

47. Mandantenstammtisch

März 2016

Wenn das Finanzamt zweimal klingelt

**Betriebsprüfung und Steuerfahndung
Zu Risiken und Nebenwirkungen fragen Sie ...**

Zulässigkeit einer Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung heißt eigentlich „Außenprüfung“. Grundsätzlich kann eine Außenprüfung durchgeführt werden bei

- Gewerbebetrieben,
- land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und
- Freiberuflern.

Eine steuerliche Außenprüfung umfasst normalerweise die Überprüfung der gesamten betrieblichen Buchhaltung.

Auch Teilprüfungen sind zulässig, so kommt es häufig zu Lohnsteuer- oder zu Umsatzsteuerprüfungen, bei denen dann das Augenmerk auf der richtigen Berechnung von Lohn- und Umsatzsteuern liegt.

Außersteuerlich gibt es die Prüfungen der Sozialversicherungsträger. Außerdem sind zu erwähnen die Mindestlohnprüfungen durch die Zollbehörden.

Die *Sozialversicherungsträger* prüfen in regelmäßigen Abständen (mindestens alle 4 Jahre), ob Sie Ihre sozialversicherungsrechtlichen Meldepflichten und Ihre gesetzlichen Pflichten, die im Zusammenhang mit den Beiträgen zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung stehen, ordnungsgemäß erfüllt haben. Dabei prüfen sie insbesondere, ob die gesetzlich vorgeschriebenen Meldungen erfolgt sind, die Lohnunterlagen – einschließlich der erforderlichen laufenden Eintragungen – vollständig sind und die Sozialversicherungsbeiträge korrekt berechnet sowie fristgerecht abgeführt wurden. Geprüft werden alle Beschäftigungs- und Ausbildungsverhältnisse, die innerhalb des Prüfungszeitraums bestanden haben (= bereits ausgeschiedene Mitarbeiter) bzw. die noch bestehen. Die Prüfung der Lohnunterlagen umfasst dabei auch die Lohnunterlagen der Beschäftigten, für die keine Sozialversicherungsbeiträge gezahlt worden sind, zum Beispiel kurzfristig Beschäftigte.

Die *Zollbehörden* prüfen, ob die Arbeitsbedingungen nach dem Arbeitnehmerentsendegesetz, dem Mindestlohngesetz und dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz eingehalten wurden. Dazu zählen die Mindestlöhne, der Mindesturlaub und die Zahlung von Sozialkassenbeiträgen.

Häufigkeit der Prüfung

Zurück zum Hauptthema, der „normalen“ steuerlichen Betriebsprüfung.

Es gibt mittelgroße Betriebe, die seit zwanzig Jahren nicht geprüft wurden und kleine Betriebe, die es alle drei Jahre „trifft“. Generell aber gilt: Je größer ein Unternehmen, desto häufiger wird es geprüft. Wir unterscheiden

- Kleinstbetriebe: Sie werden fast nie geprüft,
- Kleinbetriebe: Prüfung durchschnittlich alle 20 Jahre,
- Mittelbetriebe: Prüfung alle 11 Jahre und
- Großbetriebe: Sie sollen lückenlos geprüft werden.

Die Betriebe werden nach den folgenden Kriterien eingeteilt:

		Umsatz		Gewinn
Kleinstbetriebe		max. 190.000 EUR	und	max. 40.000 EUR
Kleinbetriebe		über 190.000 EUR	oder	über 40.000 EUR
Mittelbetriebe	Handel	über 1.000.000 EUR	oder	über 62.000 EUR
	Fertigung	über 560.000 EUR	oder	über 62.000 EUR
	Freiberufler	über 920.000 EUR	oder	über 150.000 EUR
Großbetriebe	Handel	über 8.000.000 EUR	oder	über 310.000 EUR
	Fertigung	über 4.800.000 EUR	oder	über 280.000 EUR
	Freiberufler	über 5.200.000 EUR	oder	über 650.000 EUR

Diese Größenkriterien werden alle drei Jahre vom Finanzministerium angepasst. Die vorstehenden Werte gelten ab 2016.

Neben den Routineprüfungen gibt es Außenprüfungen aufgrund von Unregelmäßigkeiten in den Jahresabschlüssen oder Steuererklärungen. So kann es zu einer „außerplanmäßigen Prüfung“ kommen aufgrund von

- Verlusten über mehrere Jahre
- Grundstückskauf ohne entsprechende Einnahmen
- Diskrepanz zwischen Lebenshaltungskosten und Einkommen
- Starke Umsatzenschwankungen ohne erkennbaren Grund
- Aufgabe des Betriebes oder Änderung der Rechtsform
- Frühere Betriebsprüfungen führten zu erheblichen Steuernachzahlungen
- Praxisveräußerungen, Praxisübernahmen

Schließlich werden nach dem Zufallsprinzip Betriebe für eine Außenprüfung ausgesucht.

Indiz für eine in absehbarer Zeit bevorstehende Betriebsprüfung

Es gibt ‚endgültige‘ und ‚vorläufige‘ Steuerbescheide und außerdem noch ‚Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung‘.

Bei einem endgültigen Steuerbescheid hat sich das Finanzamt mit den Angaben in der Steuererklärung „abgefunden“, also geknickt, gelocht und abgeheftet. Zu einer Änderung kommt es im Allgemeinen nur, wenn später aufgedeckt wird, dass wesentliche Angaben unterlassen wurden oder falsch gemacht wurden.

Einen Steuerbescheid unter dem teilweisen Vorbehalt nach § 165 der Abgabenordnung (AO) erlässt das Finanzamt dann, wenn zu bestimmten Sachverhalten Verfahren vor dem Bundesfinanzhof oder gar vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig sind. Um sich vor einer Sintflut von Einsprüchen zu wehren, sagt das Finanzamt hier gleich: „Bitte bitte kein Einspruch, wir ändern den Bescheid freiwillig, wenn das oberste Gericht in Eurem Interesse entscheidet“.

Ein Steuerbescheid unter dem Vorbehalt des § 164 AO dagegen lässt alles offen nach dem Motto, erstmal her mit dem Geld und wir kontrollieren später oder gar nicht.

Das bedeutet, wenn plötzlich ein Bescheid unter dem Vorbehalt nach § 164 ergeht, ist dies ein Indiz dafür, dass der Betrieb auf dem „Prüfungsplan“ steht. In den einleitenden Bemerkungen zu unseren Jahresabschlussberichten ist immer aufgeführt, welche Bescheide in den letzten Jahren unter welchem Vorbehalt erlassen wurden. Schauen Sie selbst, ob Sie „dran“ sind.

Vor der Außenprüfung

Vor der Außenprüfung schickt das Finanzamt eine Prüfungsanordnung. In der Prüfungsanordnung ist genau festgelegt, welcher Steuerpflichtige, welche Steuerarten und welche Veranlagungszeiträume geprüft werden. Normalerweise werden die letzten drei Jahre geprüft, für welche die Steuererklärungen eingereicht worden sind. (Ausnahme: Da die Prüfung von Großbetrieben lückenlos durchgeführt werden sollen, werden häufig fünf oder mehr Jahre geprüft, soweit die Verjährung noch nicht eingetreten ist.)

Häufig erfolgt noch vor der schriftlichen Prüfungsanordnung ein Anruf von dem Prüfer, der Zeit und Ort der Prüfung absprechen will. In diesem Fall empfiehlt sich der Verweis auf den Steuerberater, der versuchen wird, die Prüfung in seiner Kanzlei oder in den Räumen des Finanzamtes zu vereinbaren.

Hinweis: Bis Mitte des Jahres 2010 bestand zu diesem Zeitpunkt noch immer die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige. Seitdem gelten jedoch neue Regelungen, die diese Möglichkeit erheblich einschränken. Wir gehen hierauf im Abschnitt „Steuerfahndung“ näher ein.

Eine Prüfungsanordnung ist ein Verwaltungsakt wie ein Steuerbescheid. Gegen die Prüfungsanordnung sind deshalb auch die Rechtsmittel des Einspruchs oder bei Nichterfolg die Klage vor dem Finanzgericht zulässig. Es erscheint jedoch sehr fraglich, ob diese „Abwehrhandlungen“ zweckmäßig sind, ganz abgesehen davon, ob sie erfolgversprechend sind.

Während der Außenprüfung

Die Prüfer

Der Betriebsprüfer ist grundsätzlich ein Mensch wie wir alle, er ist schon gar nicht der Feind des Unternehmers. Die Prüfung der Unterlagen hat auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu erfolgen, selbst wenn dies das Finanzamt „Geld kostet“. In der großen Überzahl der Prüfungsfälle kommt man gut mit den Prüfern zurecht.

Während der Prüfung macht sich der Prüfer normalerweise eine Liste mit Fragen, die regelmäßig „abgearbeitet“ werden. Der Steuerpflichtige ist zur Auskunft verpflichtet und kann sich nicht auf irgendwelche Aussageverweigerungsrechte o.ä. berufen.

Es ist auch sinnvoll, dem Prüfer alle Informationen zugänglich zu geben. Die Prüfer sind sehr gut informiert und merken schnell, wenn Informationen zurückgehalten werden. Dadurch entsteht Misstrauen und das kann bei „werthaltigen“ Sachverhalten dazu führen, dass die Außenprüfung abgebrochen wird und stattdessen ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eröffnet wird.

Die Prüfungsdurchführung

► *Ordnungsmäßigkeit der Buchführung*

Zunächst wird der Prüfer darauf schauen, ob die Buchführung ordnungsmäßig ist, das bedeutet, ob sich ein Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick verschaffen kann.

Findet der Prüfer bei dieser Gelegenheit z.B. Minusbestände in der Kasse und andere grobe Unregelmäßigkeiten, so verwirft er die Buchführung als nicht ordnungsgemäß und schätzt die Gewinne, was zumeist recht teuer wird.

Empfindet er die Buchführung als ordnungsgemäß, so prüft er z.B. folgende Schwerpunkte:

► *Umsatzsteuer*

Insbesondere umsatzsteuerfreie Umsätze werden darauf überprüft, ob sie tatsächlich steuerfrei behandelt werden dürfen und ob alle Formalitäten dafür erfüllt sind.

► *Privateinlagen*

Hohe Einzahlungen auf die Bankkonten von Privatkonten oder gar Bareinzahlungen drängen auf Überprüfung, woher sie kommen und ob ggf. Zinseinkünfte nicht versteuert wurden.

► *Abstimmung Wareneinkauf/Warenverkauf*

Findet man den Wareneinkauf auch im Warenverkauf wieder?

Verbucht z.B. der Gynäkologe neben den Einkäufen von Spiralen auch entsprechende Einnahmen?

Werden die Nahrungsergänzungsmittel, die als Kosten verbucht wurden, auch irgendwo umsatzwirksam verbucht?

► *Abgrenzung Betriebsausgaben/Privatausgaben*

Immer wieder Diskussionsthemen:

- Pkw-Kosten: betrieblich oder privat?
- Ist der Computer für das Arbeitszimmer oder für die Kinder?
- Fernseher privat oder betrieblich?
- Bewirtungskosten privat oder betrieblich?
- Reisekosten privat oder betrieblich, angemessen oder zu teuer?
- Sind die betrieblich gebuchten Darlehen tatsächlich betrieblich?
- Sind Verträge zwischen Unternehmern und ihren Angehörigen angemessen?

► *Betriebsvergleich*

Die nun auch bei der Finanzverwaltung lückenlose EDV-Ausstattung macht es möglich, einigermaßen aktuell Betriebsvergleiche durchzuführen.

Hierbei kann z.B. verglichen werden, welchen Personalkostenanteil hat der durchschnittliche Betrieb der Branche, wie kalkuliert der Branchenschnitt im Vergleich zu dem geprüften Betrieb usw., größere Abweichungen können Nachfragen auslösen.

Der Abschluss der Prüfung

Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf die Durchführung einer sog. Schlussbesprechung.

Auf diese Besprechung kann man aber auch verzichten. Dies wird in der Mehrzahl der Fälle gemacht, wenn die Ergebnisse im Rahmen des Prüfungsverlaufs besprochen wurden und jeder weiß, wie das Prüfungsergebnis aussieht.

Hat man während des Prüfungsverlaufs über einen oder mehrere Punkte keine Einigung erzielt, so stellt die Schlussbesprechung einen letzten Versuch dar, doch noch zu einem einvernehmlichen Ergebnis zu kommen. Dies liegt im gegenseitigen Interesse, da grundsätzlich beide Parteien Interesse an einem raschen Abschluss der Prüfung haben. Zur Abschlussbesprechung kommt meistens nicht der Prüfer allein, sondern er erscheint zusammen mit einem Vorgesetzten, z.B. dem Sachgebietsleiter des Finanzamtes. Es ist dann ratsam, als Unternehmer auch nicht allein aufzutreten, sondern zumindest mit einem Berater, um ein „Gleichgewicht“ herzustellen.

Schließlich erstellt der Prüfer den Prüfungsbericht, in welchem sämtliche Ergebnisse schriftlich festgehalten sind. Dieser Bericht bildet dann für den Veranlagungsbezirk des Finanzamtes die Grundlage für den Erlass der geänderten Steuerbescheide. Im Schlussbericht vermerkt der Prüfer auch, ob mit oder ohne Schlussbesprechung Einigung erzielt wurde. Der Bericht wird gemeinhin mit dem Vermerk geschickt, dass drei oder vier Wochen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird. Hat man vorher Einigkeit erzielt, halten wir es für ungeschickt, jetzt „nachzukarten“ und Änderungen anzustreben.

Wenn die geänderten Steuerbescheide ergehen, stehen hier die normalen Rechtsmittel zur Verfügung: Einspruch bei dem Finanzamt und Klage vor dem Finanzgericht. Auch hier gilt: Wenn im Rahmen der Prüfung über die Ergebnisse Einigkeit erzielt wurde, sollte gut überlegt werden, ob jetzt noch Rechtsmittel eingelegt werden.

Die Grenze zwischen Außenprüfung und Steuerfahndung

Sollte während der Außenprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit auftauchen, muss der Prüfer die zuständige Straf- und Bußgeldstelle informieren. Die Prüfung darf dann nicht mehr fortgeführt werden. Sie muss bis zur Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens unterbrochen werden.

Denn: Ab diesem Zeitpunkt kommen die Vorschriften des Strafverfahrens zum Zuge. Der Steuerpflichtige hat keine Mitwirkungspflicht mehr, sondern er kann sich auf das Aussageverweigerungsrecht berufen.

Dies gilt kurioserweise aber nur für das Strafverfahren. Steuerlich ist der Steuerzahler trotz Strafverfahren weiterhin zur Mitwirkung verpflichtet. Verweigert er die Aussage, kann dies zumindest steuerlich gegen ihn verwendet werden.

Kommt es während der Außenprüfung selbst nicht zur Einleitung des Steuerstrafverfahrens, kann es trotzdem noch zu einer steuerstrafrechtlichen Überprüfung kommen. Prüfungsberichte mit erheblichen Mehrergebnissen („erheblich“ wird unterschiedlich interpretiert) werden der Straf- und Bußgeldstelle zur Beurteilung vorgelegt. Diese entscheidet dann über das weitere Verfahren.

Hinweis: Bei Mehrergebnissen von über 5.000 EUR pro Jahr sollte unmittelbar anschließend an die Außenprüfung die Abgabe einer Selbstanzeige erwogen werden.

Steuerfahndung

Nach einer Studie aus dem Jahr 2014 ist die Steuermoral in Deutschland bei langfristiger Betrachtung (man mag es kaum glauben) so gut wie nie, obwohl die Bürger ihre persönliche Steuerbelastung als zu hoch empfinden. Die Daten zeigen, dass sich die Einstellungen der Deutschen seit der letzten Studie 2008 ganz gravierend verändert haben.

Unter *Steuermoral* versteht man Steuerehrlichkeit. Von „Steuerhinterziehung als Volkssport“ kann heute nach diesen Untersuchungen im Gegensatz zu früheren Jahren nicht mehr gesprochen werden. 82 Prozent der Bürger halten Steuerhinterziehung für generell unmoralisch (2008: 67 Prozent; 1997: 55 Prozent). Während 2008 fast jeder Zweite glaubte, Steuerdelikte ließen sich mit ungerechten Steuergesetzen entschuldigen, denkt dies heute nur noch jeder Fünfte!

Zentrale Gründe für die gestiegene Steuerehrlichkeit ist zum einen die Angst, erwischt und bestraft zu werden. Sie hat zugenommen, was zu nicht unerheblichen Teilen auf den Ankauf der Steuer-CDs zurückzuführen sein dürfte. Zum anderen wächst die Bedeutung moralischer und politischer Werte im persönlichen Entscheidungsprozess. Hier wirkt sich die Präsenz des Themas Steuerhinterziehung in der Öffentlichkeit (Hoeneß!) auf die moralische Bewertung aus.

Ganz anders dagegen die „Steuermentalität“, worunter man die grundsätzliche Einstellung des Bürgers zum Steuersystem, zur Steuergerechtigkeit und zu seiner persönlichen Steuerbelastung versteht. Sie hat sich verschlechtert.

- Die subjektive Steuerbelastung ist gestiegen. 85 Prozent der Deutschen halten ihre Steuern für zu hoch – das ist der höchste Wert seit Ende der 1980er Jahre.
- Der zeitliche und finanzielle Aufwand zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten wird als zu hoch angesehen. Zwei Drittel der Deutschen sind dieser Meinung. 21 Prozent bezeichnen diese so genannten Compliancekosten sogar als „sehr hoch“. Diese Zahlen sind ein Indiz für den Wunsch nach einem einfacheren Steuersystem.
- Das Steuersystem gilt insgesamt als ungerecht. Vier von fünf Deutschen (82%) fordern ein Ende der kalten Progression, bei der Einkommenssteigerungen durch höhere Steuersätze und Inflationseffekte aufgezehrt werden.
- Schließlich wollen die Bürger eine „Gegenleistung“ für ihre Steuerehrlichkeit. Der Staat soll verantwortungsvoll mit den Steuereinnahmen umgehen. 95 Prozent der Bürger – also fast alle! – sind der Meinung, dass der Staat viel zu verschwenderisch mit dem ihm anvertrauten Geld umgeht.

Vor der Steuerfahndung ist grundsätzlich keine Bevölkerungsgruppe sicher. Es sind schon Arbeitsplätze von Arbeitnehmern durchsucht worden. Das Schwergewicht der Steuerfahndung liegt allerdings bei den mittelständischen Unternehmen. Insgesamt hat sich die Zahl der Fahndungsfälle jedoch verringert:

- Im Jahr 2003 gab es 42.393 erledigte Fahndungsfälle und in 2012 31.655 (-25%).
- Im Jahr 2003 wurden Freiheitsstrafen von 1.523 Jahren verhängt, in 2012 1.937 Jahre (+27%).
- Die Geldstrafen/-bußen und Ordnungsgelder stiegen im gleichen Zeitraum von 78,7 Mio EUR auf 121,1 Mio EUR (+54%).

Es gibt jedenfalls Gründe genug, sich respektvoll wenigstens in den Grundsätzen mit der Steuerfahndung zu beschäftigen.

Vor der Fahndung

Anlässe für die Fahndung

- *Betriebsprüfung*: Nicht selten entdeckt ein Betriebsprüfer bei der Prüfung Sachverhalte, die er nicht aufklären kann. Es ist also Vorsicht geboten, wenn ein Prüfer die Prüfung nicht fortsetzt. Es könnte sein, dass die Steuerfahndung die Prüfung fortsetzt.
- *Vermögenszuwachsrechnung*: Ein Steuerpflichtiger mit einem jährlichen Einkommen von 20.000 EUR verfügt über hohe Zinseinkünfte und kann oder will auch auf Nachfrage nicht erläutern, aus welchen Quellen das Kapitalvermögen stammt.
- *Kontrollmitteilungen*: Viele sind der Ansicht, dass die Finanzämter von nichts eine Ahnung haben. Zumeist ist das Gegenteil der Fall. Die Finanzämter sind oft gut informiert. So werden zulässigerweise häufig bei Betriebsprüfungen Belege oder Verträge aus Ihren Akten kopiert und an die Finanzämter Ihrer Geschäftspartner oder Vertragspartner versendet. (Die Akten stellen ein Sammelsurium von Einzelinformationen dar, die zusammengefasst Anlass zu weiteren „Nachforschungen“ geben können).
- *„Weißwäsche“*: Wer Schwarzgeld unerkannt gesammelt hat und dieses Geld jetzt benötigt für z.B. einen Hausbau, muss das Geld wieder in den Kreislauf einbringen.
- *Mitwisser*, z.B. Ehegatten bzw. Exgatten, Angestellte, Mitgesellschafter, Lieferanten oder Abnehmer, Wettbewerber usw. (Streitigkeiten über Verträge, Kündigungen, Unterhaltszahlungen o.ä.) können den Steuerpflichtigen anzeigen, auch anonym. Gehen Sie davon aus, dass die Steuerfahndung bei konkreten Hinweisen den Anzeigen nachgeht!
- *Erbfall*: Banken und andere gewerbsmäßige Vermögensverwalter sind verpflichtet, im Todesfall dem Erbschaftsteuer-Finanzamt umfassend Mitteilung über Kontostände etc. zu machen.
- *Grenzübergang*: Bei einem Grenzübergang entdeckt ein Zollbeamter Kontounterlagen oder größere Bargelddbeträge.
- *Chiffreanzeigen*: Verkauf von wertvollen Vermögensgegenständen. Es gibt kein Chiffregeheimnis.
- *Internet*: Die Selbstdarstellung führt manchmal zu „werthaltigen“ Erkenntnissen.
- *Selbstanzeigen*: Macht ein Steuerpflichtiger eine Selbstanzeige über Einkünfte größeren Umfangs, prüft das Finanzamt, ob diese Selbstanzeige tatsächlich vollständig ist.

Selbstanzeige

Auch wenn – wie gesagt – eine Selbstanzeige größeren Umfangs zu Fahndungsmaßnahmen führen kann, sollte dies nicht als Ratschlag gegen eine Selbstanzeige verstanden werden, denn: Die Selbstanzeige ist die einzigartige Möglichkeit, rückwirkend eine Straftat zu beseitigen.

Eine Selbstanzeige muss keine vorgeschriebene Form haben. Sie kann mündlich und schriftlich erteilt werden. Aus Nachweisgründen sollte sie aber schriftlich abgegeben werden. Da es ggf. auf den Zeitpunkt der Selbstanzeige ankommen kann, sollte die Abgabe in irgendeiner Form protokolliert werden (z.B. Einwurf des Briefes in Anwesenheit eines Zeugen).

Aufgrund des Inhaltes der Selbstanzeige soll das Finanzamt ohne größere eigene Ermittlungen und Berechnungen in der Lage sein, entsprechende Steuerbescheide zu erlassen.

Laut dem Strafrecht verjährt die Steuerhinterziehung nach 5 Jahren. Die Frist beginnt mit der Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides für das entsprechende Jahr. Wurde also die Steuererklärung für das Jahr 2002 im Jahr 2003 abgegeben und der Steuerbescheid wurde auch in 2003 bekannt gegeben, so ist die Steuerhinterziehung spätestens Ende 2008 verjährt.

Die Verjährungsfrist für alle Fälle „besonders schwerer Steuerhinterziehung“, die am 1.1.2009 noch nicht verjährt waren, ist auf 10 Jahre verdoppelt.

Von der Strafverfolgungsverjährung zu unterscheiden ist die Steuerfestsetzungsverjährung. Diese läuft im Fall der Steuerhinterziehung 10 Jahre (regulär 4 Jahre).

Man muss also bei einer Selbstanzeige damit rechnen, dass das Finanzamt nachfragt, wie hoch denn die nicht erklärten Einkünfte in den vor dem selbst angezeigten Zeitraum liegenden Jahren waren. Auch für diese Jahre müssen Steuern und Hinterziehungszinsen und ggf. Ver-spätungszuschläge bezahlt werden; es unterbleibt jedoch eine strafrechtliche Würdigung.

Straffreiheit bei einer Selbstanzeige tritt nur dann ein, wenn auch die hinterzogenen Steuern innerhalb der vom Finanzamt vorgegebenen Frist bezahlt werden.

Sperrn

Unter bestimmten Bedingungen ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich. Vor der Abgabe einer Selbstanzeige sollte also geprüft werden, ob diese Sperrn schon wirken.

► *Erscheinen des Prüfers*

In früheren Jahren konnte man eine strafbefreiende Selbstanzeige bis zum „Erscheinen des Betriebsprüfers“ abgeben.

Nach der Neufassung des § 371 AO Mitte 2011 ist die Selbstanzeige bereits gesperrt, wenn die Prüfungsanordnung dem Mandanten bekannt gegeben worden ist. Die „Sperrung“ tritt also erheblich früher ein.

Man muss also heute schon bei dem Verdacht auf eine bevorstehende Betriebsprüfung überlegen, ob Steuerstraftaten angezeigt werden sollten.

Eine weitere Verschärfung der früheren Rechtslage ergibt sich daraus, dass man heute nicht nur die eine „vergessene“ Betriebseinnahme, die durch die Betriebsprüfung entdeckt werden könnte, anzeigen muss, sondern alle die gleiche Steuerart (hier z.B. die Einkommensteuer) betreffenden „Unwahrheiten“ aufdecken muss, z.B. Zinseinkünfte aus „unbekannten“ Konten. Bei entdeckter Unvollständigkeit entfällt auch die Strafbefreiung für die korrekt angezeigten Sachverhalte.

Die genannte Sperrung für eine gültige Selbstanzeige ist wirksam für den Umfang der Prüfungsanordnung. Lautet die Prüfungsanordnung für die Jahre 2004 bis 2006, so tritt keine Sperrung für die anderen Jahre ein.

Ist die Betriebsprüfung ohne „Auffinden“ von nicht erklärten Sachverhalten abgeschlossen, lebt die Möglichkeit der Selbstanzeige wieder auf.

► *Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens*

Auch hier tritt die Sperrung nur ein für den Inhalt und den Zeitraum, auf den sich die Einleitung des Verfahrens bezieht.

Nach Beendigung des Verfahrens besteht auch hier wieder die Möglichkeit der Selbstanzeige für ggf. nicht entdeckte Sachverhalte.

► *Tatentdeckung*

Die Möglichkeit der Selbstanzeige fällt weg, wenn die Tat entdeckt worden ist und der Täter dies wusste oder damit rechnen musste.

Leichtfertige Steuerverkürzung

Für die Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung gibt es nur eine Sperre für die Abgabe einer Selbstanzeige: Die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens.

Fahndung beim Beschuldigten

„Erscheinen“

In manchen Fällen kommt es vor, dass die Steuerfahndung beim Steuerpflichtigen anruft, um Informationen zu erfragen, z.B. nach ausländischen „Bankkontakten“. In anderen Fällen kommt eine entsprechende Anfrage schriftlich.

In diesen Fällen ist eine Selbstanzeige noch möglich und sollte dringend und schnellstmöglich erwogen werden.

Mit dem persönlichen Erscheinen der Steuerfahnder zum Zweck der steuerstrafrechtlichen Ermittlung ist das Steuerstrafverfahren eingeleitet.

Damit wird die Person, gegen die ermittelt wird, vom Mitwirkungsverpflichteten des Steuerverfahrens zum Beschuldigten in einem Strafverfahren mit allen Folgen wie dem Aussageverweigerungsrecht.

Hausdurchsuchung

Jeder Fahndungsbeamte kann formlos eine Hausdurchsuchung anordnen. Regelmäßig liegt aber ein richterlicher Durchsuchungsbeschluss vor.

Vorliegen muss der konkrete Verdacht auf Steuerhinterziehung oder auf eine Steuerordnungswidrigkeit.

Die Fahndung beginnt zumeist morgens und erstreckt sich auf alles, was durchsucht werden kann, auf Wohnung, Büro des Steuerberaters, Ferienhaus, Auto, Boot, Betrieb, Akten- und Handtaschen, EDV-Anlagen, Koffer, Mülleimer usw..

Der Fahnder kann sämtliche Papiere einsehen. Er kann auch verschlossene Schriftstücke öffnen. Dieses Recht erstreckt sich zwar nur auf Papiere von steuerlicher Bedeutung, der Fahnder kann aber erst nach Durchsicht der Papiere beurteilen, ob sie von Bedeutung sind.

Der Betroffene ist nicht verpflichtet, den Fahndern zu helfen. Er kann sich vollkommen passiv verhalten. Es schadet aber auf keinen Fall, sich zuvorkommend zu verhalten und den Beamten eine Tasse Kaffee anzubieten.

Der Betroffene erhält eine Mitteilung über die beschlagnahmten Gegenstände, was bei umfangreichen Unterlagen problematisch sein kann.

Man muss die Hausdurchsuchung über sich ergehen lassen. Der Beschuldigte sollte seine Berater hinzuziehen. Der Beschuldigte kann auch - ggf. in Gegenwart eines Steuerfahnders - telefonieren.

Die Fahndung versucht häufig, den Betroffenen während der Durchsuchung zu befragen. Auch wenn dieser glaubt, dadurch die Fahnder freundlicher zu stimmen und ggf. ein rasches Ende der Durchsuchung zu erreichen, gilt grundsätzlich: Keine Äußerung während der Durchsuchung.

Rechtsschutz

Der Rechtsschutz gegen Durchsuchung und Beschlagnahme von Unterlagen ist dürftig. Vereinfacht zusammengefasst sieht die Strafprozessordnung bei Durchsuchungsanordnung bzw. Beschlagnahmeanordnung durch einen Richter die Beschwerde vor, über die das zuständige Landgericht entscheidet. Hiernach ist nur noch die Beschwerde beim Bundesverfassungsgericht möglich.

Verhaftung

Im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens kommt es nur dann zur Verhaftung, wenn neben dem dringenden Tatverdacht der Steuerhinterziehung Haftgründe vorliegen.

Haftgründe sind Flucht, Fluchtgefahr und Verdunkelungsgefahr.

Flüchtig ist jemand, der beispielsweise seine Wohnung aufgibt und ins Ausland reist.

Fluchtgefahr ist gegeben, wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich der Beschuldigte dem Strafverfahren entzieht. Indizien hierfür sind Wohnungswechsel, Fehlen familiärer Verbindungen, Abheben größerer Bargelddbeträge, Vermögen im Ausland oder auch die Erwartung einer besonders hohen Strafe.

Verdunkelungsgefahr besteht, wenn der Beschuldigte durch sein Verhalten erwarten lässt, dass er Unterlagen (Buchführungsunterlagen, Schriftverkehr, Urkunden o.ä.) manipuliert oder auf evtl. Zeugen einwirkt.

Mitwirkung des Beschuldigten

An dieser Stelle ist es besonders wichtig, zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren zu unterscheiden. Im Rahmen der Steuerfahndung befindet man sich im Strafverfahren, es gilt die Strafprozessordnung, wogegen im Besteuerungsverfahren (Betriebsprüfung) die Abgabenordnung gilt.

Im Besteuerungsverfahren hat der Steuerpflichtige eine Mitwirkungspflicht. Der Steuerpflichtige hat der Finanzbehörde die für die Steuerfestsetzung erheblichen Sachverhalte mitzuteilen, ihr Auskünfte zu geben und Aufzeichnungen (Buchführungsunterlagen im weitesten Sinne) vorzulegen.

In dem Augenblick, in dem ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird, gilt der Steuerpflichtige als Beschuldigter und er kann nicht gezwungen werden, sich selbst zu belasten, er hat das Aussageverweigerungsrecht.

Ein Problem ergibt sich daraus, dass Strafverfahren und Steuerverfahren für den gleichen Sachverhalt möglicherweise parallel verlaufen. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige auf der einen Seite das Aussageverweigerungsrecht und auf der anderen Seite die Mitwirkungspflicht. Diese Rechte und Pflichten bleiben formal voneinander getrennt bestehen. Zur Durchsetzung der steuerlichen Mitwirkungspflicht im Steuerverfahren dürfen jedoch keine Zwangsmittel eingesetzt werden.

Ermittlungen bei Dritten

Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter

Die Steuerfahndung kann Auskünfte bei Dritten einholen, also bei Kunden, Lieferanten oder Mitarbeitern.

Auch hier ist zu unterscheiden, ob die Steuerfahndung ihr Auskunftersuchen (schriftlich oder persönlich) strafrechtlich oder abgabenrechtlich begründet. Im Steuerstrafverfahren gegen einen Geschäftspartner von Ihnen kann Sie der Fahnder auch als Zeuge laden und befragen.

Das Ermittlungsrecht bei Dritten kann existenzbedrohend sein. Ein Auskunftersuchen der Steuerfahndung bei einem Arbeitgeber kann das Arbeitsverhältnis bedrohen. Die Nachfrage bei Kunden oder Lieferanten kann geschäftsvernichtend sein.

Banken

Besonders rigoros werden die Banken als Auskunftswahl genutzt. Ein Bankgeheimnis gibt es zumindest für die Steuerfahndung nicht.

Es stellt sich die Frage, ob die Bank ihren Kunden über eine Auskunftserteilung unterrichten soll oder sogar muss. Aus Bankkreisen wird zumindest eine Informationspflicht verneint. Die Literatur bejaht dies jedoch zumindest teilweise mit dem Argument, dass sich eine solche Pflicht mindestens als Nebenpflicht aus dem mit dem Kunden bestehenden Bankvertrag ergibt. Wenn sie aber dazu verpflichtet ist, so ist sie im Falle der Nichtunterrichtung ggf. schadensersatzpflichtig. Ein evtl. bestehender Schadensersatzanspruch bezieht sich nicht auf die Steuer, aber auf eine angefallene Geldstrafe, wenn der Kunde bei rechtzeitiger Information noch eine strafbefreiende Selbstanzeige hätte erstatten können.

Die Ermittlung bei ausländischen Banken im Rahmen der Amtshilfe spielt wohl eine eher geringe Rolle. Bedeutender sind zufällige Funde von Kontoauszügen oder ähnlichen Unterlagen, die zu steuerrechtlichen Nachfragen führen, bei denen wie ausgeführt den Steuerpflichtigen eine Auskunftspflicht trifft.

Schwarzgeld im Ausland

Man mag es glauben oder nicht, aber die Fälle sind häufig, in denen Schwarzgeldkonten im Ausland existieren und es ist keine Vorsorge für den Tod getroffen.

Die Konsequenzen sollten rechtzeitig bedacht werden.

Fahndung im Ausland

Die Macht der deutschen Finanzverwaltung endet am Grenzübergang.

Will die Steuerfahndung Informationen über Sachverhalte im Ausland gewinnen, so muss sie sich der Rechts- und Amtshilfe bedienen.

Amtshilfe gewährt eine Behörde einer anderen in Verwaltungsangelegenheiten. Rechtshilfe ist die gegenseitige Unterstützung im Strafverfahren.

Die Amtshilfe ist üblicherweise in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Hilfe sog. Auskunfts-klauseln geregelt. Ähnliche Regelungen enthält die EG-Amtshilferichtlinie.

Wichtig ist allein: Man kann bei keinem Land mit Sicherheit davon ausgehen, dass keine Amts- oder Rechtshilfe geleistet wird und jeder Inländer mit grenzüberschreitender Tätigkeit oder Vermögen im Ausland kann sich über besonderes Interesse der Finanzbehörde freuen.

Beendigung des Verfahrens

Für die Steuerfahndung ist keine Schlussbesprechung wie bei der Betriebsprüfung geregelt. Trotzdem kommt es meistens zu einer abschließenden Besprechung.

Wenn man sich nicht über einen Sachverhalt einigen kann, kann es zu langjährigen gerichtlichen Verfahren kommen.

Vielfach wird eine Einigung mit der Steuerfahndung gesucht und auch gefunden, da diese kompromissbereit und interessiert ist, das Verfahren in ihrer „Regie“ abzuschließen. Für den Beschuldigten ist das Ende des Verfahrens von nicht zu unterschätzender Bedeutung.

Das Ergebnis der steuerverfahrensrechtlichen Beendigung des Verfahrens bedeutet noch nicht das Ende des strafrechtlichen Verfahrens.

Deshalb wird normalerweise eine Einigung im Steuerverfahren nur unter dem Vorbehalt „unterschrieben“, dass das Strafmaß im Strafverfahren akzeptabel ist. Oftmals wirkt die Steuerfahndung hilfsweise daran mit, wenn sie wie der Beschuldigte ein Interesse am Abschluss des Verfahrens hat.

Beendet wird die Fahndungsprüfung regelmäßig mit einem Fahndungsbericht, der sodann dem Finanzamt auf der einen und der Strafverfolgungsbehörde auf der anderen Seite als Basis für deren weiteres Vorgehen dient.

Konsequenzen

Steuerverfahren

Das Finanzamt erlässt auf der Grundlage des Fahndungsberichts Steuerbescheide, gegen die dann die üblichen Rechtsmittel (Einspruch beim Finanzamt, Klage vor dem Finanzgericht) zur Verfügung stehen.

Strafverfahren

► *Einstellung des Verfahrens*

Es ist normalerweise nicht zu empfehlen, die rechtskräftigen geänderten Steuerbescheide und die dann folgende Reaktion der Straf- und Bußgeldsachenstelle abzuwarten.

Empfehlenswert ist zumeist, bereits vorher in Verhandlungen die Vermeidung einer Anklage zu erreichen.

Hierzu gibt es verschiedene Möglichkeiten:

- die Einstellung des Verfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO,
- die Einstellung des Verfahrens wegen Geringfügigkeit,
- die Einstellung nach § 153 Abs. 1 StPO bei geringer Schuld oder
- die Einstellung des Verfahrens nach § 153a StPO gegen Auflage

► *Strafbefehl*

Der Strafbefehl ist ein schriftliches Urteil. Das Urteil ergeht jedoch ohne öffentliche Hauptverhandlung, ist also eine stillschweigende Verfahrenserledigung.

Die Strafe wird nach dem Einkommen des Beschuldigten in Tagessätzen bemessen. Sie wird im Zentralregister eingetragen. Strafbefehle eines nicht Vorbestraften bis zu 90 Tagessätzen werden nicht in das Führungszeugnis aufgenommen, man gilt noch als nicht vorbestraft.

► *Gerichtsverfahren*

Wenn man keine Einigung mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle bzw. der Staatsanwaltschaft erzielt, so wird Anklage vor dem Strafgericht erhoben. Gleiches gilt, wenn gegen einen nicht abgesprochenen Strafbefehl Einspruch erhoben wird.

Die Steuerfahnder vor der Tür: Was tun?

In den meisten Fällen kommen sie morgens zwischen 7 und 9 Uhr, selten am Wochenende, sofern nicht besondere Umstände vorliegen (Gefahr im Verzug). Das Wichtigste:

▶ **Bewahren Sie Ruhe!**

Widerstand ist zwecklos und schadet eher. Die Durchsuchung kann nicht mehr verhindert werden. Durch besonnenes und ruhiges Handeln können Sie Fehler auf Ihrer Seite vermeiden.

▶ **Zur Aufrechterhaltung des normalen Geschäftsbetriebes**

Vermeiden Sie Außenwirkungen. Bitten Sie daher die Fahnder höflich vom Eingangsbereich weg, am besten in einen separaten Raum, z.B. Ihr Büro.

▶ **Ausweispflicht der Fahnder**

Da sich die Steuerfahnder Ihnen gegenüber ausweisen müssen, ist es ratsam sich Name, Dienstbezeichnung sowie Dienstbehörde zu notieren.

▶ **Prüfung des Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses**

Durchsuchungen/Beschlagnahmen dürfen in den allermeisten Fällen nur aufgrund eines entsprechenden richterlichen Beschlusses durchgeführt werden. Lassen Sie sich den Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss zeigen und eine Kopie aushändigen. Aus dem Beschluss ist ersichtlich, ob es sich um eine Untersuchung bei Ihnen als Beschuldigten (Sie selbst werden verdächtigt) oder um eine Untersuchung bei einem Dritten (jemand anders wird verdächtigt, aber man glaubt bei Ihnen sachdienliche Hinweise zu finden) handelt. Achten Sie auf den im Beschluss genannten Umfang der Durchsuchung. Es dürfen nur die im Beschluss genannten Räumlichkeiten durchsucht werden.

► Kontaktaufnahme mit einem Rechtsbeistand

Es darf Ihnen nicht verwehrt werden, einen Rechtsbeistand (Anwalt/Steuerberater) anzurufen. Weisen Sie die Steuerfahnder ggf. darauf hin und informieren Sie uns umgehend. Bitten Sie (Sie können es nicht verlangen), mit dem Beginn der Durchsuchung eine angemessene Zeit zu warten bis wir (oder Ihr Rechtsbeistand) eingetroffen sind, um bei der Durchsuchung anwesend zu sein.

► Nutzen Sie Ihr Schweigerecht!

Der Beschuldigte hat im Steuerstrafverfahren ein Schweigerecht, über das er zu Beginn seiner Vernehmung ordnungsgemäß belehrt werden muss. Dringend: Machen Sie von Ihrem Schweigerecht Gebrauch! Machen Sie auf gar keinen Fall Angaben zu den gemachten Vorwürfen. Weisen Sie auch Ihre Mitarbeiter an, unbedingt zu schweigen.

► Duldung der Durchsuchung / Beschlagnahme

Hat die Durchsuchung begonnen, seien Sie höflich und hilfsbereit (aber ohne eine Aussage zu den gemachten Vorwürfen). Sollte sich der vorgelegte Durchsuchungsbeschluss auf die Sicherstellung bestimmter darin bezeichneter Unterlagen richten, kann es sich empfehlen, darauf hinzuweisen, wo sich diese Unterlagen konkret befinden. Dadurch kann die Durchsuchung verkürzt werden. Dies mindert auch die Gefahr von „Zufallsfunden“ zu Begebenheiten, die mit der eigentlichen Untersuchung nicht zusammenhängen. Geben Sie die gefundenen Unterlagen jedoch nicht freiwillig heraus, bestehen Sie auf einer offiziellen Beschlagnahme.

Nur gegen eine Beschlagnahme können gegebenenfalls Rechtsmittel eingelegt werden, wenn die Durchsuchung unzulässig gewesen sein sollte. Dringend ist anzuraten, sich über die beschlagnahmten Gegenstände ein vollständiges Beschlagnahmeprotokoll aushändigen zu lassen, in dem die beschlagnahmten Unterlagen nach Inhalt und Standort so genau wie möglich bezeichnet werden. Die Angaben „Kisten mit Schriftstücken“ oder „Aktenordner“ genügen nicht. Wenn nötig fertigen Sie Kopien der Unterlagen, um Ihren Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, dies sollte Ihnen gestattet werden.

Sämtliche Amtshandlungen der Fahndung (wie Aussagen, Beschlagnahmen, Anordnungen) sind von den Fahndern zu protokollieren. Zwecks Nachweisbarkeit müssen Sie und ein anwesender Zeuge das Protokoll unterzeichnen. Lesen Sie das Protokoll vorher sorgfältig durch. Verlangen Sie am Ende der Fahndung eine Durchsicht des Protokolls.

47. Mandantenstammtisch März 2016

Seite 21

Versuchen Sie nie, in letzter Sekunde hinter dem Rücken der Fahnder Beweismittel zu vernichten - das ist ein Haftgrund!

Nach der Durchsichtung sollten Sie alle Einzelheiten notieren. Zwei Wochen später haben Sie Details, die wichtig werden können, wieder vergessen.