

Jürgen R. Müller • Christian Fischer

Steuerstrafverfahren

Haftungsrisiken und Haftungsvermeidung für Steuerberater

mit Übersichten, Checklisten,
Beispielen, Musterformulierungen

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Steuerstrafverfahren – Haftungsrisiken, Haftungsvermeidung für Steuerberater

mit Übersichten, Checklisten, Beispielen, Musterformulierungen

Von

Jürgen R. Müller

Fachanwalt für Steuer- und Strafrecht

und

Christian Fischer

Fachanwalt für Steuer- und Strafrecht

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<http://ESV.info/978-3-503-18879-6>

ISBN 978-3-503-18879-6 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-18880-2 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020

www.ESV.info

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

Die Schrift „Steuerstrafverfahren – Haftungsrisiken, Haftungsvermeidung für Steuerberater“ entstand anlässlich des inhaltlich gleichen Vortrags beim Erich Schmidt Verlag am 17. 05. 2019.

Im Mittelpunkt des Werkes steht die Strafbarkeit des Steuerberaters wegen Steuerhinterziehung, welche sich aus der Beratungstätigkeit begründen kann. Das Werk zeigt anhand aktueller Rechtsprechung die Grenzen rechtlich zulässiger Beratung auf, um die Strafbarkeit zu vermeiden. Bewusst wurde auch ein Urteil wegen Schadenersatz aufgenommen, um das Bewusstsein zu schärfen, dass die Beratung nicht nur strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen, sondern auch zum Schadenersatz verpflichten kann. Dabei ist zu bedenken, dass die Strafverfolgungsbehörde den Sachverhalt sowohl steuerlich als auch strafrechtlich ermittelt.

Im Mittelpunkt steht weiterhin die Verantwortung des Steuerberaters für den Fall der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gegen seinen Mandanten. Das Werk zeigt die Anlässe für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens auf, die der Steuerberater kennen sollte, damit er den Mandanten über die Möglichkeit einer Selbstanzeige unterrichtet und Verhaltensempfehlungen für den Fall einer Durchsuchung von Wohn- und Geschäftsräumen an die Hand gibt.

Das Buch richtet sich an Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und ist ein wertvoller Begleiter für die tägliche Praxis im Umgang mit dem Mandanten und der Ermittlungsbehörde.

Mainz, im Januar 2020

Jürgen R. Müller
Christian Fischer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	<u>5</u>
Abkürzungsverzeichnis	<u>11</u>
Literaturverzeichnis	<u>15</u>
Einleitung	<u>17</u>
Teil 1 Straf- und bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerberaters	<u>19</u>
A. Pflichten des Steuerberaters	<u>19</u>
B. Überblick über die Steuerstraftatbestände	<u>19</u>
I. Abgrenzung Steuerstraftat und Steuerordnungswidrigkeit	<u>19</u>
II. Steuerhinterziehung nach § 370 AO	<u>21</u>
III. Leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	<u>25</u>
C. Zurechenbarkeit der Pflichtverstöße	<u>27</u>
I. Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme	<u>27</u>
II. Steuerberater als unmittelbarer Täter nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	<u>28</u>
III. Steuerberater als mittelbarer Täter	<u>33</u>
IV. Steuerberater als Mittäter	<u>35</u>
V. Steuerberater als Anstifter	<u>38</u>
VI. Steuerberater als Gehilfe	<u>40</u>
VII. Sonderfälle	<u>43</u>
D. Bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit	<u>47</u>
I. Verlust aus Beteiligung doppelt berücksichtigt	<u>47</u>
II. Schadensersatzpflicht für fehlerhafte Beratung	<u>49</u>
E. Berufsrechtliche Regelungen	<u>51</u>
I. Das steuerliche Haftungsrisiko	<u>51</u>
II. Nebenstrafen und Nebenfolgen	<u>52</u>
III. Mitteilungspflichten	<u>56</u>
Teil 2 Informationsquellen und Anlässe für steuerstrafrechtliche Ermittlungen	<u>59</u>
A. Erkenntnisse aus der Außenprüfung	<u>59</u>
I. Außenprüfung beim Steuerpflichtigen	<u>59</u>
II. Feststellung der steuerlichen Verhältnisse Dritter – Kontrollmitteilungen	<u>67</u>
III. Kassen-Nachschau als Erkenntnisquelle	<u>68</u>
B. Mitteilungspflichten an das Bundeszentralamt für Steuern und das Finanzamt	<u>69</u>
I. Strafgerichtsbarkeit	<u>69</u>
II. Zivilgerichtsbarkeit	<u>72</u>

C. Mitteilungspflicht nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG	73
D. Mitteilungsverordnung	73
I. Verpflichtung nach § 93a AO	73
II. Mitteilungspflichten im Einzelnen	74
III. Unterrichtung nach dem SchwarzArbG	75
E. Kontenabrufverfahren nach § 93 Abs. 7 bis 10 und § 93b AO	76
F. Internationale Amtshilfe	77
G. Mitteilungen zur steuerlichen Erfassung von Auslands- beteiligungen	78
H. Länderbezogene Berichte multinationaler Unterneh- mensgruppen, § 138a AO	79
I. Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung	80
J. Resümee	80
Teil 3 Steuerberatung und Selbstanzeige	83
A. Einleitung	83
B. Überblick über die Berichtigungstatbestände	83
I. Anwendungserlass zu § 153 AO – Abgrenzung der Berich- tigspflicht von einer Selbstanzeige	84
II. Verhältnis zum strafrechtlichen Rücktritt	87
C. Pflichten des Steuerberaters	87
I. Beratungspflichten im steuerlichen Mandat	87
II. Fehlerzurechnung	94
III. Unverzügliche Bearbeitung durch den steuerlichen Berater	94
IV. Keine Berichtigungspflicht für Steuerberater	95
V. Keine Pflicht zur Erstattung einer Selbstanzeige für den Mandanten	96
VI. Fortführung des Mandats	100
VII. Selbstanzeige bei Kollisionslagen	102
D. Berichtigungserklärung gem. § 153 Abs. 1 AO	104
I. Rechtliche Einordnung	104
II. Berichtigungsverpflichtete	105
III. Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung	106
IV. Steuerverkürzung	107
V. Nachträgliches Erkennen	108
VI. Berichtigung	111
E. Selbstanzeige gem. § 371 AO	113
I. Rechtliche Einordnung	113
II. Sorgfältige Planung der Selbstanzeige	114
III. Anlass für eine Selbstanzeige	116
IV. Person des Anzeigenerstatters	117
V. Inhalt der Selbstanzeige – Beschaffung von Unterlagen	117
VI. Zu berichtigender Zeitraum	120
VII. Berichtigungsverbund	121

VIII. Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige	122
IX. Nachzahlung der verkürzten Steuer und Nebenleistungen	122
F. Selbstanzeige gem. § 378 Abs. 3 AO	123
G. Fremd- bzw. Drittanzeige gem. § 371 Abs. 4 AO	124
Teil 4 Verhaltensempfehlungen bei Durchsuchung	127
A. Das Ermittlungsverfahren	127
I. Einleitung	127
II. Verfahrensrecht in Steuerstrafsachen	128
B. Rechtstellung bei der Durchsuchung	140
I. Vorkehrungen für den Fall einer Durchsuchung	141
II. Verhalten des Beschuldigten bei der Durchsuchung	144
III. Verhalten des Beschuldigten und der vertretungsbe- rechtigten Ansprechpartner bei Beschlagnahme	155
IV. Verhalten des Steuerberaters bei der Durchsuchung	158
C. Resümee	162
D. Anhang	162

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BayOblG	Bayrisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
bearb.	bearbeitet
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof/Nicht veröffentlicht
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofs
BGBL	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
CMS	Compliance-Management-System
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EStDV	Einkommenssteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro
FA	Finanzamt

Abkürzungsverzeichnis

ff.	die Folgenden
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
gem.	gemäß
GewO	Gewerbeordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
grds.	grundsätzlich
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung Strafrecht (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HRRS	Höchstrichterliche Rechtsprechung im Strafrecht (Zeitschrift)
Hs.	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
insb.	insbesondere
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
LG	Landgericht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MOG	Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisation und der Direktzahlung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZWSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
SchwarzArbG	Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz

sog.	sogenannte
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StbJB	Steuerberaterjahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StR	Strafrecht
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von/vom
vgl.	vergleiche
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Wirtschaftsstrafrecht (Zeitschrift)
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

Literaturverzeichnis

- Beck'scher Online-Kommentar StGB, 3. Edition, München 2007 (zit. als *Bearbeiter* in BeckOK StGB)
- Burhoff, Detlef*, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, 8. Aufl., Bonn 2018
- Dahs, Hans*, Handbuch des Strafverteidigers, 8. Aufl., Köln 2015
- Fischer*, Strafgesetzbuch: StGB mit Nebengesetzen, Kommentar, 66. Aufl., München 2019
- Graf/Jäger/Wittig*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Aufl., München 2017 (zit. als *Bearbeiter* in Graf/Jäger/Wittig)
- Gräfe, Jürgen/Lenzen, Rolf/Schmeer, Andreas*, Steuerberaterhaftung: Zivilrecht – Steuerrecht – Strafrecht, 6. Aufl., Herne 2017 (zit. als *Bearbeiter* in Gräfe/Lenzen/Schmeer)
- Hauschka, Christoph E./Moosmayer, Klaus/Lösler, Thomas*, Corporate Compliance, Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 3. Aufl., München 2016
- Hild, Dieter/Hild, Eckart C.*, Im Fadenkreuz der Steuerfahnder, Insiderwissen über Ermittlungsmethoden und Verteidigungsstrategien, 3. Aufl., Freiburg 2008
- Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Köln (zit. als *Bearbeiter* in Hübschmann/Hepp/Spitaler)
- Hüls, Silke/Reichling, Tilman*, Steuerstrafrecht, Kommentar, Heidelberg 2016 (zit. als *Bearbeiter* in HK-SteuerStR)
- Joecks, Wolfgang/Jäger, Markus/Randt, Karsten*, Steuerstrafrecht, Mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Kommentar, 8. Aufl., München 2015 (zit. als *Bearbeiter* in Joecks/Jäger/Randt)
- Klein*, Abgabenordnung AO einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 14. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter* in Klein)
- Koenig*, Abgabenordnung, Kommentar, 3. Aufl., München 2014 (zit. als *Bearbeiter* in Koenig)
- Kohlmann*, Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Kommentar, Loseblatt, Köln (zit. als *Bearbeiter* in Kohlmann)
- Kühn/von Wedelstädt*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 22. Aufl., Stuttgart 2018 (zit. als *Bearbeiter* in Kühn/von Wedelstädt)
- Kussmann, Manfred*, Vollstreckung von Steueransprüchen, Voraussetzungen – Verfahren – Abwehrmöglichkeiten, 4. Aufl., Bonn 1986
- Meyer-Goßner/Schmitt*, Strafprozessordnung: StPO, Gerichtsverfassungsgesetz, Nebengesetze und ergänzende Bestimmungen, Kommentar, 62. Aufl., München 2019 (zit. als *Bearbeiter* in Meyer-Goßner/Schmitt)
- Müller, Jürgen R.*, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, Praxis – Beratung – Gestaltung, 2. Aufl., Köln, 2015
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 8. Aufl., München 2018 (zit. als *Bearbeiter* in Münchener Kommentar BGB)

- Paeffgen, Hans-Ullrich/Böse, Martin/Kindhäuser, Urs/Stübinger, Stephan/Verrel, Torsten/Zaczyk, Rainer*, Strafrechtswissenschaft als Analyse und Konstruktion, Festschrift für Ingeborg Puppe zum 70. Geburtstag, Berlin 2011 (zit. als *Bearbeiter* in FS Puppe)
- Papperitz, Günter/Keller, Manfred*, ABC Betriebsprüfung, Prüfungsschwerpunkte, Prüfungsverfahren, Steuerfahndung, Steuerstrafverfahren, Loseblattwerk, Bonn (zit. als *Bearbeiter* in Papperitz/Keller)
- Park, Tido*, Durchsuchung und Beschlagnahme, 4. Aufl., München 2018
- Randt, Karsten*, Der Steuerfahndungsfall, Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen, München 2004
- Simon, Eberhard/Wagner, Andrea*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., Stuttgart 2015
- Stahl, Rudolf*, Selbstanzeige, Beratungswissen, Beratungshinweise, Beratungspraxis, 4. Aufl., Köln 2016
- Stark, Gabriele L.*, Die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen, Dissertation, Berlin 2018
- Streck, Michael/Spatscheck, Rainer/Talaska, Peter*, Die Steuerfahndung, 5. Aufl., Köln 2017
- Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Köln (zit. als *Bearbeiter* in Tipke/Kruse)