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurden die Abgabefristen zu Gunsten des Steuerpflichtigen jeweils um 2 Monate verlängert. Folglich müssen unberatene Steuerpflichtige ihre Erklärung bis zum 31.07. des Folgejahres und beratene Steuerpflichtige (bzw. für sie ihre Berater) bis zum letzten Tag des Februars des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres einreichen. Die verlängerten Fristen gelten erstmals für Steuererklärungen für das Jahr 2018. Bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln, endet die Frist nicht nach Ablauf des 7. Monats, der auf den Schluss des in dem Kalenderjahr begonnenen Wirtschaftsjahres folgt.

Aufgrund der Corona-Pandemie waren die Steuerberaterkammern und -verbände auf Bundesebene bemüht, im Hinblick auf die vielfältigen Mehrbelastungen der Steuerkanzleien durch die Corona-Hilfen eine Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärungen beratener Steuerpflichtiger für den VZ 2019 zu erreichen.

Im BMF, Schr. v. 21.12.2020 wurde bzgl. der in § 149 Abs. 3 S. 1 AO genannten Frist (28.02.2021 für die Steuererklärungen 2019) auf den 31.03.2021 verkündet. Die entsprechende Änderung des Art. 97 § 36 EGAO wurde umgesetzt; für den VZ 2020 wurde in der Vorschrift eine Verlängerung der Erklärungsfrist um drei Monate geregelt, unabhängig ob die Steuerpflichtigen beraten sind oder nicht.

Die Finanzverwaltung gewährt eine Fristverlängerung für die Abgabe von Steuererklärungen von beratenen Steuerpflichtigen künftig nur noch, wenn kein Verschulden des Steuerpflichtigen für die Säumnis vorliegt (vgl. § 109 Abs. 2 AO). Es gilt der Verschuldensmaßstab wie bei einem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO). Eine Arbeitsbelastung des Beraters wird daher in der Regel für die Begründung einer Fristverlängerung nicht (mehr) ausreichen.

III. Versuchsbeginn, Tatvollendung, Tatbeendigung bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen

1. Einleitung

Geschütztes Rechtsgut des § 370 AO ist nach herrschender Meinung die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs und – gleichbedeutend formuliert – das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen. Da der Fiskus im Regelfall jedoch keine Sachverhaltskenntnis besitzt, ist er zur Konkretisierung und Titulierung seiner kraft Gesetzes entstandenen Steueransprüche auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen durch Abgabe von Steuererklärungen angewiesen. Der BGH bezeichnet die Schlechterfüllung oder Nichtbefolgung dieser Erklärungspflichten sanktionierende Steuerhinterziehung deshalb treffender Weise auch als Erklärungsdelikt. Die unzureichende Information der Finanzbehörde erfolgte im Wesentlichen durch das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben zu steuerlich erheblichen Tatsachen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder durch das gänzliche pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

2. Versuchsbeginn bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen

Das unmittelbare Ansetzen zur Tatbestandsverwirklichung besteht in einem Verhalten des Täters, das nach seiner Vorstellung in ungestörtem Fortgang ohne Zwischenakte zur vollständigen Tatbestandserfüllung führt oder in unmittelbarem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang in sie einmündet. Die Schwelle zum strafbaren Versuch wird also dann überschritten, wenn der Täter den Kausalverlauf aus den Händen gibt. Bezogen auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bedeutet dies, dass das Versuchsstadium beginnt, sobald der Täter die entsprechende Steuererklärung Richtung Finanzbehörde auf den Weg bringt.

Traditionell geschieht dies durch den Einwurf eines Steuerklärungspapiervordrucks in den Postbriefkasten oder Hausbriefkasten der Finanzbehörde oder Übergabe an einen Dritten mit dem Auftrag die Erklärung in den Postbriefkasten oder Hausbriefkasten der Finanzbehörde einzuwerfen.

Wie jedoch bereits geschildert, wird diese traditionelle Form der Erklärungsabgabe ab dem Veranlagungszeitraum 2011 immer mehr durch elektronisch übermittelte Steuererklärungen ersetzt. Auf der Basis des „eine Steuererklärung in Richtung Finanzbehörde auf den Weg bringen“ wird man für die Beurteilung der Frage des Versuchsbeginns bei elektronisch übermittelten Steuererklärungen zwischen authentifizierte (ELSTER II) und nicht authentifizierten (ELSTER I) Erklärungen zu unterscheiden haben, sowie danach, ob der Steuerpflichtige oder ein Berater die Steuererklärung übermittelt.

ELSTER II Erklärungen werden durch das Absenden per Mausclick Richtung Finanzbehörde auf den Weg gebracht. Bei ELSTER I Erklärungen werden dadurch lediglich Daten (u. a. die Besteuerungsgrundlagen) übermittelt. Die Wirkung der Übersendung der komprimierten unterschriebenen Steuererklärung erschöpft sich aber nicht in der Identifizierbarkeit des Absenders; vielmehr enthält die komprimierte Steuererklärung auch die Telenummer, die für die Finanzbehörde den Schlüssel für die Lesbarkeit der elektronisch übermittelten Daten darstellt. Vor diesem Hintergrund kann der strafbare Versuch einer Steuerhinterziehung bei ELSTER I Erklärungen nicht bereits mit der Datenübersendung beginnen, sondern erst mit dem auf-den-Weg-bringen der komprimierten Erklärung, für das die Regeln der traditionell auf Papiervordruck übersandten Steuererklärungen Anwendung finden.

Bei Erstellung einer ELSTER I Erklärung wird programmseitig ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Verarbeitung der Daten erst nach Übersendung der komprimierten Steuererklärung samt Telenummer möglich ist.

Wird die komprimierte Steuererklärung im ELSTER-I-Verfahren durch den Berater verschickt, so wird er lediglich als Bote des Steuerpflichtigen tätig. Der Versuch beginnt dann bereits mit Einwirkung des Steuerpflichtigen auf den Berater; d. h. mit Übergabe der unterschriebenen Erklärung an ihn mit dem Auftrag diese an die Finanzbehörde zu übermitteln.

Bei der Erklärungsübermittlung im ELSTER-II-Verfahren wird sich an dieser Betrachtung nichts ändern. Mit Freigabe der Steuererklärung bringt der Steuerpflichtige die Erklärung auch dann auf den Weg, wenn er dem Berater bereits zuvor den Auftrag zur Übermittlung vorbehaltlich einer späteren Freigabe erteilt hat.

Entsprechendes gilt für den Fall einer Datenübertragung in der DATEV-Datenbank „geparkte“ Daten.

3. Versuchsbeginn beim pflichtwidrigen Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Wird eine Steuererklärung unter Verstoß gegen eine elektronische Übermittlungspflicht auf Papiervordruck übersandt, so wird dadurch zwar die Steuerklärungspflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt. Dieser Ordnungsverstoß wird nicht von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sanktioniert, da der Steuerpflichtige mit einer auf Papiervordruck erstellten Steuererklärung die Finanzbehörde gerade nicht in Unkenntnis über die Besteuerungsmerkmale lässt.

Die Nichtübermittlung einer elektronischen Steuererklärung bei gleichzeitiger Nichtübersendung einer Steuererklärung auf Papiervordruck führt bei Überschreitung des gesetzlichen Fälligkeitstermins (Veranlagungszeitraum 2018 31.07. 24:00 Uhr des Folgejahres) zu einer versuchten Steuerhinterziehung (Veranlagungssteuer).

Rückwirkende Beauftragung eines Steuerberaters:

Praxisfall:

Mandant M (Freiberufler, steuerlich nicht vertreten) gab keine ESt- und USt-Jahreserklärung für 2016 ab. Aufgrund von Kontrollmitteilungen, aus denen sich erhebliche Einnahmen bzw. Umsätze des M in 2016 ergaben, wurde gegen M am 01.08.17 die

Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bekannt gegeben. Die BuStra wirft M vollendete Hinterziehung der USt 2016 und versuchte Hinterziehung der ESt 2016 vor. Auf Anraten seines Steuerstrafverteidigers beauftragte M am 30.09.17 einen Steuerberater (StB) mit der Erstellung der Jahressteuererklärungen für 2016. Der StB übermittelt die korrekte ESt- und USt-Jahreserklärung für 2016 am 30.11.17 an das Finanzamt. M zahlt die ESt und USt nach. Welche Auswirkung hat die Beauftragung des StB auf die Strafbarkeit des M?

Nach dem sogenannten Beraterprivileg ist die allgemeine Fristverlängerung automatisch für Steuerpflichtige die insbesondere ihre Einkommensteuer- und Umsatzsteuerjahreserklärung durch Angehörige der steuerlich beratenen Berufe haben erstellen lassen.

Die Abgabefrist für die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 verlängerte sich automatisch bis zum 31.12.2017.

Die allgemeine Fristverlängerung tritt jedoch dann nicht ein, wenn der Steuerberater nur zum Schein beauftragt wird. Bei Kündigung des Mandatsverhältnisses ohne gleichzeitiger Beauftragung eines neuen Steuerberaters endet die allgemeine Fristverlängerung nicht automatisch. Das Finanzamt kann jedoch die Fristverlängerung durch eine Vorabanforderung der Steuererklärung abkürzen.

M war mit Ablauf des 31.05.2017 steuerlich nicht vertreten. Somit galt für ihn zu diesem Zeitpunkt die allgemeine Fristverlängerung bis 31.12.2017 nicht. Es blieb bei der Abgabefrist 31.05.2017.

Fraglich ist, ob M steuerrechtlich rückwirkend dadurch in den Genuss der allgemeinen Fristverlängerung kam, dass er am 30.09.2017 einen Steuerberater mit der Erstellung der Jahressteuererklärung 2016 beauftragte.

Gemäß § 109 Abs. 1 Satz 2 AO können Steuererklärungsfristen, die bereits abgelaufen sind, rückwirkend verlängert werden. Dadurch werden die durch den Fristablauf eingetretenen Wirkungen wieder beseitigt.

Somit trat durch nachträgliche Beauftragung des Steuerberaters zum 30.09.2017 für M rückwirkend die allgemeine Fristverlängerung für die Abgabe der Jahressteuererklärungen 2016 bis zum 31.12.2017 ein. Dafür, dass der Steuerberater nur zum

Schein beauftragt wurde, bestehen keine Anhaltspunkte. Im Gegenteil: Die Jahressteuererklärungen 2016 wurden am 30.11.2017 auch tatsächlich eingereicht.

Strafrechtliche Folgen:

Die nachträgliche Beauftragung eines Steuerberaters führt steuerrechtlich zu einer rückwirkenden Verlängerung der Steuererklärungsfrist. Fraglich ist, ob zugleich auch nachträglich die mit Ablauf des 31.05.2017 eingetretene Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung entfällt. Der BGH hatte folgenden Fall zu entscheiden (12.06.2013, 1 StR 6/13):

Einen neuen Steuerberater bestellte der Steuerpflichtige nicht. Die bloße Möglichkeit, die ausstehenden Steuererklärungen durch einen neuen Steuerberater erstellen zu lassen sei unerheblich, so der BGH. Der Steuerpflichtige könne sich nur dann auf die allgemeine Fristverlängerung berufen, wenn er tatsächlich einem Steuerberater einen Auftrag zur Anfertigung der Steuererklärung erteilt habe. Solange er einen Steuerberater nicht beauftragt, fehlt es an einer Rechtfertigung für die Fristverlängerung.

Demnach räumt der BGH dem aufgrund der Mandatskündigung steuerlich nicht (mehr) vertretenen Steuerpflichtigen ein, durch Beauftragung eines neuen Steuerberaters binnen angemessener Frist wiederum die allgemeine Fristverlängerung auf den 31.12. des Folgejahres auch mit strafrechtlicher Wirkung herbeizuführen. Gleiches muss dann aber meines Erachtens auch für den bei Ablauf der „jedermann Abgabefrist“ steuerlich noch nicht vertretenen Steuerpflichtigen gelten.

Lösung des Falles:

M hat am 30.09.2017 einen Steuerberater mit der Erstellung seiner Einkommenssteuer- und Umsatzsteuererklärung 2016 beauftragt und die Erklärung wurde am 30.11.2017 auch an das Finanzamt übermittelt. Damit hat sich für M die ursprünglich am 31.05.2017 abgelaufene Steuererklärungspflicht mit steuer- und auch strafrechtlicher Wirkung auf den 31.12.2017 verlängert. Das Ermittlungsverfahren ist deshalb gem. § 170 Abs. 2 StPO einzustellen.

Dies lässt sich auch dadurch gut begründen, dass die Pflichtwidrigkeit i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sich aus steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften ergibt. Ein Verhalten kann aber nicht pflichtwidrig sein, wenn die Dauer für die Einreichung der Steuererklärung nicht abgelaufen ist.

4. Tatvollendung bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)

In Bezug auf den Tatvollendungszeitpunkt ist hingegen zwischen den beiden „Steuerarten“ Anmeldeungssteuer und Veranlagungssteuer zu unterscheiden. Bei Veranlagungssteuern (ESt, KSt, GewSt) ist die Steuerhinterziehung mit Bekanntgabe des unzutreffenden Steuerbescheides an den Steuerpflichtigen vollendet.

Anmeldeungssteuern (USt, LSt) sind selbst veranlagend, sodass eine Steuerhinterziehung bereits vollendet ist, wenn die Anmeldung als Steuerfestsetzung gilt. Dies ist mit Eingang der Erklärung bei der Finanzbehörde der Fall (§ 168 Satz 1 AO: Vollendung mit Eingang der falschen Steueranmeldung beim Finanzamt). Soll die Steueranmeldung zu einer Steuervergütung führen, gilt die Steueranmeldung erst dann als Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Vollendung ist also erst mit Zustimmung (Auszahlung Erstattungsbetrag) eingetreten. Bis dahin bleibt es bei der Versuchsstrafbarkeit.

5. Tatvollendung beim pflichtwidrigen Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen in Folge der nicht erfolgten Erklärungsabgabe zu niedrig schätzt (etwa bei steuerlich geführten Steuerpflichtigen) tritt bei Veranlagungssteuern mit Bekanntgabe des Schätzungsbescheids Tatvollendung ein.

Kommt es nicht zu einer Schätzungsveranlagung tritt Tatvollendung ein mit wesentlichem Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeit. Üblicherweise wird unter „wesentlich“ verstanden, dass 95 % der Veranlagungsarbeiten abgeschlossen sind. Der genaue Zeitpunkt ist je nach Bundesland und sogar bei den Finanzämtern innerhalb desselben Bundeslandes verschieden. Klarheit kann man durch eine Anfrage oder die Ermittlungsakte erhalten.

Bei Anmeldeungssteuern ist der vollständige objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bereits mit dem fruchtlosen Ablauf des gesetzlichen Fälligkeitstermins erfüllt. Versuchsbeginn und Vollendung fallen einem Zeitpunkt zusammen. Fällig ist die Umsatzsteuervoranmeldung und die Lohnsteueranmeldung jeweils am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldeungszeitraumes. Die Umsatzsteuerjahreserklärung ist ebenfalls eine Steueranmeldung. Sie ist bis zum 31.07. des Folgejahres fällig.

Zur Schätzung:

Ist zutreffend oder zu hoch geschätzt bleibt es bei der Versuchsstrafbarkeit. Ist es zu niedrig geschätzt, dann Vollendung in Höhe der zu niedrigen Schätzung.

IV. Datenübermittlung durch Dritte und steuerstrafrechtliche Auswirkungen

1. Einleitung

Die Einführung von § 150 Abs. 7 Satz 2 AO mit dem Gesetz für Modernisierung des Besteuerungsverfahrens folgt erkennbar dem Bemühen, die Steuerveranlagung zu automatisieren und zu vereinfachen. § 370 Abs. 1 AO erfasst in seiner Nr. 1 als Tat-handlung die „unrichtige oder unvollständige Angabe“ „über steuerlich erhebliche Tatsachen“ und in Nr. 2 das pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden „über steuerlich erhebliche Tatsachen“. Wenn aber die der Finanzverwaltung gem. § 93c AO elektronisch übermittelten Daten als Angaben des Steuerpflichtigen gelten, sind ihm diese als „seine“ Angaben zuzurechnen, sodass er keine „unvollständige Angabe“ macht, wenn er sie in seiner Steuererklärung weglässt.

Daraus folgt, dass es der Strafdrohung nicht bedarf, wenn der Fiskus seine Interessen ohnehin durchsetzen kann, weil ihm die entsprechenden Steueransprüche – die „steuerlich erheblichen Tatsachen“ i. S. d. § 370 Abs. 1 AO – bekannt sind. Dies ist u. a. der Fall, wenn ihm die relevanten Daten gem. § 93c AO elektronisch übermittelt werden. Denn diese Steueransprüche kann die Finanzverwaltung mittels Veranlagung durchsetzen, ohne auf den Steuerpflichtigen angewiesen zu sein. Wieso sollte die Nichterklärung der der Finanzbehörde schon bekannten steuerlichen Tatsachen strafbar sein, wenn dem Fiskus kein Nachteil entsteht?

2. Auswirkungen von § 150 Abs. 7 Satz 2 AO auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO

§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO stellt die gesetzliche Fiktion auf, dass gem. § 93c AO übermittelte Daten Angaben des Steuerpflichtigen darstellen. Diese Angaben müssen in der Steuererklärung nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers nicht ein weiteres Mal erklärt werden. Nach § 93c AO müssen beispielsweise Rentenbezugsmitteilungen i. S. d. § 22a Abs. 1 EStG, Lohnsteuerbescheinigungen gem. § 41b Abs. 1 EStG und Lohnersatzleistungen i. S. d. § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG wie Arbeitslosengeld gem. § 32b Abs. 3 EStG übermittelt werden.

Eine Strafbarkeit gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen unvollständiger Angaben scheidet aus, wenn der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung alle Einkünfte erklärt, die nicht gem. § 93c AO elektronisch übermittelt werden. Darüber hinaus müssen

keine Angaben zu steuerlich erheblichen Tatsachen gemacht werden, die dem Finanzamt bereits gem. § 93c AO übermittelt wurden. Hierin liegt auch nach dem Willen des Gesetzgebers keine Verletzung der Mitwirkungspflichten.

In den Fällen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO („Nichtabgabe“), in denen pflichtwidrig keine Steuererklärung abgegeben wird, kommt eine Strafbarkeit erstens nur noch hinsichtlich der Daten in Betracht, die nicht gem. § 93c AO übermittelt worden sind. Zweitens stellt sich die Frage, ob § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO überhaupt noch anwendbar ist, wenn Daten vorliegen, die als Angaben des Steuerpflichtigen gelten.

Entweder liegt keine „Unkenntnis“ i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, oder es fehlt an dem Merkmal der Pflichtwidrigkeit, da der Steuerpflichtige die Daten nicht mehr erklären muss und insoweit keine Mitwirkungspflichten mehr hat.

Nimmt man die gesetzliche Fiktion ernst, lägen unvollständige Angaben insoweit vor, als Einkünfte nicht erklärt werden, die über Daten gem. §§ 150 Abs. 7 Satz 2, 93c AO hinausgehen. Das wäre nach bisheriger Sichtweise eine klassische Falschabgabe i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Unterlassungsvariante wäre ausgeschlossen in allen Fällen, in denen Angaben nach §§ 150 Abs. 7 Satz 2, 93c AO vorliegen.

Auch auf die Berechnung der verkürzten Steuer hat § 150 Abs. 7 Satz 2 AO erhebliche Auswirkungen. Bisher lag in der Regel hinsichtlich aller nichterklärter Einkünfte eine Steuerverkürzung i. S. d. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO vor. Zukünftig kommt eine Verkürzung nur noch insoweit in Betracht, als Daten nicht gem. § 93c AO übermittelt wurden und damit als Angaben des Steuerpflichtigen gem. § 150 Abs. 7 Satz 2 AO gelten.

Beispiel:

Bezieht ein Steuerpflichtiger neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit gem. § 19 EStG noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und erklärt beide Einkünfte nicht, ist eine Verkürzung in aller Regel, nämlich wenn die Daten pflichtgemäß von der übermittlungspflichtigen Stelle dem Finanzamt übermittelt wurden, nur noch hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb möglich. Dies hat Auswirkungen auf all jene Grenzen, die an die Steuerverkürzung anknüpfen. Das kann die Grenze i. H. v. 50.000,00 € zur Steuerhinterziehung im großen Ausmaß (§§ 371 Abs. 3 Nr. 1 und 376 Abs. 1 AO), die Grenze von 25.000,00 € im Rahmen der Selbstanzeige (§

371 Abs. 2 und 3 AO) oder es können die Grenzen für die Bestimmung der Zuschläge gem. § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO sein.

Die Verkürzungsberechnung wird daher künftig komplexer werden. Einen naheliegende Möglichkeit wäre, künftig mindestens zwei Verkürzungsberechnungen vorzunehmen. Zunächst wäre zu errechnen, wie hoch der Steueranspruch unter Einbeziehung aller Einkünfte ist. In einem zweiten Schritt ist der Steueranspruch unter Berücksichtigung aller gem. § 93c AO übermittelter Daten und der ggf. erklärten Einkünfte festzustellen, denn in dieser Höhe wurden (entsprechend der gesetzlichen Fiktion) Angaben gemacht und damit Einkünfte erklärt. Die Differenz zwischen beiden Berechnungen stellt die Steuerverkürzung i. S. d. § 370 Abs. 4 AO dar.

Auf das Steuerstrafrecht wirken sich auch neue Berichtigungspflichten aus, deren Nichterfüllung strafbewehrt ist. Gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ist der Steuerpflichtige verpflichtet, für ihn ersichtlich falsche Daten i. S. d. § 93c AO zu berichtigen. Da dem Steuerpflichtigen die übermittelten Daten mitgeteilt werden, § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO, hat er über die übermittelten Daten Kenntnis.

Während der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in diesem Zusammenhang schnell erfüllt wird, ist der Nachweis des Vorsatzes schwierig. Die Abweichung zwischen den Daten, die mitgeteilt und übermittelt wurden, auf der einen und den tatsächlichen Einkünften auf der anderen Seite muss schon erheblich sein, um einen Vorsatz annehmen zu können.

3. Unkenntnis außerhalb von § 93c AO

§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO ist nicht unmittelbar anwendbar auf solche elektronisch übermittelten und dem zuständigen Sachbearbeiter bei der Veranlagung vorliegenden Daten, die nicht gem. § 93c AO übermittelt wurden. Kontrollmitteilungen (Betriebsprüfung) werden nicht von der Fiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO erfasst. Solche Kontrollmitteilungen liegen bei der Veranlagung körperlich in den Akten vor. Trotz der möglichen Kenntnis der Veranlagungsbeamten sind diesbezügliche Einkünfte zu erklären. Wer dies nicht tut, kann sich strafbar machen. Anders das OLG Köln vom 31.01.2017:

Das OLG Köln stellt klar, dass das Merkmal des „In-Unkenntnis-Lassen“ nicht bereits dann verwirklicht ist, wenn die Steuererklärung gem. § 149 AO pflichtwidrig nicht

abgegeben wird. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut. Das OLG Köln führt ausdrücklich aus, dass bei Kenntnis der Finanzbehörden von den wesentlichen steuerlichen Umständen zum Zeitpunkt der Festsetzung eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen ausscheidet. Begründet wird dies mit dem Zweck des § 370 AO, der der Schutz der Verwirklichung des steuerlichen Anspruchs auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart sei. Nicht vom Schutzbereich erfasst sei die Einhaltung der Erklärungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen.

4. Zeitliche Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO in Bezug auf § 370

AO: § 2 Abs. 3 StGB

§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO n. F. gilt seit dem 01.01.2017. Die gem. § 93c AO mitteilungspflichtigen Stellen sind seit dem 01.01.2017 verpflichtet, die erforderlichen Daten für den Veranlagungszeitraum 2017 zu übermitteln. Im Besteuerungsverfahren erscheint dies somit eindeutig geregelt. Es stellt sich die Frage der zeitlichen Anwendbarkeit im Steuerstrafverfahren. Das liegt an der Regelung des § 2 Abs. 3 StGB, dem sogenannten Meistbegünstigungsprivileg. § 2 Abs. 3 StGB lautet:

„Wird das Gesetz, das bei Beendigung der Tat gilt, vor der Entscheidung geändert, so ist das mildeste Gesetz anzuwenden.“

Diese Frage ist noch nicht geklärt.

V. Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeiten (Täterschaft, Teilnahme, Beraterstrafbarkeit)

1. Täterschaft bei Abgabe elektronischer Steuererklärungen

Die Tat (§ 370 AO) kann als Täter oder Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe) begangen werden. Die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme ist aufgrund einer wertenden Gesamtbetrachtung festzustellen. Kriterien sind z. B. der Grad des finanziellen Interesses am Taterfolg (z. B. erhebliches Honorar), der Umfang der Tatbeteiligung und die Beherrschung des Tatgeschehens.

Nach der Theorie von der Erklärungsherrschaft ist Täter die Person, die die Erklärung bestimmt und damit als Urheber erscheint. Entscheidend ist danach, wer die Angaben in eine Erklärung aufgrund seiner Entscheidung inhaltlich bestimmt, sodass sie ihm als Urheber zugerechnet werden können.

Bei der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) gibt es nur den Einheitstäter. Es besteht hier eine Einschränkung gegenüber § 370 AO: Täter i. S. d. § 378 AO können – anders als bei § 370 AO – einschränken nur der Steuerpflichtige selbst sowie dessen gesetzliche Vertreter (§§ 33-35 AO) und Personen sein, die der Steuerpflichtige zur Wahrnehmung seiner Angelegenheiten bevollmächtigt hat. Dieser Begriff wird weit ausgelegt. Hierzu gehören z. B.:

- Bevollmächtigte und Beistände gem. § 80 AO, vor allem Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und deren Steuerfachangestellte, ...
- Angestellte und sonstige Personen des Steuerpflichtigen (z. B. Prokuristen, Büroleiter, Buchhalter, Sekretärinnen, ...

Also jede Person, die einem Steuerpflichtigen bei der Erledigung seiner steuerlichen Angelegenheiten Hilfe leistet.

Die Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO kann nur vorsätzlich und die des § 378 Abs. 1 AO leichtfertig (also grobe Fahrlässigkeit) begangen werden. Eine Beihilfe oder Anstiftung erfordert einen doppelten Vorsatz hinsichtlich der Haupttat des Täters und der eigenen Handlung.

Der Vorsatz muss sich auf das Bestehen eines Steueranspruchs beziehen. Eventualvorsatz genügt. Das heißt es ist keine sichere Erkenntnis von einem Steueranspruch erforderlich. Man muss es nur für möglich halten, dass Steuern hinterzogen werden können. Leichtfertig handelt man nur, wenn die erforderliche Sorgfalt außer Acht gelassen wird zu der man nach den Einzelfallumständen und der persönlichen Fähigkeit und Kenntnis verpflichtet und im Stande ist, obwohl es sich hätte aufdrängen müssen, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten kann.

2. Verantwortungsbereiche bei elektronischer Übermittlung

Hier stellt sich folgende Frage:

Ist (automatisch) jeder Täter, der die Steuererklärung unterschreibt bzw. elektronisch authentifiziert bzw. der aus anderem Anlass (Stundungsanträge, Änderungsanträge) unmittelbar Angaben gegenüber der Finanzbehörde macht? So wird in Ansehung der „Papiersteuererklärung“ angenommen, dass derjenige Täter ist, der die Steuererklärung unterschreibt. Bereitet der Steuerberater die Erklärung nur vor und unterschreibt sie der Mandant, ist letzterer der Täter. Bei der elektronischen Über-

mittlung komme es auf die Bezeichnung als Urheber an. Die Frage ist, ob damit gemeint ist, dass der Steuerberater damit immer zum (Mit-)Täter wird, wenn er – was praktisch wohl der Regelfall sein dürfte – die Steuererklärung elektronisch an das Finanzamt übermittelt.

Die Authentifizierung erlaubt keinen rechtssicheren Beweis, welche Person als Erklärungspflichtiger diese Datenübermittlung veranlasst hat und ihr damit zuzurechnen ist. Eine Zurechnung gegenüber dem Steuerpflichtigen kann jedenfalls dann erfolgen, wenn er die Erklärung in komprimierter Form unterschrieben hat und dann einreicht.

Wenn hingegen der Berater elektronisch eine Erklärung übermittelt ohne, dass die Unterschrift des Mandanten vorliegt, könne sich hieraus für den Berater das Risiko einer strafrechtlichen Zurechnung ergeben.

3. Strafrechtliche Risiken des Beraters und seiner Mitarbeiter

a. Abgabe elektronischer Erklärungen

Entscheidend muss sein, wer im Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandant die Angaben autorisiert, d. h. freigegeben hat. **Für § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO muss also der Urheber im Rechtssinne identifiziert werden.** Und dies nicht nach dem für die Finanzbehörde bei dem Machen der Angaben erkennbaren Außenverhältnis, sondern viel mehr nach dem Innenverhältnis. Handelt der Steuerberater auf Anweisung seines Mandanten, dann liegen Angaben des Mandanten und nicht des Steuerberaters vor. Wenn der Mandant die Verantwortung für die Daten übernimmt, ist der Steuerberater letztlich nur der Bote.

Täter ist der Steuerberater (nur) dort, wo er ohne Rückbindung an den Mandanten handelt oder, wo er etwas aus eigener Wahrnehmung bekundet. Damit lässt sich vor allem in den Zeiten der elektronischen Steuerdatenübermittlung der Bote lebensnah von dem Erklärungsverantwortlichen abgrenzen. Denn die elektronische Übermittlung durch den Steuerberater ist in der Regel nicht der Ausdruck der Übernahme von Verantwortung für die Erklärung. Die Tätigkeit des Steuerberaters erschöpft sich in Übermittlung der Daten. Diese müssen einem Urheber zugerechnet werden können. Insoweit ist auch unerheblich, ob der Steuerberater selbst die Authentifizierung vornimmt oder, ob er sich z. B. des von der DATEV angebotenen Übermittlungsverfahrens bedient.

Der Auftraggeber wiederum hat die Daten unverzüglich zu überprüfen und ggf. zu berichtigen (vgl. § 87d Abs. 3 AO). Dementsprechend geht die Finanzverwaltung auch zu Recht davon aus, dass eine von einem Steuerberater übermittelte Steuererklärung tatsächlich von dem betroffenen Steuerpflichtigen genehmigt worden ist. Dass der Steuerberater nur Bote ist, ergibt sich auch daraus, dass er sich bei dem Mandanten im Innenverhältnis absichert:

Der Mandant muss einen Ausdruck der Steuererklärung oder eine Vollständigkeitserklärung unterschreiben, die bei den Akten des Steuerbersaters bleibt. Hierdurch übernimmt der Mandant unmissverständlich die Verantwortung für die Erklärung und der Steuerberater kann nicht alleine wegen des ihm als Urheber ausweisenden Sendevorgangs Täter sein.

Hinweis:

Die Unterschrift ist ein Indiz dafür, dass die Erklärung dem Willen der Person entspricht, welche Unterscriben hat.

Hinweis:

Der Berater, der im Rahmen des Mandatsverhältnisses hingegen eigene Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgibt (z. B. durch eigenhändig unterschriebene Voranmeldungen zur Umsatzsteuer, Stundungsanträge) macht Angaben i. S. d. § 370 AO und kann daher Täter sein. Bei elektronischen Erklärungen fehlt zwar die Unterschrift des Beraters. Entscheidend kommt es aber auch hier auf die Erklärungsherrschaft an, ob die Angaben ihm zuzurechnen sind.

Beispiel:

Wenn ein Berater bevollmächtigt ist, eigenständig über die elektronische Abgabe von Voranmeldungen zur Umsatzsteuer zu entscheiden, ist dies ein gewichtiges Indiz für seine Erklärungsherrschaft.

b. Authentifizierung als eigenständiges Risiko?

Die steuerlichen Pflichten bleiben weiterhin bei dem Mandanten. Die Authentifizierung ist ein technisches Versandverfahren, welches die Erklärung nicht zu einer des Beraters macht. Hier bietet sich ein Vergleich mit dem Kanzleistempel bei Papiererklärungen an. Hieraus ergibt sich auch keine eigenständige Erklärung in Form einer Garantie der Richtigkeit. Ein Mitwirkungsvermerk ist keine Angabe i. S. d. § 370 AO.

c. Vertrauen auf Angaben des Mandanten

Der Berater darf den Angaben des Mandanten grundsätzlich vertrauen.

Beispiel:

Ein Berater übernimmt die Belege seines Mandanten zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Er handelt jedenfalls dann nicht leichtfertig, wenn er keine offensichtlichen Hinweise für die Unrichtigkeit der Belege hatte.

Wenn Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit bestehen, sollte nachgefragt werden.

d. Einschaltung von Mitarbeitern

Beispiel:

Berater C gibt wissentlich eine unzutreffende elektronische Erklärung für den bösgläubigen Mandanten M ab. Diese Erklärung wurde durch den Steuerfachangestellten D leichtfertig fehlerhaft vorbereitet.

Unstreitig ist der Tatbestand des § 370 AO erfüllt, wenn die betreffende Person selbst Angaben gegenüber dem Finanzamt macht. Kann der Berater Täter einer Steuerhinterziehung sein, wenn er die Erklärung nur vorbereitet hat?

Mit Urteil vom 20.10.2016 geht nun auch der BFH davon aus, dass ein Berater, welcher selbst keine Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgibt, nicht Täter i. S. d. §§ 370, 378 AO sein kann.

Hinweis:

Dies muss konsequenter Weise für alle Personen gelten, die nicht selbst eine Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgeben. Da bei elektronischen Erklärungen die Unterschrift fehlt, ist meiner Ansicht nach, nach der Urhebertheorie zu fragen, wer als der Erklärende gewertet wird. Ein Mitarbeiter, der keine Entscheidungsherrschaft hinsichtlich der Abgabe der Erklärung hat, kann dann nicht als Täter angesehen werden, der Angaben i. S. d. §§ 370, 378 AO macht.

Lösung:

Sollte der Berater C nachweisbar freie Hand zur Erklärungsabgabe gehabt haben, könnte möglicherweise (auch) bei ihm die Erklärungsherrschaft liegen. Ohne eine

hinreichende Überwachung kann sich ein Auswahl- und Überwachungsverschulden des Beraters ergeben.

Beispiel:

Berater S beauftragt seine zeitlich überlastete Mitarbeiterin X, eine Umsatzsteuererklärung für den Mandanten M abzugeben. Es kommt hierdurch zu einer erheblich zu niedrigen Steuerfestsetzung. X hatte aufgrund von Überlastung in letzter Zeit bereits eine Reihe von schwerwiegenden Fehlern bei ihrer Arbeit gemacht.

Ein Verschulden des Beraters liegt immer dann nicht vor, wenn er die Tätigkeit auf eine Hilfskraft überträgt, die nach den Umständen auch für die Bearbeitung geeignet ist und deren mögliche Fehler durch keine Überwachungsmaßnahmen hätten verhindert werden können. Sinn der Einstellung von Mitarbeitern ist gerade die Entlastung des Beraters.

Lösung:

Hier könnte ein Organisationsverschulden des Beraters S vorliegen und somit eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO. Das Verschulden allein begründet jedoch noch nicht die Erklärungsherrschaft. Wenn sich der Mandant im Einzelfall die Freigabe vorbehalten haben sollte, dürfte dieser Umstand erstrecht gegen eine Erklärungsherrschaft des S sprechen.

e. Korrekturpflichten des Beraters?

Das schlichte Unterlassen, eine Erklärung für den Mandanten abzugeben, bleibt für einen Berater ohne strafrechtliche Folgen. Diese Pflicht ergibt sich zwar aus dem Mandat, aber es handelt sich nur um eine zivil- und um keine steuerrechtliche Pflichtenübernahme.

Beispiel:

Berater C erkennt im Dezember, dass die von ihm für seinen Mandanten abgegebene Voranmeldung zur Umsatzsteuer September-Umsätze i. H. v. 100.000,00 € nicht enthält. Muss C handeln?

Lösung:

Der BGH hat entschieden, dass Steuerberater und ihre Mitarbeiter nicht zu dem in § 153 AO genannten Personenkreis gehören, so dass sie bei nachträglicher Kenntnisnahme von einer Steuerhinterziehung bzw. Unrichtigkeit nicht zu einer nachträglichen Berichtigung verpflichtet sind.

Ein Berater kann allerdings im Einzelfall Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) und damit Verpflichteter (§ 153 AO) sein. Verfügungsberechtigter ist der Berater u. U., wenn er vom Mandanten bevollmächtigt und beauftragt worden ist, z. B. die Umsatzsteuer-Voranmeldung zu unterschreiben, und auch eine entsprechende Kontovollmacht besitzt.

Hinweis:

Bei elektronischen Erklärungen kommt es insoweit m. E. nicht auf die Unterschrift an, sondern ob der Berater ohne vorherige Freigabe durch den Mandanten arbeiten darf.

VI. Die neuen Freitextfelder im Steuerstrafrecht

Das Freitextfeld ist unmittelbare Folge des aus dem auch im Veranlagungsverfahren gebotenen Recht zur Anhörung (§ 91 AO). Der Steuerpflichtige muss das Recht haben, sich über die verkennzifferten Angaben hinaus zu seiner Veranlagung zu äußern.

1. Bedeutung des Freitextfeldes für das Veranlagungsverfahren (§ 150 Abs. 7 Satz 1 AO)

a. Aussteuerung aus maschineller Veranlagung

Anlass für die personelle Bearbeitung:

Erfolgen Angaben in dem Freitextfeld, erfolgt zwingend die Aussteuerung aus der maschinellen Veranlagung (§ 155 Absatz 4 Satz 3 AO). Denn das Ausfüllen des Freitextfeldes gilt als Anlass für die personelle Bearbeitung der Erklärung.

Umgekehrt bedeutet dies: Werden im Freitextfeld keine Angaben gemacht, können der Steuerpflichtige bzw. sein Berater davon ausgehen, dass die Steuererklärung maschinell veranlagt wird. Es sei denn es wird aufgrund einer Risikoprüfung aussteuert.

Die Regelung enthält daher defacto ein Antragsrecht auf personelle Bearbeitung. Das Freitextfeld dient somit als Kommunikationskanal mit der Finanzbehörde.

b. Verpflichtendes Ausfüllen bei Abweichen von Verwaltungsauffassung

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige bzw. sein Berater ein Abweichen von der Verwaltungsauffassung im Freitextfeld kenntlich machen muss. Denn besteht eine derartige Verpflichtung kann das Ausfüllen bzw. Nichtausfüllen des Freitextfeldes auch strafrechtliche Bedeutung erlangen.

Beispiel:

Steuerberater X macht auf Bitten seines Mandanten in der Anlage N als Werbungskosten 50 % der Kosten für drei Anzüge nebst sechs Hemden und vier Krawatten geltend, weil er eine Aufteilung für möglich hält.

Auf der Grundlage der Entscheidung des Großen Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot sind die Kosten normaler Kleidung, auch wenn sie beruflich getragen wird, mangels Aufteilbarkeit nicht abzugsfähig. Es liegt daher ein klarer Verstoß gegen die Verwaltungsauffassung vor. Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige im qualifizierten Freitextfeld wegen der abweichenden Rechtsansicht der Finanzverwaltung dies kenntlich machen muss.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass eine Hinweispflicht besteht. Dort, wo der Steuerpflichtige erkennen kann, dass die Finanzbehörde bestimmte Tatsachen aufgrund einer von ihr vertretenen Rechtsauffassung für maßgeblich hält, darf er nach dieser Auffassung sie nicht einfach übergehen, sondern muss dies über das Freitextfeld offenlegen. Er muss nach Auffassung der Finanzverwaltung dem Finanzamt die Chance geben, die Berechtigung seiner Rechtsansicht zu prüfen. Denn anhand des reinen Zahleneintrags im Kennziffernfeld kann das Finanzamt nicht erkennen, welche von seiner Ansicht abweichende Rechtsauffassung der Steuerpflichtige vertritt.

Diese Auffassung folgt nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut des § 150 Abs. 7 AO, sondern nur aus der BGH-Rechtsprechung.

Beraterhinweis:

Will man ein mögliches strafrechtliches Risiko minimieren, geht daher aktuell an einem Hinweis auf eine abweichende Verwaltungsauffassung kein Weg vorbei. Behalten Sie aber die weitere Entwicklung im Blick!

Wann liegt eine abweichende Auffassung der Finanzverwaltung vor?

Sie muss eine (amtliche) Äußerung nach außen hin gehabt haben, und zwar in einem offiziellen Medium.

- Steuerrichtlinien
- BMF-Schreiben
- veröffentlichte Entscheidung des BFH

c. Kennzahl 23 wird aktiviert

Wird aber die Kennzahl aktiviert und der zweifelhafte Sachverhalt z. B. nicht offengelegt, dann bleibt die Steuererklärung hinter dem Vollständigkeitserfordernis zwar zurück, allerdings hat der Steuerpflichtige mit der Aktivierung die manuelle Prüfung seines Steuerfalls angestoßen. Man wird dem Steuerpflichtigen dann nicht unterstellen können, dass er vorsätzlich eine Steuer verkürzen wollte.

d. Kennzahl 23 bleibt inaktiv

Bleibt die Kennzahl 23 dagegen leer und legt der Steuerpflichtige auch keine weiteren Sachverhalte offen, ist seine Steuererklärung unvollständig. Führt dies zu einer Steuerverkürzung hat er den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt (**dies im Hinblick auf eine Umsatzsteuervoranmeldung**).

Anders, wenn der Steuerpflichtige die Kennzahl leer lässt, das Finanzamt aber gleichwohl – wie bisher – in einem gesonderten Schreiben über objektiv zweifelhafte Sachverhalte informiert. Die Erklärung ist dann nicht unvollständig. Die Missachtung formaler Anforderung, d. h. die ausbleibende Aktivierung der Kennzahl, ist strafrechtlich unerheblich.

Ähnlich liegen die Fälle, in denen die Kennzahl leer bleibt und der Steuerpflichtige seiner Erklärung lediglich Dokumente beifügt, aus denen sich der steuerrelevante

Sachverhalt ergibt. Solange der Steuerpflichtige dem Finanzamt ermöglicht auf andere Weise, als durch ergänzende Angaben zur Steueranmeldung den relevanten Sachverhalt zur Kenntnis zu nehmen, macht er keine unvollständigen Angaben.

2. Bedeutung des Freitextfeldes im Rahmen der Datenübermittlung durch Dritte (§ 150 Abs. 7 Satz 2, §§ 93c AO)

a. Bestätigung der Richtigkeit der übermittelten Daten

Erfolgen keine abweichenden Angaben im qualifizierten Freitextfeld, regelt § 150 Abs. 7 Satz 2 AO dazu konkret, gelten die übermittelten Daten als Angaben des Steuerpflichtigen. Erfolgt kein abweichender Kennzifferneintrag bzw. kein Eintrag in dem Freitextfeld, werden vom Finanzamt die seitens des Dritten übermittelten Daten als zutreffend behandelt.

b. Vorgehen bei abweichenden eDaten – richtige Daten

Stimmen die Angaben des Steuerpflichtigen in der Erklärung – die also ab Veranlagungszeitraum 2017 ggf. im qualifizierten Freitextfeld zu machen sind – nicht mit den von dem Dritten übermittelten Daten überein, muss sich nicht etwa der Steuerpflichtige an den Dritten wenden und für Richtigstellung sorgen, vielmehr das Finanzamt im Rahmen seiner Amtsermittlungspflicht den Sachverhalt zu ermitteln und aufzuklären, welcher Betrag zutreffend ist. Dabei hat es den Steuerpflichtigen anzuhören und sich an den Dritten zu wenden. Lässt sich die Differenz nicht aufklären, finden die allgemeinen Regeln der Beweis- und Feststellungslast Anwendung. Danach trägt der Steuerpflichtige die Beweislast, wenn sich die Änderung zu seinen Gunsten auswirken. Umgekehrt trägt die Finanzbehörde die Beweislast, wenn sich die Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken.

Beispiel:

Steuerberater A ruft für seinen Mandanten X elektronisch die übermittelten Daten ab. Dabei stellt er fest, dass seitens der Krankenversicherung V nur 2.000,00 € als Basis-Krankenversicherung übermittelt worden waren. Nach Prüfung des Krankenversicherungsvertrags stellt A fest, dass zutreffend 3.000,00 € anzusetzen sind. In der ESt-Erklärung 2017 trägt A im qualifizierten Freitextfeld ein, dass als Vorsorgeaufwendungen Krankenversicherungsbeiträge i. H. v. 3.000,00 € anzusetzen sind und nicht die übermittelten 2.000,00 €.

Das Finanzamt ist entweder gehalten, den Angaben des A zu folgen und 3.000,00 € anzusetzen. Alternativ muss es wegen der Differenz von Amts wegen ermitteln und

ggf. durch Anforderung der Krankenversicherungsunterlagen bei A den Abziehbaren Betrag ermitteln. X muss, vertreten durch A, natürlich an der Sachverhaltsaufklärung mitwirken. Eine Mitwirkungsverweigerung, etwa aus „Datenschutzgründen“, geht zu Lasten des Mandanten. Keinesfalls darf das Finanzamt einfach den übermittelten Daten der Krankenversicherung folgen und A darauf verweisen, bei der Versicherung für eine berechtigte Übermittlung der Daten zu sorgen. Denn nach § 93c Abs. 4 S. 2 AO bleiben die Rechte und Pflichten der für die Besteuerung des Steuerpflichtigen zuständigen Finanzbehörde hinsichtlich der Ermittlung des Sachverhalts, also der Amtsermittlungsgrundsatz, unberührt.

Durch das Ausfüllen des Freitextfeldes können steuerstrafrechtlich keine Nachteile entstehen.