



Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe

www.dstv.de

Hinweise für Kanzleimitarbeiter

Wenn die Steuerfahndung vor der Tür steht!

Autoren

StB/WP Maik Jochens, Kiel

StB/RA Klaus-Peter Meyer, Lüneburg

Beide Autoren sind Mitglied im Steuerrechtsausschuss des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. in Berlin.

Impressum:

Deutscher Steuerberaterverband e.V.

Littenstraße 10

10179 Berlin

Telefon: 030 / 278 76-2

Telefax: 030 / 278 76-799

E-Mail: dstv.berlin@dstv.de

Internet: www.dstv.de

Über den Deutschen Steuerberaterverband e.V.

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Bildnachweis: Thomas Jansa - Fotolia.com

Vorbemerkung

Steht die Steuerfahndung vor der Tür, sorgt dieses häufig für Verunsicherung bei den Mitarbeitern. Möglicherweise fühlen sie sich überfordert und wissen nicht, wie sie in dieser – für gewöhnlich nur selten eintretenden – Situation handeln sollen. Die mögliche Folge können Fehler sein, die im Nachhinein kaum oder nur mit großem Aufwand wieder behoben werden können. Diese Arbeitshilfe dient mithilfe von Merkblättern als Unterstützung für Mitarbeiter im Falle von Ermittlungen beim Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit von Mandanten.

Das Merkblatt "Ablauf der Außenprüfung beim Verdacht einer Steuerstraftat/-ordnungswidrigkeit" thematisiert den koordinierten Ländererlass des BMF vom 24.10.2013 (IV A 4-S 0403/13/10001, BStBl 2013 I, S. 1264) zu den wesentlichen Rechten und Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung und gibt zudem wichtige Hinweise für die Praxis.

Schnelle Hilfe in Form von grundsätzlichen Informationen zum korrekten Verhalten beim Erscheinen der Steuerfahndung bieten die Merkblätter Steuerfahndung I und II. Sie geben Tipps, wie die Mitarbeiter in dieser Stresssituation angemessen reagieren können. Diese Ratgeber können für einen schnellen und unkomplizierten Zugriff an zentraler Stelle (bspw. im Sekretariat) hinterlegt werden.

Inhalt

1. Ablauf einer Außenprüfung beim Verdacht einer Steuerstraftat/-ordnungswidrigkeit
Seite 4
2. Merkblatt für Mitarbeiter bei einer Steuerfahndung I – Verhalten/Ablauf
Seite 8
3. Merkblatt für Mitarbeiter bei einer Steuerfahndung II – beschlagnahmbare Unterlagen
Seite 9

1. Ablauf einer Außenprüfung beim Verdacht einer Steuerstraftat/-ordnungswidrigkeit

Das BMF hat mit Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 24.10.2013 (IV A 4-S 0403/13/10001, BStBl 2013 I, S. 1264) die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung erläutert, die zukünftig als Hinweise für den Steuerpflichtigen der Prüfungsanordnung (§ 196 AO) beizufügen sind. Zum Ablauf der Außenprüfung beim Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit ist dort als letzter Punkt ausgeführt:

„Ergibt sich während der Außenprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit gegen Sie, so dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen bei Ihnen erst fortgesetzt werden, wenn Ihnen die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens mitgeteilt worden ist (vgl. § 397 AO). Soweit die Prüfungsfeststellungen auch für Zwecke eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens verwendet werden können, darf Ihre Mitwirkung bei der Aufklärung der Sachverhalte nicht erzwungen werden (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Wirken Sie bei der Aufklärung der Sachverhalte nicht mit (vgl. §§ 90, 93 Abs. 1, 200 Abs. 1 AO), können daraus allerdings im Besteuerungsverfahren für Sie nachteilige Folgerungen gezogen werden; ggf. sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn eine zutreffende Ermittlung des Sachverhalts deswegen nicht möglich ist (§ 162 AO).“

Problem:

In den vorgenannten Hinweisen, die zukünftig der Prüfungsanordnung beigelegt sein sollen, weist das BMF den Steuerpflichtigen zunächst auf seine Rechtstellung im Steuerstrafverfahren – insbesondere sein Recht zu schweigen – hin, verknüpft dies aber so unmittelbar und direkt mit der dann möglichen Schätzung im Besteuerungsverfahren als „nachteilige Folgerungen“, das sich diese Möglichkeit der Schätzung für den Steuerpflichtigen als eine Art Sanktion für sein – rechtlich zulässiges – Schweigen im Steuerstrafverfahren darstellen muss.

Stellungnahme:

- Gemäß § 393 Abs. 1 Satz 1 AO richten sich die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Steuerstrafverfahren nach dem für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Während der Steuerpflichtige im Steuerstrafverfahren das Recht zu schweigen hat, ohne dass er gezwungen werden darf, aktiv an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken (vgl. BVerfG v. 27.04.2010, 2 BvL 13/07, HFR 2010, S. 1222), wird im Besteuerungsverfahren formal an den Mitwirkungspflichten festgehalten. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige auch nach Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens im Besteuerungsverfahren nach wie vor alle für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen hat (vgl. § 90 Abs. 1 AO), ohne dass Zwangsmittel eingesetzt werden können, wenn dies zu einer Selbstbelastung des Steuerpflichtigen führen würde (vgl. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO).
- In dieser Konfliktsituation des Nebeneinanders von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren kann die Finanzverwaltung auf die Möglichkeit der Schätzung nach § 162 AO zurückgreifen. Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind gemäß § 162 Abs. 1 Satz 2 AO alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Eine Schätzung ist dem Grunde nach insbesondere auch dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige seine im Besteuerungsverfahren – trotz Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens – formal noch bestehenden steuerlichen Mitwirkungspflichten verletzt und z. B. die von ihm erzielten Einnahmen nicht im Einzelnen beziffert und belegt hat, beispielsweise durch Angabe ausreichender Erklärungen oder durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen (vgl. § 162 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 AO). Dabei entlässt § 162 AO die Finanzbehörde keineswegs aus ihrer Pflicht, alle Erkenntnismittel, deren Beschaffung und Verwertung ihr möglich und zumutbar sind, auch auszuschöpfen. Erst wenn ernsthafte Versuche der Finanzbehörde, die Besteuerungsgrundlage zu ermitteln, gescheitert sind, eröffnet sich Raum für eine Schätzung (vgl. Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, § 162, Rz. 2).

- Vor diesem Hintergrund ist festzuhalten, dass § 162 AO Strafschätzungen zulasten des Steuerpflichtigen als Sanktion auf die Verletzung von Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren nicht erlaubt, und zwar insbesondere dann nicht, wenn der Steuerpflichtige wegen der Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens von seinem Recht zu schweigen Gebrauch macht und an der Sachverhaltsaufklärung nicht mitwirkt. Dieser Umstand darf für sich genommen keinen Einfluss auf das Schätzungsergebnis haben. Stattdessen muss das gewonnene Schätzungsergebnis schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein und feststehende Tatsachen berücksichtigen. Auch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bereits in der Vergangenheit Schätzungen der Finanzbehörde akzeptiert hat, darf keinen Einfluss auf das Schätzungsergebnis haben. Vor diesem Hintergrund ist es zu kritisieren, wenn das BMF in den Hinweisen für den Steuerpflichtigen dessen Recht zu schweigen im Steuerstrafverfahren so unmittelbar und direkt mit der Schätzung im Besteuerungsverfahren verknüpft und sich der Steuerpflichtige gezwungen sieht, an der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken, obwohl er nach Einleitung des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens dazu eigentlich nicht gezwungen werden darf, soweit dies zu einer Selbstbelastung führen könnte.

Deshalb gilt es, die oben genannte problematische Situation in der Betriebsprüfung zu vermeiden bzw. das Risiko zu minimieren, damit der Verdacht einer Steuerstraftat/-ordnungswidrigkeit bei der Finanzverwaltung gar nicht erst entsteht!

Dazu ergehen folgende Praktikerhinweise:

- Bewusste Wahl des Prüfungsortes: Findet die Prüfung beim Mandanten statt, besteht eine erhöhte Gefahr, dass der Mandant in Unkenntnis der Rechtsfolgen arglos auf Prüferfragen antwortet und „Missverständnisse“ auslöst.
- Rückfragen des/r Prüfers/-in: nicht spontan beantworten, sondern sich die Fragen schriftlich und gesammelt geben lassen. Die Beantwortung sollte vorrangig der Steuerberater selber übernehmen, denn er kennt die daraus resultierenden steuerlichen Folgen und möglichen Gefahren für seinen Mandanten.
- Ausführliche schriftliche Dokumentation insbesondere schwieriger Sachverhalte mit möglicherweise umstrittenen Steuerfolgen bereits im Veranlagungsverfahren: Diese sollten nach aktueller Rechtsprechung möglichst schon bei der Einreichung der Abschlüsse / Steuererklärungen den Unterlagen für das Finanzamt beigelegt werden (z.B. Auslegung umsatzsteuerlicher Sachverhalte, Rückstellungsermittlung). Dieses gilt auch in Zeiten der elektronischen Übersendung an die Finanzverwaltung.

2. Merkblatt für Mitarbeiter bei einer Steuerfahndung I - Verhalten/Ablauf

Ablauf	Verhaltensregeln
Erscheinen der Beamten	<ul style="list-style-type: none"> • bewahren Sie Ruhe und verständigen Sie umgehend einen der Steuerberater • machen Sie keine spontanen Äußerungen zum Mandatsverhältnis (Schweigen!) • bedenken Sie die ganze Zeit, dass sie zur Verschwiegenheit verpflichtet sind (ohne Entbindung durch Mandant) • prüfen Sie die Identitäten der Beamten (Wer ist Leiter?) und kopieren Sie die (Dienst-) Ausweise • notieren Sie die Uhrzeit des Erscheinens der Fahndungsbeamten • verständigen Sie den betroffenen Mandanten
Durchsuchungsbeschluss	<ul style="list-style-type: none"> • kopieren Sie den gerichtlichen Durchsuchungsbeschluss und prüfen Sie: <ul style="list-style-type: none"> ➢ Rechtsgrundlage (§ 103 StPO)? ➢ Begründung durch Tatsachen? ➢ Steuerart, Steuerzeitraum? ➢ Beweismittel konkretisiert? ➢ nicht älter als 6 Monate? <div data-bbox="922 779 1541 891" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-left: 150px;"> <p>Rechtsgrundlage nach § 103 StPO: Durchsuchungsmaßnahme im Steuerbüro wegen Verdachts der Steuerhinterziehung durch den Mandanten</p> </div> <p style="margin-left: 150px;">⇒ Mängel zu Protokoll nehmen lassen</p>
„Gefahr im Verzug“	<ul style="list-style-type: none"> • bei Nichtvorlage Durchsuchungsbeschluss muss „Gefahr im Verzug“ gegeben sein <ul style="list-style-type: none"> ➢ lassen Sie sich begründete Umstände für „Gefahr im Verzug“ von einem Beamten (Leiter) darlegen ➢ und protokollieren Sie diese wörtlich
Durchsuchung von Akten	<ul style="list-style-type: none"> • bitten Sie die Beamten in den Besprechungsraum • suchen Sie die gewünschten Unterlagen heraus, sofern die Beamten zustimmen
Beschlagnahmebeschluss	<ul style="list-style-type: none"> • kopieren Sie den gerichtlichen Beschlagnahmebeschluss und prüfen Sie: <ul style="list-style-type: none"> ➢ sind Umfang und Objekt der Beschlagnahme bezeichnet?
Beschlagnahme beantragen	<ul style="list-style-type: none"> • lassen Sie beschlagnahmefähige Unterlagen immer beschlagnehmen (keine freiwillige Herausgabe!) • widersprechen Sie einer unzulässigen Beschlagnahme und lassen Sie dies protokollieren • dokumentieren Sie alle beschlagnahmten Unterlagen (z. B. Ausdruck Verzeichnisstruktur, Ordner) genau
Unterlagen zur Mitnahme vorbereiten	<ul style="list-style-type: none"> • trennen Sie Unterlagen/Daten von denen, die nicht beschlagnahmt werden dürfen: <ul style="list-style-type: none"> ➢ kopieren Sie Unterlagen/Datenträger (behalten Sie Originale), sofern möglich ➢ nummerieren Sie die beschlagnahmten Unterlagen (Vergabe Seitenzahl!) • beantragen Sie Versiegelung/Vergeben Sie Passwörter für nicht beschlagnahmefähige Akten/Daten
Protokolle aushändigen lassen	<ul style="list-style-type: none"> • lassen Sie sich das Durchsuchungs- u. Beschlagnahmeprotokoll aushändigen • halten Sie für interne Zwecke sämtliche wichtige Einzelheiten in einem Aktenvermerk fest (Uhrzeit, Ablauf, usw.) • übermitteln Sie das Durchsuchungs- u. Beschlagnahmeprotokoll an Ihren Mandanten

3. Merkblatt für Mitarbeiter bei einer Steuerfahndung II - beschlagnahmbare Unterlagen/Daten

Unterlagen und elektronische Daten, die ...	
... beschlagnahmt werden dürfen	<ul style="list-style-type: none"> • sämtliche vom Mandanten überlassenen Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen (z. B. Verträge, Inventarlisten, Belege usw.) und sonstigen Geschäftsunterlagen <ul style="list-style-type: none"> ✓ sofern damit nur Buchhaltung erstellt wird ODER ✓ sofern nicht mehr in Bearbeitung für die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen • vom Mandanten gebilligte (endgültige) Bilanzen und Steuererklärungen mit Anlagen • sämtliche Unterlagen und elektronische Daten, die dem Steuerberater nicht in seiner Eigenschaft „als Steuerberater“ anvertraut wurden <ul style="list-style-type: none"> ✓ Überlassung diene nicht der steuerberatenden Tätigkeit (= kein Zeugnisverweigerungsrecht) ✓ z. B. wenn allgemeine Geschäftsunterlagen nur zur Aufbewahrung überlassen wurden <p><u>Hinweis:</u> Frage der Beschlagnahmefähigkeit von Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen wird von Gerichten unterschiedlich beurteilt</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ nach jüngerer Rechtsprechung gilt Beschlagnahmeverbot nur solange, wie die Unterlagen für einen noch nicht abgeschlossenen steuerberatenden Auftrag verwendet werden (vgl. LG Hamburg, Beschl. v. 4.7.2005 – 608 Qs 3/05 und LG Dresden, Beschl. v. 22.1.2007 – 5 Qs 34/06) ✓ Steuerfahndung nimmt grds. Beschlagnahme vor (vgl. Nr. 58 Abs. 1 letzter Satz AStBV (St) 2014) ✓ <u>Empfehlung:</u> Beschlagnahme widersprechen und dies protokollieren lassen (vgl. Vorderseite Merkblatt)
... <u>nicht</u> beschlagnahmt werden dürfen	<ul style="list-style-type: none"> • sämtliche vom Mandanten überlassenen Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen (z. B. Verträge, Inventarlisten, Belege usw.) und sonstigen Geschäftsunterlagen <ul style="list-style-type: none"> ✓ sofern damit auch Jahresabschlüsse und Steuererklärungen erstellt werden UND ✓ solange Unterlagen dafür noch in Bearbeitung sind • vom Mandanten noch nicht gebilligte eigene Arbeitsergebnisse des Steuerberaters, wie z. B. Entwürfe von Bilanzen und Steuererklärungen • schriftliche Mitteilungen zwischen Mandant und Steuerberater <ul style="list-style-type: none"> ✓ Korrespondenz, die Vorbereitung/Durchführung von Jahresabschlüssen, Steuererklärungen oder steuerrechtlicher Beratung gedient hat ✓ Briefe (in Original und Kopie), Faxe, E-Mails • Aufzeichnungen des Steuerberaters über Mitteilungen/Umstände des Mandanten <ul style="list-style-type: none"> ✓ z. B. Aktenvermerke über Inhalte von Telefonaten und Besprechungen, Steuerberechnungen usw. ✓ sofern eigene Anmerkungen des Steuerberaters auf beschlagnahmefähigen Unterlagen, dürfen diese ebenfalls nicht beschlagnahmt werden • Ton-, Bild- und Datenträger sowie andere Gegenstände, sofern sie der steuerberatenden Tätigkeit dienen <ul style="list-style-type: none"> ✓ z. B. Sachverständigengutachten zu Fragen, die vom Mandanten in Auftrag gegeben wurden oder vom Mandanten übergebene Unterlagen zur Vorbereitung einer Selbstanzeige (z. B. Bankbelege)