

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

■ Fristversäumnisse bei der Einkommensteuer als Selbstanzeigefälle?

Verspätet abgegebene ESt-Erklärungen: ein „gefundenes Fressen“ für die Finanzverwaltung

von RA/FASSt/StB Ingo Heuel und RA/FASSt Dirk Beyer*

Einmal mehr provoziert die Neuregelung der Selbstanzeige und die Behandlung durch die Finanzverwaltung die Autoren dazu, einen Beitrag zu verfassen: Die bekannten Rechtsfolgen verspätet eingereichter Steuererklärungen sind die Festsetzung von Verspätungszuschlägen (§ 152 AO) und Zwangsgeld (§ 328 AO) sowie das Ergehen eines Schätzbescheids (§ 162 AO). Seit der gesetzlichen Neuregelung der Selbstanzeige im Jahre 2011 gesellt sich aus Sicht der Finanzverwaltung eine weitere – in vielen Fällen weitaus unangenehmere – Rechtsfolge mit strafrechtlichen Konsequenzen hinzu. Die FA schauen bei der Abgabe einer Selbstanzeige von Kapitaleinkünften inzwischen genau hin: Hatte der Steuerpflichtige ggf. bereits vorher eine Selbstanzeige abgegeben, so dass die jetzige Selbstanzeige wegen des Vollständigkeitsgebots ausgeschlossen ist? Gegenwärtig gibt es für eine Reihe von Beratern ein „böses Erwachen“, weil FA bereits bei einer früher verspätet abgegebenen Einkommensteuererklärung oftmals davon ausgehen, dass es sich hierbei um eine solche erste Selbstanzeige handelte. Diese sei unvollständig, weil die Offenlegung der jetzt mitgeteilten Einkünfte aus dem Auslandskonto gefehlt habe. Dieser Sichtweise soll hier argumentativ nachdrücklich widersprochen werden.

1. Einleitung

Bekanntermaßen setzt die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO u.a. die Vollständigkeit der Nach-

* Ingo Heuel ist Partner der Sozietät Luxem Heuel Prowatke (LHP) in Köln. Dirk Beyer ist Mitarbeiter von LHP und war früher Sachgebietsleiter einer Steuerfahndungsstelle.

erklärung hinsichtlich aller strafrechtlich nicht verjährten Veranlagungszeiträume der betreffenden Steuerart voraus (wegen der Voraussetzungen der Selbstanzeige vgl. bspw. Gehm, StBW 2012, 1089; Tormöhlen, AO-StB 2014, 148). Dieses Gebot gilt für alle Selbstanzeigen ab dem 3.5.2011 (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 676). In diesem Punkt besteht folgendes Risiko: Nicht selten wurde die ein oder andere Steuererklärung, welche zu dem Berichtungsverband aller strafrechtlich nicht verjährten Jahre gehört, verspätet (d.h. nach Ablauf der gesetzlichen oder der für StB verlängerten Frist) abgegeben. Dann stellt sich die Frage, ob diese frühere verspätete Erklärung als Selbstanzeige gewertet und die Vollständigkeit bestritten wird, wenn nunmehr eine Selbstanzeige bspw. wegen Kapitaleinkünften aus einem Auslandskonto abgegeben wird. Diese Ansicht wird von den Finanzbehörden aktuell teilweise vertreten. Hierbei wird u.E. aber übersehen, dass für die frühere verspätete Abgabe (u.U. in Verbindung mit der jetzigen Nacherklärung wegen Auslandseinkünften) ggf. die Regeln des strafbefreienden Rücktritts vom Versuch einer Steuerhinterziehung gelten können, so dass für ein Strafverfahren wegen einer vermeintlich bereits früher unwirksamer Selbstanzeige kein Raum bleibt. Wie die Rechtsprechung diese Frage entscheiden wird, bleibt abzuwarten.

2. Dogmatik der Abgrenzung

Bevor praxisorientierte Beispielfälle folgen, müssen die notwendigen Begriffe klargestellt werden. Diese dogmatische Feinarbeit/Vorarbeit ist notwendig, um die nachfolgenden Falllösungen zu verstehen und um in der Diskussion mit dem FA nicht „aufs Glatteis geführt“ zu werden:

Verhältnis Selbstanzeige zu § 153 AO: Zwischen einer Korrekturerklärung gem. § 153 AO und einer Selbstanzeige nach § 371 AO besteht kein wechselseitiges Abschlussverhältnis (vgl. *Schmitz/Wulf* in MüKo, StGB, 1. Aufl. 2010, § 370 Rz. 286). Eine Nacherklärung ist dann als eine Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO zu werten, wenn der nunmehr erklärte Sachverhalt in objektiver und subjektiver Hinsicht eine Steuerhinterziehung begründet. Nur dann gelten die strengen „Spielregeln“ der Selbstanzeige gem. § 371 AO. Ergibt die rechtliche Bewertung, dass keine Steuerhinterziehung vorliegt, so handelt es sich grundsätzlich um eine Korrekturerklärung gem. § 153 AO (im Falle der leichtfertigen Begehungsweise allerdings gleichzeitig um eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige gem. § 378 Abs. 3 AO).

Rücktritt: Hat der Steuerpflichtige lediglich den Versuch einer Steuerhinterziehung gem. §§ 22, 23 StGB begangen und ist er von diesem Versuch freiwillig zurückgetreten, geht er straffrei gem. § 24 StGB aus. Auch in diesem Fall ist ein Rückgriff auf die Regelungen der Selbstanzeige nicht notwendig. Die Strafbefreiung tritt unabhängig von der Regelung des § 371 AO ein. Nach zutreffender Ansicht schließt die Regelung des § 371 AO die Rücktrittsregelung gem. § 24 StGB nicht aus (vgl. BGH v. 19.3.1991 – 5 StR 516/90, BGHSt 37, 345 = MDR 1991, 783; *Jäger* in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 371 Rz. 5; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 4. Aufl. 2012, Kap. 2 Rz. 283). Nach dem Prinzip der Meistbegünstigung ist vielmehr die Regelung anzuwenden, die für den Steuerpflichtigen das günstigste Ergebnis bewirkt (*Jäger* in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 371 Rz. 5a). Die Gegenansicht wird v.a. von verschiedenen Vertretern der Verwaltung vertreten (z.B. *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, 186) und ist u.E. abzulehnen. Denn ein Ausschluss der Rücktrittsregelung würde dem Steuerpflichtigen eine Rechtsposition nehmen, die im Strafrecht eine ausdrückliche Entscheidung des Gesetzgebers verlangen würde.

Vollendung: Ein Rücktritt ist bei Vollendung ausgeschlossen. Diese tritt bei einer Steuerhinterziehung in dem Zeitpunkt ein, in welchem der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer Erklärung veranlagt und der Steuerbescheid wirksam geworden wäre (BGH v. 7.11.2001 – 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138). Gibt der Steuerpflichtige eine unzutreffende Erklärung ab und wird die Steuerfestsetzung aufgrund dieser Erklärung wirksam durch Bekanntgabe des Steuerbescheids, so tritt in diesem Zeitpunkt Vollendung ein. Bei einem Unterlassen geht die h.M. in dubio pro reo davon aus, dass der Steuerpflichtige als letzter für den jeweiligen Veranlagungszeitraum veranlagt worden wäre. Dies bedeutet für ein Unterlassen, dass die Vollendung mit dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten zuzüglich der fiktiven Zeit für die Bekanntgabe des Bescheids eintritt (*Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 370 AO Rz. 37a), wobei die Ansicht vertreten wird, dass es genügt, wenn 90 % bis 95 % der Arbeiten abgeschlossen seien (vgl. *Jäger* in Klein, AO, 14. Aufl. 2014, § 370 Rz. 92; hier 95 %-Zeitpunkt genannt). Umstritten ist, ob es hierfür auf die Erfüllung der Quote durch das zuständige FA oder durch den zuständigen Veranlagungsbezirk im

zuständigen FA ankommt (vgl. Nachweise bei *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, 81). Der BGH (BGH v. 19.3.1991 – 5 StR 516/90, BGHSt 37, 340 = MDR 1991, 783) formuliert dies unpräzise wie folgt: „nachdem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen sind“. Es bleibt unklar, ob der Finanzamtsbezirk oder der Veranlagungsbezirk gemeint ist. Jüngst hat der BGH angedacht, ob der Vollendungszeitpunkt für „einfach gelagerte“ Sachverhalte ggf. zeitlich vorverlegt werden soll, z.B. ein Jahr nach Ablauf der gesetzlichen Frist (vgl. *Heuel*, Besprechung von BGH v. 19.1.2011 – 1 StR 640/10, AO-StB 2011, 99). Dieser Sichtweise eines „Sonderrechts“ ist u.E. zu widersprechen, weil das Strafprozessrecht als streng formelles Recht kompromisslos Rechtssicherheit verlangt und eine Definition „einfach gelagerter“ Sachverhalte neue Rechtsunsicherheit schaffen würde.

Beraterhinweis: Die Finanzbehörden geben Auskunft über die Zeitpunkte für die Erledigung der Veranlagungsarbeiten im jeweiligen Bezirk. ◀

Versuch: Nach den Regelungen der §§ 22, 23 StGB beginnt der Versuch einer Tat mit dem unmittelbaren Ansetzen zu dieser Tat nach der Vorstellung des Täters. Dieser Zeitpunkt ist nach h.M. erreicht, wenn der Steuerpflichtige den Zeitpunkt verstreichen lässt, zu dem er die Erklärung spätestens hätte abgeben müssen (*Jäger* in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 370 AO Rz. 192; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, 7. Aufl. 2009, § 370 AO Rz. 263). Nach a.A. soll der Versuchsbeginn hingegen erst dann vorliegen, wenn für den Steueranspruch eine konkrete Gefährdungslage eingetreten ist, z.B. der Zeitpunkt der Abschluss der Veranlagungsarbeiten näher gerückt ist (vgl. *Flore* in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 370 AO Rz. 524; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 718 [Okt. 2011]; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, 7. Aufl. 2009, § 370 AO Rz. 263). Unklar bleibt jedoch, wie dieser Zeitpunkt genauer zu definieren ist und daher ist diese Ansicht mangels Rechtsklarheit u.E. abzulehnen. Vielmehr ist der Versuchsbeginn (das „unmittelbare Ansetzen“) subjektiv zu definieren, so dass es darauf ankommt, wann der Täter nach seiner Vorstellung unmittelbar zur Tat ansetzt. Dies ist – insofern ist die h.M. zutreffend – der Zeitpunkt der Abgabefrist (vgl. auch *Schmitz/Wulf* in MüKo, StGB, 1. Aufl. 2010, § 370 Rz. 395). Der Fälligkeitszeitpunkt der Erklärungsabgabe wird im Grundsatz durch die Regelung des § 149 Abs. 2 Satz 1 AO geregelt: Soweit keine besonderen gesetzlichen Regelungen bestehen, ist die ESt-Steuererklärung spätestens fünf Monate nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums abzugeben. Wegen der weiteren Einzelheiten – v.a. zur Fristverlängerung bei Einschaltung eines Beraters – vgl. unten Punkt 3. e bis i.

Elektronische Steuererklärungen: Zur (teilweise gesetzlich vorgeschriebenen, vgl. § 25 Abs. 4 EStG: zwingend elektronisch beim Vorliegen von Gewinneinkünften für VZ ab 2011; vgl. *Krain*, AO-StB 2009, 75) elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen stehen dem Steuerpflichtigen zwei Wege offen. Im sog. ELSTER I-Verfahren findet eine elektronische Übermittlung und eine zusätzliche Abgabe einer komprimierten schriftlichen Steuererklärung statt. Im sog. ELSTER II-Verfahren er-

folgt lediglich eine (authentifizierte) elektronische Übermittlung (zu den Verfahren s. *Lewandowski/Ackermann*, DStR 2014, 1646). **Beachten Sie:** Bei der Übermittlung durch ELSTER I gilt die Steuererklärung erst mit Vorliegen der unterschriebenen komprimierten Erklärung als eingereicht. Etwaige Fehler bei den übermittelten Daten sind bis dahin steuerrechtlich nicht erklärt (vgl. *Gebhardt*, AO-StB 2008, 11). Beim ELSTER II-Verfahren ist der Zeitpunkt der elektronischen Übermittlung maßgebend (zur Kritik an diesem Verfahren s. *Gebhardt*, AO-StB 2008, 117).

3. Praxisbeispiele

a) Beispiel 1: Unterlassen der ESt-Erklärung, Schätzbescheid ergeht

Beispiel

Mandant A (steuerlich nicht beraten) hat für die Jahre 2003 bis 2012 Kapitaleinkünfte aus einem Schweizer Bankdepot nicht erklärt. Für 2012 hatte A die ESt-Erklärung nicht fristgerecht abgegeben, so dass das FA für 2012 noch vor dem allgemeinen Abschluss der Veranlagungsarbeiten (95%-Grenze) im Januar 2014 einen Schätzbescheid wegen Einkünften gem. § 19 EStG erließ. A legte am 15.2.2014 durch Einreichung der ESt-Erklärung Einspruch gegen diesen Bescheid ein. Vorauszahlungen waren für 2012 nicht festgesetzt worden. Kann A im April 2014 noch eine wirksame Selbstanzeige für die ausländischen Kapitaleinkünfte abgeben?

Lösung: Wenn zeitlich vor Ablauf der 95%-Grenze (Abschluss der Veranlagungsarbeiten) ein Schätzbescheid ergeht, so ist die Unterlassungstat (in Höhe der Differenz zwischen der Schätzung und der tatsächlichen Steuer) vollendet, wenn die aufgrund der Schätzung festgesetzte Steuer **geringer** als die geschuldete ist (*Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 414 [Okt. 2013]). Ist die schätzweise festgesetzte Steuer hingegen **höher** als die geschuldete, so führt das Unterlassen (bei entsprechendem Vorsatz) zu einer (nur) versuchten Steuerhinterziehung, da der vorgestellte Verkürzungserfolg im Ergebnis nicht eingetreten ist (BGH v. 22.8.2012 – 1 StR 317/12, BFH/NV 2013, 175; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 414 [Okt. 2013]). Nach einer Literaturansicht soll in diesem Fall allerdings auch eine (vollendete) Hinterziehung auf Zeit vorliegen können (*Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, 84). Diese Ansicht ist u.E. aber abzulehnen, da bis zum Eintritt des 95 %-Zeitpunkts wertungsmäßig nur ein Versuch vorliegt (vgl. zur Begründung die Ausführungen unten im Exkurs zur Hinterziehung auf Zeit).

Wenn hier einmal unterstellt wird, dass die Steuern gemäß Schätzbescheid höher als die tatsächlich für 2012 (einschließlich aufgrund der ausländischen Kapitaleinkünfte) geschuldeten Steuern waren, so lag im Zeitpunkt des Schätzbescheids allenfalls ein Versuch vor. Eine wirksame Selbstanzeige konnte die Nacherklärung im Rahmen des Einspruchs gegen den Schätzbescheid wegen Verstoßes gegen das Vollständigkeitsgebots nicht sein, weil die ausländischen Einkünfte hierin nicht erklärt wurden (verschärfte Rechtslage für Nacherklärungen ab dem 3.5.2011). Daher ist entscheidend, ob ein strafbefreiender Rücktritt gem. § 24 StGB begründet werden kann: Aufgrund der Verspätung der Erklärungsabgabe handelt es

sich um einen sog. beendeten Versuch, weil A alles für den Erfolg getan hat (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 StGB). Für einen Rücktritt vom beendeten Versuch hinsichtlich der Tat ESt 2012 muss A den Erfolg freiwillig verhindern. Erfolg ist bei § 370 AO die Hinterziehung (unrichtige oder zeitlich verspätete Festsetzung), sei es in Form

- der Hinterziehung durch Unterlassen insgesamt und/oder
- der Hinterziehung eines Teilbereichs.

Am 15.2.2014 hat A durch die Nacherklärung im Rahmen des Einspruchs den Erfolg hinsichtlich des Teilbereichs „Kapitaleinkünfte“ nicht verhindert, so dass der Einspruch allein noch keinen Rücktritt bewirken konnte. Allerdings kann ein Rücktritt nach zutreffender Ansicht auch zeitlich gestreckt in mehreren Teilakten erfolgen, da das Gesetz nur verlangt, dass der Täter „alles unternimmt“, so dass keine einzelne Handlung verlangt wird. Insgesamt muss die Rücktrittstätigkeit Ausdruck des Willens sein, die Tat aufzugeben und abubrechen (BGH v. 10.2.1999 – 3 StR 618/98, NSStZ 1999, 300). Dafür muss der Täter jedenfalls so viel tun, wie zur Erfolgsabwendung objektiv oder zumindest aus seiner Sicht erforderlich erscheint (*Eser/Bosch* in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 24 Rz. 59c). Entscheidend wird somit auf die Tätigkeit und nicht auf eine einzelne Handlung abgestellt, so dass auch ein **mehrkantiges Verhalten** genügen kann. Durch die Abgabe der Nacherklärung hinsichtlich der ausländischen Kapitaleinkünfte im April 2014 für die strafrechtlich nicht verjährten Jahre würde A gleichzeitig auch die Hinterziehung betreffend den bisher fehlenden Teilbereich für 2012 verhindern. Dies gilt aber nur, wenn die Nacherklärung für die ausländischen Kapitaleinkünfte noch vor dem Zeitpunkt des allgemeinen Schlusses der Veranlagungsarbeiten geschieht (95 %-Grenze) und vor dem Ergehen des auf der Erklärung basierenden ESt-Bescheids 2012 erfolgt. **Variante:** Ansonsten wäre mittlerweile hinsichtlich 2012 Vollendung eingetreten, welche den Rücktritt ausschließt. Diese Überlegung gilt auch hinsichtlich früherer Jahre: Sollte bereits für 2011 Vollendung (durch Ergehen eines Bescheids oder Überschreiten der 95 %-Grenze) eingetreten sein, so kommt für das entsprechende frühere Jahr kein Rücktritt mehr in Betracht. Für diese Jahre ist somit zu prüfen, ob die Regelung der Selbstanzeige eingreift (hierzu gleich).

Beraterhinweis: Bei der Prüfung des Rücktritts ist der materielle Tatbegriff zu beachten (definiert durch Steuerpflichtigen, Steuerart und Besteuerungszeitraum). Der Rücktritt muss tatbezogen und somit in diesem Zusammenhang jahresbezogen geprüft werden. Ist die jeweilige Tat (Veranlagungszeitraum) bereits vollendet, scheidet für die Hinterziehung betreffend dieses Steuerjahres ein Rücktritt aus. Dann bietet sich allerdings zumindest eine Strafmaßverteidigung für dieses Jahr an: Hatte der Steuerpflichtige schon vor Ablauf der Abgabefrist die Absicht, jedenfalls verspätet eine vollständige Erklärung abzugeben, so handelt es sich nur um eine Hinterziehung auf Zeit, so dass für das Strafmaß nur der Zinsschaden und nicht die nominelle Steuer zu berücksichtigen ist. Zumindest bei steuerlich geführten Steuerpflichtigen erscheint es u.E. glaubhaft, dass ein Steuerpflichtiger der Erklärungsspflicht nicht ausweichen wollte.◀

Im Beispiel 1 soll unterstellt werden, dass der zweite Teilakt des Rücktritts (Abgabe der Nacherklärung wegen Auslandseinkünften 2012) vor Erreichen der 95 %-Grenze und vor dem Ergehen des auf der Erklärung basierenden ESt-Bescheids 2012 geschieht, so dass beide Teilakte u.E. insgesamt als ein Rücktritt hinsichtlich 2012 zu werten sind (Gesamtbetrachtung).

Freiwilligkeit: Weitere Voraussetzung für einen Rücktritt ist die Freiwilligkeit. Für diese ist entscheidend, ob aus der Sicht des Täters ein für ihn zwingendes Hindernis vorlag oder ob er „Herr seiner Entschlüsse“ geblieben ist; der Täter handelt somit freiwillig, wenn er weder durch eine äußere Zwangslage daran gehindert, noch durch seelischen Druck unfähig gewesen ist, die Tat zu vollenden (st. Rspr.; BGH v. 16.3.2011 – 2 StR 22/11, Juris). Maßgebliche Beurteilungsgrundlage ist hierbei nicht die objektive Sachlage, sondern die Vorstellung des Täters hiervon (vgl. BGH v. 16.3.2011 – 2 StR 22/11, Juris).

Im Beispiel 1 ist A in beiden Teilakten seines Rücktritts der „Herr seiner Entschlüsse“ gewesen:

- Der Schätzbescheid war zwar der Auslöser für die Nacherklärung im Januar, bewirkte jedoch keine Zwangslage (eine andere Beurteilung wäre ggf. bei einer existenzbedrohenden Schätzung zu diskutieren, da diese ein unangemessenes Druckpotential hat und ein Handeln durch die zutreffende Erklärung provozieren kann).
- Für die Nacherklärung der Auslandseinkünfte ist auch keine Zwangslage ersichtlich. Die gesetzliche Verpflichtung hierzu kann nicht die Zwangslage begründen, da der Rücktritt sonst generell ausgeschlossen wäre. Sollte hingegen in einem anderen Fall der Mandant von einer bevorstehenden steuerlichen Prüfung bei ihm ausgehen (z.B. nachdem er durch die Bank gewarnt wurde), so könnte – bei entsprechender Nachweisbarkeit – ggf. die Freiwilligkeit fehlen. Eine drohende Tatentdeckung kann daher den Rücktritt (§ 24 StGB) ausschließen. Bei einer Selbstanzeige (§ 371 AO) ist hingegen keine Freiwilligkeit erforderlich. Diesbezüglich würde nur eine (tatsächliche) Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sperren.

Damit handelte A im Ergebnis insgesamt freiwillig, so dass u.E. ein wirksamer (mehraktiger) Rücktritt hinsichtlich 2012 vorliegt. Auf die Regelungen der Selbstanzeige kommt es daher für 2012 nicht an.

Hilfswise Selbstanzeige: Hinsichtlich der früheren Jahre (Erklärungen pünktlich), für die ggf. der Rücktritt wegen Vollendung nicht zur Strafbefreiung führen kann, gilt für A im April 2014 bei Abgabe der Nacherklärung der Auslandseinkünfte die Regelung der Selbstanzeige: Diese ist für diese Jahre wirksam, wenn sie vollständig ist, im Übrigen keine Sperrgründe gem. § 371 Abs. 2 AO eingreifen und die Nachsteuern bezahlt werden. Insbesondere für den Sperrgrund der Tatentdeckung liegen hier keine Anhaltspunkte hinsichtlich der Jahre vor 2012 wegen der Nichtabgabe vor. Betreffend 2012 ist der Versuch als Tat zwar im Januar nach wohl h.M. entdeckt (Einschränkung s. im Beraterhinweis unten), aber die **Tatentdeckung** ist u.E. jahresbezogen zu beurteilen. Die Entdeckung hinsichtlich eines Jahres führt u.E. nicht zur Entdeckung be-

treffend eines anderen Jahres, da der Wortlaut für diesen Sperrgrund (anders als bei den anderen Sperrgründen) nicht ganz eindeutig ist und die **so g. Infektionslösung** somit für diesen Sperrgrund **keine Anwendung** findet (Stahl, Selbstanzeige, 3. Aufl. 2011, Rz. 397; Geuenich, NWB 2011, 1050 [1055]; so für den Sperrgrund der Tatentdeckung auch Schauf in Kohlmann, § 371 AO Rz. 241 [Juli 2011]; a.A. die von Finanzbehörden und Jäger in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 371 Rz. 38 vertretene Infektionslösung; so auch Wessing in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 371 AO Rz. 85, der den Wortlaut für eindeutig hält). Sollte im Januar 2014 parallel zum Schätzbescheid ein Steuerstrafverfahren wegen (versuchter) Hinterziehung eingeleitet und A bekanntgegeben worden sein, so ist dies jedoch ein Sperrgrund gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO. Dieser Sperrgrund gilt zumindest solange, bis das Strafverfahren wieder eingestellt wird. Nach u.E. zutreffender (aber umstrittener) Ansicht lebt die Möglichkeit der Selbstanzeige dann wieder auf, weil der Staat durch die Einstellungsverfügung dokumentiert, dass nach seiner Ansicht der Verfolgungsanspruch nicht mehr besteht (vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 209; Heuel/Beyer, AO-StB 2013, 140 [146]).

Beraterhinweis: Selbst hinsichtlich des Jahres 2012 (Versuch) könnte einer Tatentdeckung u.E. entgegengehalten werden, dass das FA kein Strafverfahren eingeleitet hat. Damit kommt zum Ausdruck, dass dem FA noch nicht hinreichende Umstände für eine Tat i.S.d. § 369 AO bekannt sind (Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 223 [Nov. 2012]). Die unpünktliche Abgabe einer Steuererklärung kann verschiedene Gründe haben, so dass nicht zwingend auf eine Hinterziehung (Vorsatz) geschlossen werden kann. ◀

Medienmeldungen wegen Steuer-CDs: In den Fällen, in denen ein Impuls von außen zur Nacherklärung führt, wie bspw. bei Medienmeldungen, steht dieser Umstand u.E. einer Freiwilligkeit des Rücktritts auch nicht entgegen. Denn die Annahme von Freiwilligkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Anstoß zum Umdenken von außen gekommen ist (vgl. st. Rspr. seit BGH v. 14.4.1955 – 4 StR 16/55, BGHSt 7, 296) oder die Abstandnahme von der Tat nach dem Einwirken von Dritten erfolgt ist (vgl. BGH v. 10.11.1987 – 5 StR 534/87, NStZ 1988, 69).

Rettungsanker: Bei steuerlich geführten Steuerpflichtigen könnte zusätzlich angeführt werden, dass diese ohne Vorsatz handelten (auch hinsichtlich des Versuchs), wenn sie mit einer höheren (als geschuldeten) Steuer oder zutreffenden Schätzung gerechnet haben (vgl. Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, 85).

Verwirkung/Strafmilderung analog § 136a StPO? Das „böse“ Erwachen droht u.U. nach Abgabe einer Selbstanzeige: Das FA macht hinsichtlich eines weiteren – früheren – Sachverhalts nun „ein Fass auf“ und leitet insofern ein Strafverfahren ein (z.B. verspätete Abgabe für ESt 2012). Diesem buchstabengetreuen Vorgehen wird von manchen Verteidigern in der Praxis mit dem Missbrauchs- bzw. Verwirkungsgedanken gem. § 136a StPO begegnet. Wenn das FA damals kein Strafverfahren (nach verspäteter Abgabe für 2012) einleitete, so handele es nach dieser

Ansicht rechtsmissbräuchlich, wenn es nun nach Abgabe der Selbstanzeige wegen Auslandseinkünften nochmals besonders genau in die Historie schaue und nun den Vorwurf der Verspätung hinsichtlich 2012 erhebe. Hierzu ist anzumerken, dass die (ggf. verspätete) Einleitung des Strafverfahrens wegen des früheren Sachverhalts im Grundsatz dem Legalitätsprinzip des § 152 StPO, § 385 AO entspricht und aufgrund der langen (5- bis 10-jährigen) Fristen eine Einleitung auch nach einer erst längeren Zeit grundsätzlich nicht rechtsmissbräuchlich sein kann. Für ein Beweisverwertungsverbot oder eine Strafmilderung müssen **zusätzliche** Umstände hinzukommen. Es ist daher stets vorab zu prüfen, ob nicht nach obigen Ausführungen zunächst die Rücktrittsregelungen u.U. die Straffreiheit begründen. Jedoch ist vorgenannter Begründungsansatz (Rechtsmissbrauch, Verwirkung) u.E. zumindest diskussionswürdig für Fälle, in denen nach dem verschärften Recht Selbstanzeigen nach ab 3.5.2011 abgegeben werden und/oder weitere besondere Umstände vorliegen. Es könnte dem Gebot der Fairness – welches im Rechtsstaatsprinzip und Art. 6 Abs. 1 EMRK wurzelt – entsprechen, die strengen Regelungen nicht noch durch das „Ausgraben“ alter Fälle zu verschärfen (der Gesetzgeber hat insofern hinreichend „Fallen“ aufgestellt). Wird dieses Argument jedoch in der Praxis vorgetragen, so könnte dies die zweiseitige Folge haben, dass künftig häufiger sofort Strafverfahren bei der verspäteten Abgabe von Steuererklärungen eingeleitet werden. Ein Beispiel für vorgenannte besondere Umstände könnte auch folgender Ausnahmefall sein:

Beispiel

Die „Chemie“ zwischen A und „seinem“ Finanzbeamten stimmt schon länger nicht. A gibt im April 2014 eine Nacherklärung betreffend Auslandseinkünfte ab. Nun schaut der Finanzbeamte nochmals genau in die Akte und stellt – unter Einschaltung der BuStra/StA – die strafbefreiende Wirkung der jetzigen Erklärung in Frage. Denn A habe zuvor eine Erklärung verspätet abgegeben und damit sei nach Ansicht der BuStra/StA die Möglichkeit der Selbstanzeige verbraucht. Vielmehr müsse nun wegen der früheren Verspätung und der jetzt erklärten Auslandseinkünfte ein Strafverfahren eingeleitet werden. Hierbei betont der Finanzbeamte, dass A „schon sehen werde, wer am längeren Hebel sitze“ und er nun für seine „früheren Beleidigungen“ gegenüber dem Finanzbeamten „zahlen müsse“.

In diesem (eher seltenen) Fall besteht die Motivation zum „Ausgraben“ des alten Falls und zur Einleitung in persönlichen Motiven. Dieser Zweck entspricht nicht dem Legalitätsprinzip und daher ist das Verhalten u.E. willkürlich. Hier ist u.E. zumindest eine Strafmilderung geboten. Eine solche Lage der Ausnutzung und Bedrohung könnte in Ausnahmefällen auch im Rahmen einer Außenprüfung bestehen, in der das FA ein erhebliches Zugeständnis erwartet oder sonst mit der Einleitung droht. Es ist anerkannt, dass ein Verstoß gegen das rechtsstaatliche Fairness-Prinzip zu einer Strafmilderung führen kann (vgl. zum „agent provocateur“: BGH v. 11.12.2013 – 5 StR 240/13).

Altes Recht: Bei Nacherklärungen (z.B. verspäteten Steuererklärungen) vor dem 3.5.2011 ist das alte Selbstanzeigerecht anwendbar, so dass Teilselbstanzeigen wirksam sind. Erklärungen, die vor diesem Datum abgegeben

werden, führen daher insoweit zur Straffreiheit (wenn im Übrigen keine Sperrgründe vorliegen).

Risiko Bescheidverzögerung: Der steuerlich vertretene A gibt die unvollständige Erklärung für ESt 2012 erst am 15.1.2014 ab (erster Teilakt). Ergeht jedoch der Bescheid zur ESt 2012 erst nach der 95%-Zeitgrenze für das Jahr 2012 (bspw. am 10.4.2014) oder ergeht der auf der Erklärung basierende ESt-Bescheid 2012, so ist dann für 2012 hinsichtlich der bis dahin noch nicht nacherklärten Auslandseinkünfte Vollendung eingetreten, infolgedessen die Nacherklärung der Auslandseinkünfte 2012 (zweiter Teilakt) nicht mehr zu einer vollständigen Erfolgshinderung führt und ein Rücktritt auch bei der hier vertretenen Gesamtbetrachtung (mehraktiger Rücktritt) ausgeschlossen ist. Es sind dann die strengeren Regeln der Selbstanzeige zu prüfen: Die verspätete Abgabe am 15.1.2014 ist eine unwirksame (unvollständige) Selbstanzeige. Fraglich ist, ob für eine Nacherklärung der Kapitaleinkünfte Ende April 2014 für die Jahre 2003 bis 2012 die Regelung der Selbstanzeige eingreift. In vielen Fällen stellt sich die Frage, ob bei einer zweiten Selbstanzeige nach einer ersten Selbstanzeige ohne zwischenzeitlichen Eintritt bzw. Wegfalls eines Sperrgrunds i.S.d. § 371 Abs. 2 AO

- beide Selbstanzeigen jeweils isoliert für sich betrachtet werden und aufgrund ihrer Unvollständigkeit jeweils unwirksam sind (so FinMin. NRW v. 25.6.2010 – S 0702 - 9 - VA 1 unter Punkt B.3) oder
- die erste Selbstanzeige für sich alleine betrachtet wird und dann als sog. Teilselbstanzeige unheilbar unwirksam ist und daher lediglich die zweite Selbstanzeige als sog. Vollselbstanzeige wirksam ist, weil der Täter erst mit dieser zweiten Selbstanzeige vollständig zur Steuerehrlichkeit zurückgekehrt ist oder schließlich
- ob die erste Selbstanzeige zusammen mit der zweiten Selbstanzeige betrachtet werden muss und in der Gesamtschau somit insgesamt eine wirksame – zeitlich gestreckte – Vollselbstanzeige vorliegt.

U.E. ist für die Wirksamkeitsprüfung nach dem Wortlaut des § 371 AO allein auf den Zeitpunkt der **jeweiligen** Erklärung abzustellen. Das Gesetz sieht ausdrücklich nicht vor, dass der Steuerpflichtige nur „einen Schuss frei habe“ und eine frühere Selbstanzeige generell zum Verbrauch jeglicher weiterer Selbstanzeigen führt (diese Ansicht wird in der Behördenpraxis jedoch teilweise vertreten). Ende April 2014 gibt A eine vollständige Nacherklärung ab (diese hat allerdings **keine** heilende **Rückwirkung** hinsichtlich der Unwirksamkeit der Nacherklärung im Januar). Es stellt sich also hinsichtlich der Erklärung im April nur die Frage nach Sperrgründen (s. zum Streit auch *Heuell/Rau*, KÖSDI 2012, 17932 Rz. 15; vgl. auch *Heuell/Beyer*, AO-StB 2013, 146).

Wenn wegen der verspäteten Steuererklärung für den VZ 2012 ein Strafverfahren eingeleitet und A bekanntgegeben worden ist, so sperrt dieses grundsätzlich die Selbstanzeige betreffend die Auslandseinkünfte 2012 (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO). Nach der Einstellung des Strafverfahrens greift dieser Sperrgrund u.E. jedoch nicht mehr ein (vgl. oben Beraterhinweis unter 3 a). Der Sperrgrund der Tatentdeckung (Entdeckung der Tat 2012 durch verspätete Abgabe am 15.1.2014) führt u.E. aus den

(oben unter Punkt 3.a im Beraterhinweis) aufgeführten Gründen nicht zur Sperrung gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, wenn das FA durch die Nichteinleitung dokumentiert hat, dass es keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung 2012 sah.

Hilfsargument: Jedenfalls ist nach zutreffender Ansicht analog § 171 Abs. 4 Satz 3 AO sechs Monate nach Entdeckung der Tat 2012 die Entdeckung als Sperrgrund wirksam, wenn bis dahin keine Einleitung eines Strafverfahrens geschieht (*Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 223). Hinsichtlich der früheren Jahre kann eine Tatentdeckung 2012 keine Sperrwirkung haben, da die Entdeckung tat- und damit in diesem Zusammenhang jahresbezogen zu beurteilen ist. Die vorgenannten Überlegungen gelten analog auch, wenn die Erklärung für frühere Veranlagungszeiträume (z.B. 2011) verspätet abgegeben worden ist und der Bescheid für dieses Jahr (2011) vorliegt (Vollendung). In Konfliktfällen kann allenfalls auf den o.g. Rettungsanker verwiesen werden, dass bei steuerlich geführten Steuerpflichtigen kein Vorsatz vorliegt.

Exkurs: Hinterziehung auf Zeit: Der Gesetzgeber geht von einer Vollendung auch dann aus, wenn eine Steuerfestsetzung nicht rechtzeitig erfolgt. Es handelt sich in diesen Fällen gem. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO um eine Steuerverkürzung, auch wenn materiell kein Schaden entstanden ist. Hintergrund: Der Gesetzgeber sieht den Schaden darin, dass die Finanzbehörde zum maßgeblichen Abgabezeitpunkt den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis aufgrund der pflichtwidrigen Nichtabgabe der Steuererklärung nicht gleichmäßig nach Maßgabe der Gesetze festsetzen und erheben konnte (§ 85 AO). Nach diesem Wortlaut des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO ist es somit zunächst unerheblich, ob die verspätet eingereichte Steuererklärung unrichtige oder richtige und vollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen enthält. Diese Regelung ist jedoch nach zutreffender Ansicht auslegungsbedürftig: Nach richtiger Ansicht bewirkt § 370 Abs. 4 Satz 1 AO keine zeitliche Vorverlegung des Verkürzungserfolgs. Der BGH hat insofern zutreffend ausgeführt, dass auch bei einer nicht rechtzeitigen Steuerfestsetzung nach dem in dubio pro reo-Grundsatz eine Vollendung der Steuerverkürzung erst mit Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten für den jeweiligen Veranlagungsbezirk vorliegen kann, wobei die verspätete Abgabe der Steuererklärung ursächlich für die nicht rechtzeitige Steuerfestsetzung sein muss (BGH v. 19.3.1991 – 5 StR 516/90, wistra 1991, 223). Bis zu diesem Zeitpunkt handelt es sich somit auch bei einer Hinterziehung auf Zeit um eine (nur) versuchte Steuerhinterziehung durch die nicht rechtzeitige Steuerfestsetzung.

Beraterhinweis: Dies bedeutet in der Praxis: Wird eine richtige und vollständige Steuererklärung noch vor Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten und somit vor dem 95%-Zeitpunkt eingereicht, so ist während des Versuchsstadiums gemäß obigen Ausführungen ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch i.S.d. § 24 Abs. 1 Satz 1 StGB möglich (BGH v. 19.3.1991 – 5 StR 516/90, wistra 1991, 223). Es wird seitens des BGH in diesen Fällen also keine vollendete Hinterziehung auf Zeit angenommen. Auf die besonderen Voraussetzungen und

Sperrgründe einer Selbstanzeige kommt es dann nicht an.◀

b) Beispiel 2: Unterlassen der ESt-Erklärung, es ergeht kein Schätzbescheid vor Abgabe

Beispiel

Wie Beispiel 1. Allerdings gibt A die Erklärung für ESt 2012 im Januar 2014 ab, ohne dass das FA zuvor einen Schätzbescheid für 2012 erlassen hat. Im April 2014 erklärt A die ausländischen Kapitaleinkünfte für die Jahre 2003 bis 2012 nach, bevor der auf der eingereichten Steuererklärung basierende Bescheid 2012 ergeht.

Lösung: Die Ausführungen zu Beispiel 1 müssen hier erst recht gelten. Das FA hat keinerlei Druck auf den A ausgeübt, so dass er hinsichtlich des Rücktritts für 2012 erst recht freiwillig handelte. Soweit für frühere Jahre Vollendung eingetreten ist (95 %-Zeitpunkt), gilt für die Nacherklärung der Kapitaleinkünfte früherer Jahre im April 2014 die Regelung der Selbstanzeige gem. § 371 AO. Auch hier wird u.E. insbesondere bei steuerlich geführten Steuerpflichtigen plausibel sein, dass kein Vorsatz vorlag.

c) Beispiel 3: ESt-Erklärung nach 95 %-Zeitpunkt

Beispiel

In Abwandlung von Beispiel 2 hat A die Erklärung zur ESt 2012 erst im Januar 2014 abgegeben. In diesem Zeitpunkt hatte der zuständige Veranlagungsbezirk 95% der Veranlagungsarbeiten erledigt. Im April 2014 erklärt A die Auslandseinkünfte 2003 bis 2012 nach.

Lösung: In diesem Fall bestand hinsichtlich ESt 2012 nach den allgemeinen Grundsätzen nicht mehr das bloße Versuchsstadium. Als A die (unvollständige) Erklärung zur ESt 2012 abgab, war bereits die Vollendung betreffend 2012 eingetreten, da 95 % der Veranlagungsarbeiten durchgeführt worden waren. Hier ist u.E. aber eine differenzierte Betrachtung geboten: So wird in der Literatur zutreffend die Ansicht vertreten, dass dieser Erfolg (Vollendung) u.U. nicht dem Mandanten zuzurechnen ist (*Ransiek* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 415 [Okt. 2013]; a.A. *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, 86). Diesen „Erfolg“ hat das FA u.E. jedenfalls dann selbst zu vertreten, wenn es zu einer erheblichen – nicht durch zwingende organisatorische Gründe – zu rechtfertigenden Verspätung der Schätzung kommt. Unterstützt wird diese Überlegung dadurch, dass nicht der „Beigeschmack“ einer rechtsstaatswidrig verzögerten Festsetzung entstehen darf. In diesem Fall unvertretbarer Verzögerung kann daher nur ein Versuch vorliegen. Dies muss u.E. auch gelten, wenn das FA seinen im Rahmen einer Anfangsverdachtsprüfung bestehenden Spielraum missbräuchlich ausnutzt und die Festsetzung der Schätzung verzögert, um den Vollendungszeitpunkt zu erreichen (*Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, 83).

Sollte nach diesen Überlegungen hinsichtlich 2012 nur ein Versuch vorliegen, ist das Beispiel 3 wie Beispiel 1 zu lösen (ansonsten gelten wie in der Variante des Beispiels 1 die Selbstanzeigeregeln).

d) Beispiel 4: ESt-Erklärung verspätet abgegeben, aber geleistete ESt-Vorauszahlungen höher als Jahressteuer

Beispiel

In Abwandlung von Beispiel I bestanden für die ESt 2012 festgesetzte Vorauszahlungen i.H.v. 30.000 €. Die zutreffende Steuer-schuld für 2012 einschließlich Auslandseinkünften lag bei nur 25.000 €. A gibt nun eine Nacherklärung hinsichtlich der ausländischen Kapitaleinkünfte für die strafrechtlich nicht verjährten letzten fünf Jahre ab. Das FA meint, dass die jetzige Selbstanzeige wegen der früher verspäteten Abgabe für ESt 2012 ausgeschlossen sei.

Lösung: Hinsichtlich der Verspätung ESt 2012 besteht die grundsätzliche Möglichkeit der Strafbefreiung aufgrund freiwilligen Rücktritts gem. § 24 StGB, wobei u.E. der Rücktritt mangels Hinterziehungsvolumens gar nicht erforderlich ist. Denn zusätzlich kann der Berater auf die hohen Vorauszahlungen verweisen: Da die festgesetzten Vorauszahlungen für das Jahr 2012 sogar höher als die zutreffende ESt (einschließlich Auslandseinkünfte) waren, so führen diese u.E. dazu, dass für das Jahr 2012 im Ergebnis keine Steuerhinterziehung (weder auf Zeit noch wegen Unrichtigkeit) vorlag. Zur Begründung wird für die Guthaben-Fälle von einem Teil der Literatur darauf verwiesen, dass das Guthaben in Form der zu hohen Vorauszahlungen bereits dem objektiven Taterfolg in Form einer Verkürzung entgegenstehe (Göggerle, BB 1982, 1851 [1855]). Selbst wenn man der Ansicht ist, dass für einen Verkürzungserfolg gerade kein Steuerschaden eintreten müsse, sondern die Gefährdung des Steueranspruchs ausreicht (s. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 392 [April 2013]), so ist das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO nach u.E. zutreffender (aber nicht unumstrittener) Ansicht *nicht* für ESt und Vorauszahlungen anwendbar. Denn das Kompensationsverbot ist dann nicht einschlägig, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Steuer und den Besteuerungsgrundlagen, mit welchen kompensiert werden soll, besteht (vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, Rz. 372 ff.). Die Vorauszahlungen beruhen hier unmittelbar auf den Besteuerungsgrundlagen, die der ESt 2012 zugrunde liegen. Wegen dieser Unmittelbarkeit muss u.E. jedenfalls eine Kompensation der zu spät festgesetzten ESt 2012 mit den Vorauszahlungen für 2012 erfolgen, so dass der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung jedenfalls im Ergebnis nicht erfüllt ist.

Beraterhinweis: Hätte sich A irrig vorgestellt, dass seine Vorauszahlungen die ESt 2012 übersteigen, so kann u.E. ebenfalls kein Vorsatz unterstellt werden. Allerdings könnte eine leichtfertige Steuerverkürzung hinsichtlich der ESt 2012 vorliegen (§ 378 AO).◀

e) Beispiel 5: Ablauf der gesetzlichen Frist und Beauftragung eines StB beabsichtigt

Beispiel

Mandant A gerät mit der Erstellung der ESt-Erklärung für den VZ 2012 in Zeitverzug und schafft es nicht, diese zum gesetzlichen Stichtag (31.5. des Folgejahres) einzureichen. Ihm ist allerdings bekannt, dass er durch die Beauftragung eines StB eine Fristverlängerung bis zum 31.12.2013 bekommen würde. Er ist daher fest ent-

schlossen, die Erklärung von einem StB erstellen zu lassen. A beauftragt dann allerdings keinen StB und reicht die selbst erstellte ESt-Erklärung am 20.11.2013 ein. Vorhandene Kapitaleinkünfte aus seinem Schweizer Bankdepot hat A nicht erklärt. Am 15.1.2014 gibt A eine Selbstanzeige wegen der Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot ab. Konnte A für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben?

Lösung: Nach Auffassung des BGH (v. 12.6.2013 – 1 StR 6/13, StBW 2014, 398 = PStR 2013, 248; Kommentierung von Beyer, AO-StB 2014, 6) findet die Fristverlängerung bis zum 31.12. des Folgejahres nur Anwendung, wenn ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe tatsächlich bereits mit der Erstellung von Steuererklärungen beauftragt worden ist (BFH v. 19.8.2010 – VIII B 58/10, BFH/NV 10, 2232; v. 28.6.2000 – X R 24/95, BStBl. II 2000, 514). Solange ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe nicht mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt wurde, fehlt es nach Auffassung des BGH an einer Rechtfertigung für die Fristverlängerung. Daher könne weder die bloße Möglichkeit noch allein der Wille, einen Steuerberater mit der Erstellung der Steuererklärung zu beauftragen, die Abgabefrist und damit den Beginn der Versuchsstrafbarkeit hinausschieben (a.A. und für die bloße Möglichkeit: Schmitz/Wulf in MüKo, StGB, 1. Aufl. 2010, § 370 AO Rz. 396; Beyer, AO-StB 2014, 6; a.A. für den Willen der Beauftragung: Rollentschke in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, § 376 AO Rz. 22a [Dez. 2013]). Folgt die Ermittlungsbehörde der BGH-Rechtsprechung, kommt es für die Frage, ob A am 15.1.2014 für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben konnte, auf die in den Beispielen 1 bis 3 angesprochenen Rechtsfragen an. Die Lösung entspricht daher den Lösungen in den Beispielen 1 bis 3).

Anmerkungen:

(1) Um in den Genuss der allgemeinen Fristverlängerung zu gelangen, ist ferner nach einer Ansicht Voraussetzung, dass die (tatsächliche) Beauftragung des Angehörigen der steuerberatenden Berufe ernsthaft erfolgt, so dass Mandatierungen zum Schein nicht geeignet sein sollen, eine Fristverlängerung herbeizuführen (unbekannter Verfasser mit der Abkürzung „AM“, PStR 2013, 248). Allerdings ist der alleinige Umstand einer Scheinmandatierung für die Inanspruchnahme der Fristverlängerung u.E. unerheblich, wenn der Steuerpflichtige jedenfalls bis 31.12. eine Mandatierung tatsächlich vornehmen will. Denn entscheidend ist – entgegen der Auffassung des BGH – richtigerweise die Möglichkeit der Inanspruchnahme bis zum 31.12. (vgl. oben). Abgesehen davon wird eine Scheinmandatierung i.d.R. schwer nachweisbar sein.

(2) **Beachten Sie:** In einigen Bundesländern (z.B. NRW; vgl. BFH v. 15.10.2012 – III B 62/12, BFH/NV 2013, 80) findet ein sog. **Kontingentierungsverfahren** Anwendung, wodurch sich die Abgabefristen verlängern können. Im Rahmen dieses (freiwilligen) Verfahrens wird die Abgabe von Steuererklärungen durch die von Beratern vertretenen Steuerpflichtigen mit der Festlegung von zeitlich und zahlenmäßig vorgegebenen Kontingenten strukturiert. Maßgeblich sind in NRW gegenwärtig folgende Stichtage und Quoten (zum Stichtag: 30.9. des Folgejah-

res: 40 %; zum 31.12. des Folgejahres: 75 %; zum 28./29.2. des Zweitfolgejahres: 100 %).

(3) Ungeachtet der allgemeinen Fristverlängerungen für die steuerberatenden Berufe bleibt den FÄ vorbehalten, Erklärungen vor Ablauf der allgemein verlängerten Frist anzufordern, was die Erklärungsfrist mit allen Konsequenzen verkürzt.

(4) Abgesehen von einer drohenden versuchten Steuerhinterziehung durch Verstreichenlassen der Erklärungsfrist zum 31.12. ist es i.d.R. auch aus steuerschuldrechtlichen Gründen sinnvoll, die Steuererklärung vor dem Jahreswechsel und nicht erst danach einzureichen. Eine Einreichung am 31.12. statt am 1.1. des Folgejahres führt wegen der steuerlichen Jahresendverjährung zu einer um (fast) ein Jahr kürzeren Festsetzungsverjährungsfrist (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO), die je nach Fallgestaltung (später) einmal hilfreich sein kann.

f) Beispiel 6: StB legt Mandat nach Ablauf der gesetzlichen Frist nieder

Beispiel

Beispiel (angelehnt an BGH v. 12.6.2013 – 1 StR 6/13 PStR 2013, 248 = StBW 2014, 398): Mandant A hat mit der Erstellung der ESt-Erklärung für den VZ 2012 StB S beauftragt. Dieser kündigt das Mandatsverhältnis am 27.6.2013 mit sofortiger Wirkung. A beauftragt keinen neuen StB und reicht die selbst erstellte ESt-Erklärung am 20.11.2013 ein. Vorhandene Kapitaleinkünfte aus seinem Schweizer Bankdepot hat A nicht erklärt. Am 15.1.2014 reicht A eine Selbstanzeige wegen der Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot ein. Konnte A für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben?

Lösung: Mit der Beauftragung eines StB war die für A einzuhaltende gesetzliche Erklärungsfrist (§ 149 Abs. 2 AO) bis zum 31.12.13 verlängert. Sofern ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt ist, ist die Erklärungsfrist allgemein aufgrund jährlich ergehender gleich lautender Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder bis zum 31.12. des Folgejahres verlängert (für das Jahr 2013: Erlasse v. 2.1.2014, BStBl. I 2014, 64; vgl. dazu auch BFH v. 19.8.2010 – VIII B 58/10, BFH/NV 10, 2232). Die mit sofortiger Wirkung ausgesprochene Kündigung des StB bedeutet nicht – wie der BGH (vgl. Kommentierung von *Beyer*, AO-StB 2014, 6) ausführt – den Beginn eines Steuerhinterziehungsversuchs. Allerdings könnten die Finanzbehörden die ausstehenden Steuererklärungen mit angemessener Frist für einen Zeitpunkt vor Ablauf der allgemein verlängerten Frist anfordern. Das ist im Beispiel nicht erfolgt. S hat die Erklärung daher fristgemäß eingereicht und auch keine versuchte Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 22 StGB) begangen. Die (fristgerechte) Einreichung der Steuererklärung am 20.11.2013 stellt weder eine Selbstanzeige (§ 371 AO) noch einen Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB) dar. A konnte am 15.1.2014 für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben.

Anmerkungen:

(1) Hätte das FA dem A eine (ggf. kurze) Nachfrist gesetzt und hätte A die ESt-Erklärung 2012 erst nach Ab-

lauf dieser Frist eingereicht, würden die Rechtsfolgen der Lösung im Beispiel 1 (s. oben) entsprechen.

(2) Sofern der Steuerpflichtige in den Beispielen 5 und 6 irrtümlich angenommen hat, dass eine Fristverlängerung bestanden habe, so dürfte vor dem Hintergrund neuerer Rechtsprechung des BGH (BGH v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, wistra 2011, 465; Besprechung durch *Beyer*, AO-StB 2011, 323) eine Fehlvorstellung über die Reichweite steuerlicher Normen vorgelegen haben. A irrt dann über die Handlungspflicht und nicht über die Tatsachen, die die Handlungspflicht begründen. Dies wird nach (neuerer, bislang aber lediglich angedeuteter) Auffassung des BGH vermutlich keinen den Vorsatz ausschließenden Tatumstandsirrtum (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB), sondern vielmehr einen vermeidbaren (und damit unbeachtlichen) Verbotsirrtum (§ 17 StGB) darstellen (vgl. *Rolletschke* in *Graf/Jäger/Wittig*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2011, § 70 AO Rz. 64). Um eine vorsätzliche Steuerhinterziehung zu begehen, reicht es aus, wenn der Täter allein den Sachverhalt kennt. Ob er einen Steueranspruch für möglich hält, spielt keine Rolle (s. hierzu auch *Nöcker/Hüning*, AO-StB 2012, 316).

g) Beispiel 7: Ablauf der gesetzlichen Frist und tatsächliche Beauftragung eines StB vor dem 31.12.

Beispiel

Mandant A gerät mit der Erstellung der ESt-Erklärung für den VZ 2012 in Zeitverzug und schafft es nicht, diese zum gesetzlichen Stichtag (31.5. des Folgejahres) einzureichen. Ihm ist allerdings bekannt, dass er durch die Beauftragung eines StB eine Fristverlängerung bis zum 31.12.2013 bekommen würde. Er beauftragt daher am 20.11.2013 einen StB mit der Erstellung der ESt-Erklärung für den VZ 2012. Die von dem StB erstellte Steuererklärung wird am 20.12.2013 beim FA eingereicht. Vorhandene Kapitaleinkünfte aus seinem Schweizer Bankdepot hat A nicht erklärt. Am 15.1.2014 reicht A eine Selbstanzeige wegen der Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot ein. Konnte A für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben?

Lösung: Sofern ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt ist, ist die Erklärungsfrist allgemein aufgrund jährlich ergehender gleichlautender Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder bis zum 31.12. des Folgejahres verlängert (für das Jahr 2013: Erlasse v. 2.1.14, BStBl. I 2014, 64).

Steuerrechtlich lässt § 109 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich eine rückwirkende Fristverlängerung zu (vgl. *Rätke* in *Klein*, AO, 12. Aufl. 2014, § 109. Rz. 11). Es stellt sich sodann die Frage, ob die nachträgliche Fristverlängerung auch steuerstrafrechtliche Wirkung entfaltet. Solche Rückwirkungen sind dem Strafrecht – abgesehen von Sonderregelungen wie etwa dem Rücktritt (§ 24 StGB) oder der Selbstanzeige (§ 371 AO) – grundsätzlich fremd. Hier besteht aber u.E. allerdings ein Ausnahmefall: Mit *Guntermann* (PStR 2014, 212 [215]; s. hierzu auch *Schmitz/Wulf* in *MüKo*, StGB, 1. Aufl. 2010, § 370 AO Rz. 181–183, hinsichtlich einer nachträglich steuerlich günstigeren Rechtslage) ist davon auszugehen, dass das für die Unterlassungstat nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erforderliche Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit (nachträglich) beseitigt wird. A konnte am 15.1.2014 für

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben. Gesehen werden muss allerdings, dass diese Frage durch die Rechtsprechung bislang nicht geklärt ist.

h) Beispiel 8: Fristverlängerungsantrag vor Fristablauf

Beispiel

Der StB S des Mandanten A gerät mit der Erstellung der ESt-Erklärung für den VZ 2012 in Zeitverzug und schafft es nicht, diese innerhalb der für StB geltenden Abgabefrist bis zum 31.12.2013 beim FA einzureichen. S stellt daher am 30.12.2013 schriftlich einen Fristverlängerungsantrag, mit dem er stillschweigend um Fristverlängerung bis zum 31.1.2014 bittet. Die von S erstellte Steuererklärung wird am 20.1.2014 beim FA eingereicht. Vorhandene Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot des A sind nicht erklärt. Am 15.2.2014 reicht A eine Selbstanzeige wegen der Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot ein. Konnte A für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben?

Lösung: Die Abgabefrist ist trotz des noch nicht beschiedenen Fristverlängerungsantrags zum 31.12.2013 abgelaufen, da die Frist nicht (rückwirkend) verlängert wurde und S noch mit einer Ablehnung rechnen musste. Solange noch mit einem ablehnenden Verwaltungsakt zu rechnen ist, darf der Antragsteller die Verlängerung nicht als bewilligt ansehen (vgl. *Urban*, DStR 1999, 1552; *Brandis* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 109 AO Rz. 6 [Feb. 2011]). Für die Frage, ob A am 15.2.2014 für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben konnte, kommt es auf die in den obigen Beispielen 1 bis 3 angesprochenen Rechtsfragen an. Die Lösung entspricht daher den Lösungen in den Beispielen 1 bis 3.

Beraterhinweis: Eine (stillschweigende) Fristverlängerung kann dadurch bewilligt werden, dass das FA schweigt, nachdem rechtzeitig ein Verlängerungsantrag gestellt und um stillschweigende Bewilligung gebeten worden ist (*Brandis* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 109 AO Rz. 6 [Feb. 2011]). Diese ist aber erst dann bewilligt, wenn im Einzelfall nicht mehr mit einem ablehnenden Verwaltungsakt zu rechnen ist und bringt erst dann beim Stillschweigen die notwendige Rechtssicherheit. ◀

i) Beispiel 9: (vermeintliche) Fristverlängerung durch Bearbeiter im Finanzamt

Beispiel

Der StB S des Mandanten A gerät mit der Erstellung der ESt-Erklärung für den VZ 2012 in Zeitverzug und schafft es nicht, diese innerhalb der für StB geltenden Abgabefrist bis zum 31.12.2013 beim FA einzureichen. Wie auch in den Vorjahren, ruft S daher beim FA den Bearbeiter F an, weil er eine geringfügige Fristverlängerung bis zum 31.1.2014 haben möchte. Der Bearbeiter F teilt S folgendes wörtlich mit:

Variante a: „Ich kann Ihnen leider keine Fristverlängerung gewährleisten, werde aber bei einer Einreichung bis zum 31.1.2014 keinen Verspätungszuschlag festsetzen und bis dahin auch keinen Schätzbescheid erlassen.“

Variante b: „Reichen Sie die Erklärung ruhig im Januar ein. Ich komme ohnehin nicht vor März zur Bearbeitung.“

Die von S erstellte Steuererklärung wird am 20.1.2014 beim FA eingereicht. Vorhandene Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot des A sind nicht erklärt. Am 15.2.2014 reicht A eine Selbstanzeige wegen der Kapitaleinkünfte aus dem Schweizer Bankdepot ein. Konnte A für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben?

Lösung: Die Lösung der o.g. Varianten des Beispiels hängt von der Frage ab, ob der Bearbeiter F jeweils die Abgabefrist für die Steuererklärung verlängert hat. Hier ist – abgesehen von den **Nachweisschwierigkeiten** über den genauen Wortlaut entsprechender Telefonate – fast jeder Fall anders gelagert, womit auf den Einzelfall abzustellen ist. Hierbei ist auch die unterschiedliche Beweislage im steuerlichen Verfahren (dort wird der Steuerpflichtige substantiiert vortragen müssen, wann und wie eine Fristverlängerung erfolgte) und im Steuerstrafverfahren („in dubio pro reo“) zu unterscheiden.

In der *Variante a* ist die Frist jedenfalls nicht verlängert worden, weil der Bearbeiter F ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass er keine Fristverlängerung gewährt. Die Rechtsfolgen entsprechen daher denen in den o.g. Beispielen 1 bis 3.

Die Beurteilung der *Variante b* ist schon schwieriger, weil F die Fristverlängerung nicht ausdrücklich abgelehnt hat. Die Antwort des F kann u.E. so verstanden werden, dass er die Frist verlängert, weil er nicht ausdrücklich „nein“ gesagt hat und durchblicken ließ, dass eine Einreichung im Januar „unproblematisch“ sei. Erklärungen des FA sind nach allgemeinen Grundsätzen nach dem sog. Empfängerhorizont analog §§ 133, 157 BGB auszulegen (vgl. zur Auslegung von Auskünften *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 90 AO Rz. 17 [Aug. 2013]). Hierbei ist maßgebend, wie der Gesprächspartner die Aussage des FA bei objektiver Betrachtung verstehen musste. Mit der Antwort vermittelte das FA den Eindruck, dass sich der Berater keine Sorgen machen müsse. Vor dem Hintergrund der Bitte um Fristverlängerung ist die Antwort des F daher u.E. auch auf die Fristverlängerung zu beziehen. Bei seiner Antwort wird F sehr wahrscheinlich aber nicht an irgendwelche strafrechtliche Folgen (z.B. eine spätere Selbstanzeige) gedacht haben, sondern nur an etwaige Verspätungszuschläge oder eine Schätzung. Der Berater muss jedoch erkennbar kraft Berufsrechts jegliche negativen – und damit auch strafrechtliche – Folgen für seinen Mandanten vermeiden. Wegen des o.g. Merkmals der „pflichtwidrigkeit“ beim Unterlassenstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt es für das Strafbarkeitsrisiko entscheidend darauf an, ob er die Frist verlängert hat oder nicht, was Tatfrage ist. Die Antwort des F schafft daher u.E. einen Vertrauenstatbestand, der den Berater von weiteren Nachfragen abhält, weil dieser davon ausgeht, dass nun „alles in Ordnung“ sei. Gegen eine Auslegung als Fristverlängerung in solchen Fällen verweisen die FA gerne darauf, dass es wegen der jährlich ergehenden gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder gar nicht im Ermessen (§ 5 AO) des Bearbeiters gestanden habe, die Frist ohne spezielle Einzelfallbegründung zu verlängern. Darauf kommt es u.E. jedoch nicht an. Entscheidend ist ob der Bearbeiter die Frist – ggf. im

Interessenwahrung im Steuerstrafverfahren

Widerspruch zu den o.g. Erlassen – verlängert hat oder nicht.

Beraterhinweis: Falls erkennbar ist, dass es im konkreten Fall einmal auf die Frage ankommt, ob eine Fristverlängerung gewährt wurde oder nicht, sollte zu entsprechenden Telefonaten zu Beweissicherungszwecken ein Mitarbeiter hinzugezogen werden, der Bearbeiter des FA gefragt werden, ob er damit einverstanden ist, dass das Telefon „auf laut gestellt“ wird und der Gesprächsinhalt sodann in einer internen Aktennotiz festgehalten werden. Problematisch ist natürlich, dass Berater vor Fristablauf nicht wissen können (und zur Vermeidung einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung auch nicht wissen sollten) welcher der Mandanten ggf. noch „Selbstanzeigebedarf“ hat. ◀

Für die Frage, ob A am 15.2.2014 für die ESt 2012 noch eine wirksame Selbstanzeige für die Kapitaleinkünfte abgeben konnte, kommt es auf die in den o.g. Beispielen 1 bis 3 angesprochenen Rechtsfragen an. Die Lösung entspricht daher den Lösungen in den Beispielen 1 bis 3.

Beraterhinweis: Selbst wenn der Bearbeiter F – wie in der Variante a – die Frist nicht verlängert hat, StB S das aber – einmal als richtig unterstellt – so verstanden und dem Mandanten A so mitgeteilt hat, dann liegt – wie oben (in der Anmerkung zu Beispiel 6 ausgeführt) – kein Vorsatz und damit keine Hinterziehung des A vor, da er nicht über die Handlungspflicht, sondern über die Tatsachen irrt, die die Handlungspflicht begründen. Es handelt sich um einen den Vorsatz ausschließenden Tatumstandsirrtum (§ 16 Abs.1 Satz 1 StGB). ◀

4. Fazit

Man kann sich gelegentlich des Eindrucks nicht erwehren, dass einige Bearbeiter der Finanzverwaltung getreu dem Motto „wer suchet, der findet“ mit großem Ehrgeiz nach kleinen Fehlern in Selbstanzeigen suchen und dabei gelegentlich vor lauter Eifer über das Ziel hinausschießen. Die Suche wird dann mit der Berufung auf das Legalitätsprinzip (§ 152 Abs. 2 AO) und die Vermeidung einer eigenen Strafbarkeit wegen Strafreitelung im Amt (§ 258a StGB) begründet. Die vorstehenden Ausführungen mögen als weiterer Beleg dafür dienen, wie kompliziert und undurchschaubar das Recht der Selbstanzeige seit 2010 (sog. Selbstanzeigebeschluss des BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BGHSt 55, 180 = StBW 2010, 497 = AO-StB 2010, 195) bzw. 2011 (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011) geworden ist. Zahlreiche wesentliche Rechtsfragen sind nach wie vor ungeklärt. Vor dem Hintergrund der Stimmung in der Bevölkerung und dem damit einhergehenden politischen Druck sind in Kürze weitere Verkomplizierungen der Selbstanzeige zum 1.1.2015 bereits angekündigt. Die Selbstanzeigeberatung ist immer mehr ein Spezialgebiet geworden, welches auch aus Haftungsgründen eine besondere Erfahrung empfehlenswert macht. Hier ist guter Rat zwar oft teuer, schlechter Rat – wie der Fall Hoeneß (vgl. Heuel, Steuerstrafrechtliche FAQ zum Fall Hoeneß, AO-StB 2014, 119) zeigt – aber meist noch teurer. Bei der Planung einer

Selbstanzeige sollte stets geprüft werden, ob nicht zuvor bereits eine (nicht als solche bezeichnete, konkludente) Selbstanzeige abgegeben worden ist. Mandanten können dies rechtlich oft nicht zutreffend einschätzen oder erinnern sich nicht. Der Berater kann den Mandanten daher durch geeignete Fragen unterstützen, z.B. ob die Jahreserklärungen fristgerecht abgegeben wurden. Sollten frühere Jahreserklärungen verspätet eingereicht worden sein, so sind u.E. vorrangig die Regelungen des strafbefreienden Rücktritts für diese verspäteten Erklärung anzuwenden, so dass es sich nicht um eine Selbstanzeige handelte. Es gelten dann nicht die strengen „Spielregeln“ der Selbstanzeige. Vor dem Hintergrund der Komplexität sollte sich der Gesetzgeber daher entscheiden: Wenn er die Selbstanzeige möchte, dann kann er sie zwar teuer machen, sofern dies politisch gewollt ist. Er sollte sie aber zumindest einfach, praktikabel und v.a. hinsichtlich der Folgen kalkulierbar gestalten, damit die, die davon Gebrauch machen möchten, mit der Selbstanzeige nicht mehr Probleme schaffen, als sie vielleicht damit lösen. Anderenfalls wäre es fairer, die Selbstanzeige abzuschaffen, was freilich bei einem Dauerdelikt, was die Steuerhinterziehung regelmäßig ist, neue Probleme hinsichtlich des sog. Selbstbelastungsverbots (nemo-tenetur-Grundsatz) aufwirft (zu diesem Problemkreis und den sich daraus z.T. ergebenden paradoxen Ergebnissen s. Heuel/Beyer, Problemfelder der „neuen Selbstanzeige“, StBW 2011, 315). Mandanten sollten vor Abgabe einer Selbstanzeige auf die Probleme sowie auf den Umstand hingewiesen werden, dass die hier vertretenen Sichtweisen nicht höchstrichterlich abgesichert und insbesondere für Verteidigungszwecke geeignet und gedacht sind.

Das, was viele Politiker öffentlich tun, zeigt mangelndes Bewusstsein für rechtstaatliche Prinzipien und „gehört sich“ daher jedenfalls nicht: Steuerhinterzieher zur – angeblich strafbefreienden – Selbstanzeige zu animieren, um sie dann wegen der unkalkulierbaren Risiken in eine der zahlreichen (vermeintlichen) Selbstanzeigefallen laufen zu lassen und schließlich die „große Strafrechtskeule“ auspacken. Abgesehen davon „gehört es sich“ auch nicht, komplizierte, unbestimmte und nur für wenige Spezialisten verständliche Steuergesetze zu erlassen, deren Nichtbeachtung i.d.R. den Vorwurf der Steuerhinterziehung nach sich zieht. Der subjektive Tatbestand kann im Steuerstrafrecht – wie die tägliche Praxis allenthalben zeigt – leider als faktisch fast abgeschafft betrachtet werden. Um den o.g. Problemen ein wenig an Brisanz zu nehmen, ist es daher dringend geboten, die Fristen für die Erstellung von Steuererklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe allgemein und ohne weitere Voraussetzungen auf den 28.2. des übernächsten Jahres zu verlängern, wie es der Berufsstand der Steuerberater seit Jahren fordert.

Service: Heuel/Beyer, Rettung verunglückter Selbstanzeigen, AO-StB 2013, 140; Tormöhlen, Selbstanzeige – Problemfelder der gesetzlichen Neuregelung, AO-StB 2011, 373; Tormöhlen, Neues zur Selbstanzeige, AO-StB 2014, 158; abrufbar unter www.steuerberater-center.de