

## STEUERHINTERZIEHUNG

**„Wegfall“ der Strafbarkeit durch nachträgliche Beauftragung eines Steuerberaters**

von RA Rico Deutschendorf, FA StR, Leipzig

| Wer trotz Steuererklärungspflicht seine ESt- oder USt-Erklärung für 2016 nicht bis zum Ablauf des 31.5.17 („Jedermann-Abgabefrist“) beim FA eingereicht hat, beging grundsätzlich eine versuchte oder vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen. Für steuerlich vertretene Steuerpflichtige verlängerte sich die Abgabefrist allgemein auf den 31.12.17. Der folgende Beitrag zeigt, dass die nachträgliche Beauftragung eines Steuerberaters (also nach dem 31.5.17) zu einer rückwirkenden Verlängerung der Abgabefrist führt und zugleich rückwirkend die Strafbarkeit entfällt. |

**1. Praxisfall**

Mandant M (Freiberufler, steuerlich nicht vertreten) gab keine ESt- und USt-Jahreserklärung für 2016 ab. Aufgrund von Kontrollmitteilungen, aus denen sich erhebliche Einnahmen bzw. Umsätze des M in 2016 ergaben, wurde gegen M am 1.8.17 die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bekannt gegeben. Die BuStra wirft M vollendete Hinterziehung der USt 2016 und versuchte Hinterziehung der ESt 2016 vor.

Auf Anraten seines Steuerstrafverteidigers beauftragte M am 30.9.17 einen Steuerberater (StB) mit der Erstellung der Jahressteuererklärungen für 2016. Der StB übermittelt die korrekte ESt- und USt-Jahreserklärung für 2016 am 30.11.17 an das FA. M zahlt die ESt und USt nach. Welche Auswirkung hat die Beauftragung des StB auf die Strafbarkeit des M?

**2. „Jedermann-Abgabefrist“ für Jahressteuererklärungen**

Gemäß § 149 Abs. 2 S. 1 AO – in der Fassung bis einschließlich VZ 2017 – sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben, also bis zum 31.5. des Folgejahres. Durch Unterlassung der Abgabe verletzt der Steuerpflichtige mit Ablauf der Abgabefrist seine Steuererklärungspflichten (Mitwirkungspflicht) und bietet dadurch insbesondere Anlass für eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 und 2 AO; dazu Rüsken in Klein, AO, 2016, § 162 Rn. 23) oder für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 Abs. 1 S. 1 AO).

Die ESt- und die USt-Jahreserklärung für 2016 hätte M spätestens bis zum Ablauf des 31.5.17 abgeben müssen. Durch Nichtabgabe hat M seine Steuererklärungspflichten verletzt.

**3. Allgemeine Fristverlängerung für steuerlich Vertretene**

Gemäß § 109 Abs. 1 S. 1 AO können Steuererklärungsfristen – auf Antrag oder von Amts wegen (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, 138. Lieferung 10/2014, § 109 Rn. 3; Rätke in Klein, AO, 2016, § 109 Rn. 11.) – verlängert werden. Die

Steuerpflichtiger M  
versäumt fristge-  
rechte Abgabe der  
Steuererklärung

Strafverfahren wird  
eingeleitet,  
M beauftragt ex post  
einen Steuerberater

Stichtag bisher:  
31.5. des Folgejahres

Fristverlängerung ist eine Ermessensentscheidung (BFH 21.2.06, IX R 78/99, BStBl II 06, 399) und kann im Einzelfall oder allgemein erfolgen. Eine allgemeine Fristverlängerung erhalten automatisch die Steuerpflichtigen, die insbesondere ihre ESt- und USt-Jahreserklärung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe (StB) erstellen lassen, das sogenannte Beraterprivileg (BFH 28.4.05, IV B 137/03, BFH/NV 05, 1482).

Das ergibt sich aus den jährlichen „Fristenerlassen“ der Finanzverwaltung: Nach den hier einschlägigen Erlassen vom 2.1.17 (BStBl I 17, 46) verlängerte sich die Abgabefrist für die ESt- und USt-Jahreserklärung 2016 allgemein bis zum 31.12.17.

Die Fristenerlasse sind Verwaltungsvorschriften, die die Ausübung des Verwaltungsermessens regeln (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 128. Lieferung 1/2012, § 149 Rn. 13; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, 127. Lieferung 10/2011, § 4 Rn. 93). Die im Interesse einer gleichmäßigen Verwaltungspraxis (Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 AO) bewirkte Selbstbindung der Verwaltung hat zur Folge, dass die Finanzverwaltung im Einzelfall nicht ohne triftigen Grund von der durch die Verwaltungsvorschrift bestimmten tatsächlichen Verwaltungsübung abweichen darf (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, 127. Lieferung 10/2011, § 4 Rn. 93 m.w.N.). Mithin hat die Finanzverwaltung im Wege der Fristenerlasse ihr in § 109 Abs. 1 AO eingeräumtes Ermessen dahingehend ausgeübt, dass allein die bloße Beauftragung des StB zur Anfertigung der Jahressteuererklärungen die allgemeine Fristverlängerung bis 31.12. des Folgejahres eintreten lässt.

Die allgemeine Fristverlängerung tritt jedoch dann nicht ein, wenn der StB nur zum Schein beauftragt wird. Bei Kündigung des Mandatsverhältnisses ohne gleichzeitige Beauftragung eines neuen StB endet die allgemeine Fristverlängerung nicht automatisch. Das FA kann jedoch die Fristverlängerung durch eine Vorabanforderung der Steuererklärung abkürzen (Rätke in Klein, AO, 2016, § 109 Rn. 5 m.w.N.).

Der Berater (StB, RA usw.) selbst ist hinsichtlich seiner eigenen Jahressteuererklärungen kein steuerlich vertretener Steuerpflichtiger. Daher gilt für ihn die allgemeine Fristverlängerung auf den 31.12. des Folgejahres nicht (Rätke in Klein, a.a.O., § 109 Rn. 5). Selbstverständlich kann er aber einen individuellen Antrag auf Fristverlängerung stellen oder auch einen (anderen) StB beauftragen.

M war mit Ablauf des 31.5.17 steuerlich nicht vertreten. Somit galt für ihn zu diesem Zeitpunkt die allgemeine Fristverlängerung bis 31.12.17 nicht. Es blieb bei der Abgabefrist 31.5.17.

#### 4. Rückwirkende allgemeine Fristverlängerung

Fraglich ist, ob M steuerrechtlich rückwirkend dadurch in den Genuss der allgemeinen Fristverlängerung kam, dass er am 30.9.17 einen StB mit der Erstellung der Jahressteuererklärungen 2016 beauftragte.

**Beraterprivileg,  
Fristverlängerung  
bis Ende des  
Folgejahres**

**Im Einzelfall:  
Vorabanforderung  
oder Verlängerung  
der Abgabefrist**

**Selbstbindung  
der Verwaltung**

**Allgemeine  
Fristverlängerung  
tritt nicht ein, wenn  
StB nur zum Schein  
beauftragt wird**

**Der Berater und  
seine eigene  
Erklärung**

Gemäß § 109 Abs. 1 S. 2 AO können Steuererklärungsfristen, die bereits abgelaufen sind, rückwirkend verlängert werden. Dadurch werden die durch den Fristablauf eingetretenen Wirkungen wieder beseitigt. Der Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung muss nicht vor Fristablauf, sondern kann auch noch danach gestellt werden. Die Vorschrift setzt nicht einmal voraus, dass überhaupt ein (ausdrücklicher) Antrag auf Fristverlängerung gestellt wurde (BFH 22.1.13, IX R 1/12, BStBl II 13, 663; Rätke in Klein, a.a.O., § 109 Rn. 11 m.w.N.); die Fristverlängerung kann auch von Amts wegen erfolgen.

**MERKE |** Gleiches muss meines Erachtens auch für die Beauftragung eines StB nach Ablauf der „Jedermann-Abgabefrist“ gelten. In den Fristenerlassen wird nicht danach differenziert, ob der StB bereits vor oder erst nach Ablauf der „Jedermann-Abgabefrist“ beauftragt wurde. Allein die bloße Beauftragung lässt die allgemeine Fristverlängerung bis 31.12. des Folgejahres eintreten. Dafür spricht auch der Wortlaut der jeweiligen Erlasse: Die Bezugnahme in den Erlassen auf „§ 109 AO“ umfasst auch § 109 Abs. 1 S. 2 AO, mithin auch die rückwirkende Fristverlängerung.

Somit trat durch nachträgliche Beauftragung des StB am 30.9.17 für M rückwirkend die allgemeine Fristverlängerung für die Abgabe der Jahressteuererklärungen 2016 bis zum 31.12.17 ein. Dafür, dass der StB nur zum Schein beauftragt wurde, bestehen keine Anhaltspunkte. Im Gegenteil: Die Jahressteuererklärungen 2016 wurden am 30.11.17 auch tatsächlich eingereicht.

## 5. Änderungen ab VZ 2018

Durch Art. 1 Nr. 23 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BGBl I 16, 1679, 1687) wurde § 149 AO neu gefasst und ergänzt. Die „Jedermann-Abgabefrist“ für Jahressteuererklärungen in § 149 Abs. 2 S. 1 AO n.F. wurde von fünf auf sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres verlängert. Jahressteuererklärungen sind daher zukünftig bis zum Ablauf des 31.7. des Folgejahres abzugeben.

Die Abgabefristen für steuerlich Vertretene sind nun gesetzlich geregelt: Gemäß § 149 Abs. 3 AO n.F. sind die Steuererklärungen „spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar ... des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben“. Jahressteuererklärungen von steuerlich Vertretenen sind somit erst mit Ablauf des 28./29.2. des übernächsten Jahres fällig. Auch die „Vorabanforderung“ wurde in § 149 Abs. 4 AO n.F. verankert.

Diese Neuregelungen gelten erstmalig ab dem Besteuerungs- bzw. VZ 2018 (Art. 97 § 10a Abs. 4 EGAO n.F.).

## 6. Strafrechtliche Folgen

M hat sich zunächst wegen versuchter Hinterziehung der ESt 2016 und vollendeter Hinterziehung der USt 2016 strafbar gemacht. Allerdings entfiel die Strafbarkeit rückwirkend wieder.

Steuererklärungsfristen können rückwirkend verlängert werden

Ab 1.1.18 gilt: Abgabefrist auf 31.7. des Folgejahres verlängert

Für steuerlich Vertretene ist Stichtag nun der 28./29.2.

### 6.1 Grundsatz: Strafbarkeit mit Ablauf der Abgabefrist

Mit Ablauf des 31.5.17 beging M sowohl eine versuchte Hinterziehung der ESt 2016 als auch eine versuchte Hinterziehung der USt 2016.

Der strafbare Versuch einer Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO, § 369 Abs. 2 AO, § 22 StGB, § 23 Abs. 1 StGB) beginnt nach der Rechtsprechung mit Ablauf der gesetzlichen oder – allgemein oder individuell – verlängerten Frist für die Abgabe der Steuererklärung (BGH 12.6.13, 1 StR 6/13, PStR 13, 248; Guntermann, PStR 14, 212; a.A. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 Rn. 544; Wiese in Wannemacher, Handbuch Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2013, Rn. 509; Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 524 f.).

Die Steuerhinterziehung ist vollendet, wenn der Taterfolg (Steuerverkürzung, § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 AO) eingetreten ist. Der Zeitpunkt der Tatvollendung ist davon abhängig, ob sich die Steuerstraftat auf eine Veranlagungssteuer oder eine Anmeldesteuer bezieht (Joecks in Joecks/Jäger/Randt, a.a.O., § 370 Rn. 56; diese Differenzierung berücksichtigt Guntermann in PStR 14, 212 nicht). Bei Anmeldesteuern (hier USt) und pflichtwidrigem Unterlassen tritt die Steuerverkürzung in Fällen einer Zahllast aufgrund der Festsetzungswirkung einer Steueranmeldung (§ 168 S. 1 AO i.V. mit § 18 Abs. 3 S. 1 UStG) schon mit Ablauf der Erklärungsfrist ein (BGH 31.5.11, 1 StR 189/11, PStR 11, 243; Jäger in Klein, a.a.O., § 370 Rn. 105; Talaska, PStR 16, 42, 46) – Versuch und Vollendung fallen hier also zusammen.

Mit Ablauf des 31.5.17 beging M also zugleich eine vollendete Hinterziehung der USt 2016 (Versuch und Vollendung fallen zusammen).

Bei Veranlagungssteuern (hier ESt) und pflichtwidrigem Unterlassen tritt die Steuerverkürzung dann ein, wenn der Unterlassungstäter spätestens veranlagt worden wäre, hätte er eine Steuererklärung abgegeben. Das ist der Fall, wenn das FA die entsprechenden Veranlagungsarbeiten „im Wesentlichen“ (bzw. „im Großen und Ganzen“) abgeschlossen hat (BGH 2.11.10, 1 StR 544/09, PStR 11, 31; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, a.a.O., § 370 Rn. 57 ff. m.w.N.; Talaska, PStR 16, 42, 44). Üblicherweise wird darunter verstanden, dass 95 % der Veranlagungen abgeschlossen sind (offen gelassen von Jäger in Klein, a.a.O., § 370 Rn. 92; vom LG festgestellte 95 %-Grenze, gebilligt durch BGH 26.10.16, 1 StR 172/16, wistra 17, 196). Der genaue Zeitpunkt ist je nach Bundesland und sogar bei den Finanzämtern innerhalb desselben Bundeslandes verschieden. Faustformeln geben eine erste Orientierung: Mai/Juni des übernächsten Kalenderjahres (Weigell in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2013, Rn. 186); 18 bis 24 Monate nach Beendigung des VZ (Aue, PStR 10, 207); bis zu 1 3/4 Jahren nach Abschluss des VZ (Talaska, PStR 16, 42/44); Sommer/Herbst des übernächsten Kalenderjahres (Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, 2015, Rn. 121). Klarheit bringen jedoch nur eine Anfrage bei der zuständigen OFD (bzw. Landesamt) oder die Ermittlungsakten.

Die Veranlagungsarbeiten zur ESt 2016 waren bei Bekanntgabe des Strafverfahrens noch nicht abgeschlossen. Das wäre nach den genannten Faustformeln erst etwa Mitte 2018 der Fall. Eine vollendete Hinterziehung der ESt 2016 kommt also nicht in Betracht.

**Anmeldesteuern:  
Versuch und  
Vollendung fallen  
hier zusammen**

**ESt-Veranlagung:  
Wann genau sind  
Veranlagungsarbeiten  
abgeschlossen?**

## 6.2 Rückwirkender Wegfall der Strafbarkeit

Die nachträgliche Beauftragung eines StB führt steuerrechtlich zu einer rückwirkenden Verlängerung der Steuererklärungsfrist. Fraglich ist, ob zugleich auch nachträglich die mit Ablauf des 31.5.17 eingetretene Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung entfällt.

Einige Stimmen in der Literatur gehen davon aus, dass der Steuerpflichtige durch spätere Beauftragung eines StB generell die Möglichkeit habe, eine allgemeine Fristverlängerung zu erreichen und die Jahressteuererklärungen fristgemäß einzureichen (Schmitz in Kohlmann-FS, 2009, 517, 528). Einschränkend wird z.T. ein am 31.5. des Folgejahres vorliegender konkreter Wille zur Beauftragung eines StB verlangt (Buse, wistra 97, 173; Schmitz/Wulf in MüKo-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 440 und Rn. 437 m.w.N.). In diesen Fällen komme vor Ablauf der allgemeinen Fristverlängerung (31.12. des Folgejahres) noch nicht einmal eine Versuchsstrafbarkeit in Betracht.

Der BGH (12.6.13, 1 StR 6/13, PStR 13, 248) hat dem eine Absage erteilt: Im dortigen Fall war der Steuerpflichtige am 31.5. des Folgejahres zwar steuerlich vertreten, allerdings kündigte er am 27.6. das Mandat mit sofortiger Wirkung. Einen neuen StB bestellte der Steuerpflichtige nicht. Die bloße Möglichkeit, die ausstehenden Steuererklärungen durch einen neuen StB erstellen zu lassen, sei unerheblich, so der BGH. Der Steuerpflichtige könne sich nur dann auf die allgemeine Fristverlängerung berufen, wenn er tatsächlich einem StB einen Auftrag zur Anfertigung der Steuererklärung erteilt habe. Allein der Wille, noch (einmal) einen StB zu beauftragen, führe nicht zu einem Hinausschieben des Versuchsbeginns. Denn solange ein StB nicht beauftragt wurde, fehle es an einer Rechtfertigung für die Fristverlängerung. Die gesetzliche Steuererklärungsfrist ist so lange für den Versuchsbeginn maßgeblich, bis sie gemäß § 109 Abs. 1 AO allgemein oder im Einzelfall verlängert wird (Jäger in Klein, a.a.O., § 370 Rn. 195). Es genügt auch nicht, wenn der StB nur in den Vorjahren beauftragt war. Vielmehr ist es erforderlich, dass der StB „gerade mit dieser Steuererklärung“ beauftragt war (BGH 8.12.16, 1 StR 389/16, NStZ-RR 17, 82; dazu Höpfner, PStR 17, 103).

Demnach räumt der BGH dem aufgrund der Mandatskündigung steuerlich nicht (mehr) vertretenen Steuerpflichtigen ein, durch Beauftragung eines neuen StB binnen angemessener Frist wiederum die allgemeine Fristverlängerung auf den 31.12. des Folgejahres auch mit strafrechtlicher Wirkung herbeizuführen. Gleiches muss dann aber meines Erachtens auch für den bei Ablauf der „Jedermann-Abgabefrist“ steuerlich noch nicht vertretenen Steuerpflichtigen gelten (so im Ergebnis auch Guntermann, PStR 14, 212).

M hat am 30.9.17 einen StB mit der Erstellung seiner ESt- und USt-Erklärungen 2016 beauftragt, und die Erklärungen wurden am 30.11.17 auch an das FA übermittelt. Damit hat sich für M die ursprünglich am 31.5.17 abgelaufene Steuererklärungsfrist mit steuer- und auch strafrechtlicher Wirkung auf den 31.12.17 verlängert. Folglich kommen weder eine versuchte Einkommensteuerhinterziehung 2016 noch eine vollendete Umsatzsteuerhinterziehung 2016 in Betracht. Das Ermittlungsverfahren ist gemäß § 170 Abs. 2 StPO einzustellen.

Inwieweit entfällt mit der rückwirkenden Verlängerung ...

... der Steuererklärungsfrist zugleich auch die Strafbarkeit?

Neubeauftragung muss binnen verlängerter Abgabefrist erfolgen

### 6.3 Begründung

Guntermann (PStR 14, 212/215) begründet dieses Ergebnis mit der dem § 8 StGB und § 2 Abs. 1 StGB zugrunde liegenden „strengen Tätigkeitstheorie“. Im Fall der Steuerhinterziehung durch Unterlassen komme es damit für die Versuchsstrafbarkeit auf das Verstreichen der letzten Frist an. Die Pflichtwidrigkeit als Tatbestandsmerkmal des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO müsse in diesem Zeitpunkt vorliegen. Damit führe die rückwirkende Fristverlängerung dazu, dass das Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit nicht gegeben sei, da es an einer den Steuerpflichtigen als Sondereigenschaft treffenden Steuererklärungsspflicht in diesem Zeitpunkt mangle (Guntermann, PStR 14, 212, 215).

Das folgt meines Erachtens auch aus dem Blankettcharakter von § 370 AO. Steuerstrafrecht ist „Blankettstrafrecht“, das heißt, bei der Anwendung der Steuerstrafgesetze ist stets ein Rückgriff auf die materiellen Steuergesetze erforderlich, aus denen sich ergibt, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht (Jäger in Klein, a.a.O., § 370 Rn. 5 m.w.N.). Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung „steht und fällt“ also mit der richtigen Anwendung des formellen und materiellen Steuerrechts. Was „pflichtwidrig“ i.S. von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist, ergibt sich aus steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften. Ein Verhalten kann aber nicht pflichtwidrig sein, wenn die Frist für die Einreichung der Steuererklärung noch nicht abgelaufen ist. Zudem lässt sich aus dem Rechtsgedanken von § 396 AO ableiten, dass die strafrechtliche Bewertung „warten“ muss, solange noch steuerliche Tatbestände verwirklicht werden können, die sich auf das „Ob“ der Strafbarkeit auswirken. Das muss jedenfalls in den Fällen gelten, in denen der Steuerpflichtige die Tatbestandsverwirklichung selbst noch einseitig beeinflussen kann.

Im Beispiel kann M mit steuer- und strafrechtlicher Wirkung durch nachträgliche Beauftragung eines StB bis zum Ablauf der allgemeinen Fristverlängerung (31.12.17) über den Ablauf der Erklärungsfrist und damit zugleich über die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „pflichtwidrig“ disponieren.

## 7. Auswirkungen auf die Verteidigungspraxis

Gelegentlich wird von Strafverfolgern und Verteidigern übersehen, dass der Steuerpflichtige steuerlich vertreten ist und sich die Abgabefrist daher bis zum 31.12. des Folgejahres (ab VZ 2018: 28./29.2. des übernächsten Jahres) verlängert hat. Ist diese Frist noch nicht abgelaufen, sollte der Verteidiger seinen Mandanten auffordern, unverzüglich einen StB mit der Erstellung der Jahreserklärungen zu beauftragen. Dadurch lässt sich steuerrechtlich rückwirkend eine allgemeine Fristverlängerung erreichen. Damit entfällt zugleich rückwirkend strafrechtlich die „Pflichtwidrigkeit“ i.S. von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

**MERKE |** Unterlässt der Strafverteidiger den Hinweis an seinen Mandanten, einen StB zu beauftragen, so schneidet er ihm ein wesentliches Mittel ab, eine – zumindest teilweise – Einstellung des Ermittlungsverfahrens gemäß § 170 Abs. 2 StPO zu erreichen. Aufgrund dieser Pflichtverletzung haftet der Steuerstrafverteidiger für etwaige Schäden. Eine höchstrichterliche Entscheidung zum rückwirkenden Wegfall der Strafbarkeit liegt jedoch noch nicht vor.

Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit nicht gegeben

Blankettstrafrecht: Straftatbestand der Steuerhinterziehung wird erst ...

... durch die Normen des Steuerrechts ausgefüllt