

Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO

Das Erscheinen des Betriebsprüfers

von Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Jörg Burkhard,
Schlangenbad, Frankfurt/Main

Die Selbstanzeige¹ nach § 371 AO ist ein besonderes Institut², das es dem unehrlichen Steuerpflichtigen im Fall einer vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung ermöglicht, Straffreiheit zu erlangen³. Es wird damit dem unehrlichen Steuerpflichtigen eine goldene Brücke gebaut, über die er auf die loyale, gesetzestreue Seite zurückgelangen kann⁴. Voraussetzung ist erstens die rechtzeitige Berichtigung der unrichtigen oder unvollständigen Angaben⁵. Die zweite Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige die sich aus der Berichtigungserklärung⁶ ergebenden Steuern nachzahlt. Fehlt eine der beiden Voraussetzungen, tritt keine Straffreiheit ein⁷.

Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist allerdings u.a. ausgeschlossen, wenn ein Amtsträger zur Prüfung erschienen ist, § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Die -sehr praxisrelevante- Frage lautet: Wann tritt diese Sperrwirkung ein, gegen wen, wie weit und wie lange wirkt sie ?

I. Das Merkmal des Erscheinens

Fall 1: Eine Außenprüfung wird für den 10.11.07 angeordnet. Einige Tage nach Erhalt der Prüfungsanordnung ruft der Steuerpflichtige A den Betriebsprüfer B an und bittet um Terminsverlegung wegen dringender betrieblicher Gründe. Hierbei fragt der Betriebsprüfer nach Details jener Gründe, wobei der Steuerpflichtige A wahrheitsgemäß dem Betriebsprüfer B sagt, die für die Prüfung erforderlichen Unterlagen seien noch nicht in einem für den Betriebsprüfer zumutbaren Zustand und er benötige noch etwas Zeit, die Unterlagen für die Prüfung zu sortieren.

Ist der Betriebsprüfer i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

¹ Der Begriff ist nicht genau genug, denn die eigene Anzeige verhilft nicht zur Straffreiheit. Vielmehr muß neben der Berichtigung auch die Nachzahlung der sich hieraus ergebenden Mehrsteuern erfolgen. Daher ist der Begriff "strafbefreiende Wiedergutmachung" exakter, vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, 6. Auflage, Stand: 24. Ergänzungslieferung September 1996, § 371 RN 2.

² Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, Bonn 1987, RN 245: Ob es sich hierbei um einen Strafaufhebungsgrund oder um einen Strafausschließungsgrund handelt, kann dahinstehen: Angesichts der gleichen verfahrensrechtlichen Behandlung ist diese Frage nicht praxisrelevant.

³ Wannemacher, RN 245.

⁴ BGHSt 3, 375, Gast de Haan in Klein, AO-Kommentar, 5. Auflage, München 1995, § 371 Anm. 1; Wannemacher, RN 245; Kohlmann, § 371 RN 19: "Anreizfunktion".

⁵ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 3.

⁶ Zum Verhältnis des § 371 zum § 153 AO: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Kommentar, 4. Auflage, München 1996, § 371 RN 237.

⁷ Kohlmann, § 371 RN 2.

Wird beantragt, den Prüfungsbeginn zu verschieben, können als wichtige Gründe z.B. eine Erkrankung des Steuerpflichtigen, seines steuerlichen Beraters oder eines für Auskünfte maßgeblichen Betriebsangehörigen, beträchtliche Betriebsstörungen durch Umbau oder höhere Gewalt anerkannt werden, § 5 Abs. 5 Satz 1 BPO. Dem Antrag des Steuerpflichtigen kann auch unter einer Auflage, z.B. der Erledigung von Vorbereitungsarbeiten für die Prüfung stattgegeben werden, § 5 Abs. 5 Satz 2 BPO.

Vom Erscheinen des Betriebsprüfers ist die bloße Ankündigung einer Prüfung zu unterscheiden. Mit Absendung der Prüfungsanordnung oder mit Erhalt der Prüfungsanordnung, § 193 AO, ist die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO noch nicht entstanden⁸. Das Ankündigen des Erscheinens ist noch kein Erscheinen⁹. Auch in dem Telefonat mit dem Betriebsprüfer liegt noch kein Erscheinen des Betriebsprüfers. Ruft der Betriebsprüfer den Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichen Berater an um einen Prüfungstermin zu vereinbaren, der dann in Prüfungsanordnung¹⁰ festgesetzt werden soll, liegt auch hierin kein Erscheinen des Betriebsprüfers. Dies gilt selbst dann, wenn der Betriebsprüfer bei dem Steuerpflichtigen persönlich erscheint, um mit ihm einen Prüfungstermin zu vereinbaren¹¹. Der Betriebsprüfer ist also noch nicht erschienen. Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist dem Steuerpflichtigen A noch möglich.

Fall 2: Der Betriebsprüfer B nimmt die Prüfungsanordnung für den 10.11.07 mit und gibt sie persönlich bei dem Steuerpflichtigen A ab, da er eine Prüfung bei einem anderen Steuerpflichtigen nur wenige Häuser weiter durchzuführen hat.

Ist der Prüfer gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO greift nur ein, wenn der Amtsträger mit seinem Erscheinen die ernsthafte Absicht verfolgt, eine Prüfung im Sinn des § 371 Abs. 2 AO durchzuführen. Die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige verliert der Steuerpflichtige daher nicht, wenn der Amtsträger lediglich deshalb bei ihm erscheint, um mit ihm private, dienstliche oder sonstige Fragen zu besprechen, dem Steuerpflichtigen den Prüfungstermin mitzuteilen oder mit diesem einen Termin abzustimmen oder wenn der Amtsträger nur deshalb beim Steuerpflichtigen erscheint, um ihm die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige zu nehmen (sog. Scheinhandlung)¹².

Hingegen kann in einer informatorischen Vorbesprechung u.U. bereits der Anfang der "materiellen Forschungstätigkeit" im Sinne einer steuerlichen Prüfung liegen. Entsprechendes gilt für eine Betriebsbesichtigung, das Vertrautmachen mit dem Buchungssystem und der Codierung elektronischer Buchungsmaschinen: Auch hierin können notwendige Bestandteile der Prüfung zu sehen sein¹³. Ob der Betriebsprüfer bei seinem Erscheinen (ausdrücklich oder konkludent) erkennbar zum Ausdruck bringen muß, daß er in Prüfungsabsicht erschienen ist,

⁸ Kohlmann, § 371 RN 133; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 142.

⁹ Kohlmann, § 371 RN 133.

¹⁰ § 5 Abs. 1 BPO; BMF, Schr. Vom 13.02.1989, BStBl. I 1989, 14.

¹¹ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 142.

¹² Kohlmann, § 371 RN 137 m.w.N.

¹³ Coring, DStR 1963, 373, 374; Kohlmann, § 371 RN 137.

ist umstritten¹⁴. Voraussetzung für den Eintritt der Sperrwirkung ist jedoch eine vorausgegangene rechtmäßige Prüfungsanordnung¹⁵. Ist dennoch unklar, ob es sich um eine informatorische Vorbesprechung o.ä. oder um die Ankündigung einer Betriebsprüfung bzw. um die Terminvereinbarung oder dergleichen handelt, dürfte zumindest über den Zweifelssatz zugunsten des Steuerpflichtigen von dem Fehlen der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO auszugehen sein. Läßt der Betriebsprüfer in Ausnahmefällen den Steuerpflichtigen bewußt im Unklaren, ob ein Prüfungsbeginn oder nur eine Terminsabsprache zu einem künftigen Prüfungsbeginn vorliegt, und gibt der Steuerpflichtige in der Annahme, es läge noch keine Sperrwirkung vor, eine Selbstanzeige ab, kann das Verhalten des Prüfers eine Täuschung im Sinn des § 136 a StPO darstellen, die zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot der im Rahmen der Selbstanzeige erlangten Kenntnisse führt.

Da der Prüfer B nur die Prüfungsanordnung beim Steuerpflichtigen A abgeben will, fehlt es an einem Erscheinen in Prüfungsabsicht, so daß die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO hierdurch nicht einsetzt: Der Prüfer ist noch nicht im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen.

Fall 3: In dem Telefonat mit dem Betriebsprüfer B sagt der Steuerpflichtige A, daß es sowieso nicht viele Unterlagen seien, die B zu prüfen habe. Daraufhin ordnet der Betriebsprüfer B an, daß der Steuerpflichtige mit seinen Büchern an Amtsstelle zu erscheinen habe.
Ist der Prüfer erschienen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ?

In der telefonischen Vorladung des Steuerpflichtigen liegt kein Erscheinen des Amtsträgers. Der Steuerpflichtige kann noch eine strafbefreiende Selbstanzeige zwischen der Vorladung und dem Prüfungstermin an Amtsstelle abgeben, da der Betriebsprüfer noch nicht erschienen ist¹⁶.

Findet dann die Prüfung zum vereinbarten Termin an Amtsstelle statt, ist die Anwendbarkeit des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO umstritten. Teilweise wird angenommen, der Betriebsprüfer sei erschienen, wenn der Steuerpflichtige mit oder ohne seinen Berater mit den prüfungsrelevanten Unterlagen zum vereinbarten Termin an Amtsstelle erscheint¹⁷. Die Gegenansicht bezweifelt in derartigen Fällen schlechthin die Anwendbarkeit des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO¹⁸. Geht man davon aus, daß der Steuerpflichtige aufgrund einer Vorladung nach § 200 Abs. 2 Satz 1 AO erscheint und die Unterlagen mitführt, die zu prüfen sind, entspricht dieser Fall dem Erscheinen des Betriebsprüfers nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO allerdings mit der Ausnahme, daß die Prüfung nicht auf dem Betriebsgrundstück beim Steuerpflichtigen beginnt und sich der Betriebsprüfer nicht zum Steuerpflichtigen begibt, sondern dieser zum Betriebsprüfer. Vergegenwärtigt man

¹⁴ Kohlmann § 371 RN 138: Dafür: List, Die Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, 2. Auflage, 1963, S. 40; Kopacek, Steuerstraf- und Bußgeldfreiheit, 2. Auflage, 1970, S. 165; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hübner § 371 RN 78; dagegen: Maaßen, FR 1954, 293, 296; Franzen/Gast/Samson § 371 RN 78.

¹⁵ Vgl. unten, Fall 19.

¹⁶ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 142, Maaßen, FR 1954, 296.

¹⁷ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 145

¹⁸ Kohlmann 123 zu § 371 AO, Mösbauer NStZ 1989, 12; Merkt DStR 1987, 712 f., Lüttger StB 1993, 376.

sich, daß der Gesetzgeber den Ausschlußtatbestand bewußt nicht an den Beginn der Prüfung angeknüpft hat, sondern dem Erscheinen des Amtsträgers wegen der Beweisklarheit den Vorzug einräumte, könnte man der Auffassung sein, gleichgültig wer erscheint -ob Steuerpflichtiger oder Betriebsprüfer-, die Situation und insbesondere die Beweisklarheit wäre jeweils dieselbe. Diesem Ergebnis steht jedoch der klare Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO entgegen, der von einem Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde spricht. Dieser erscheint im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO jedoch nicht in seinen eigenen Amtsräumen, sondern befindet sich schon dort. Die am Wortlaut orientierte Auslegung ergibt daher, daß der Gesetzgeber nur die Fälle meinte, in denen der Amtsträger der Finanzbehörde beim Steuerpflichtigen erscheint, d.h. der Betriebsprüfer tatsächlich zum Steuerpflichtigen kommt. Dem steht nicht entgegen, daß es dem Betriebsprüfer unter prüfungstechnischen Gesichtspunkten überlassen bleibt zu entscheiden, wo er zur Prüfung erscheinen will. Denn die Frage wo der Betriebsprüfer erscheinen will, bezieht sich nur auf die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters. Der Steuerpflichtige A kann hier also auch noch beim Betriebsprüfer eine Selbstanzeige an Amtsstelle abgeben, da der Ausschlußtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO tatbestandsmäßig nicht eingreift¹⁹.

Fall 4: In dem Telefonat mit dem Betriebsprüfer B sagt der Steuerpflichtige A, daß es sinnvoller wäre, bei dem steuerlichen Berater die Prüfung durchzuführen, da dieser zu einzelnen Fragen Auskunft erteilen könnte. Zum vereinbarten Termin erscheint der Betriebsprüfer B bei dem steuerlichen Berater.

Ist der Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Der Betriebsprüfer muß unter prüfungstechnischen Gesichtspunkten selbst entscheiden, wo er zur Prüfung erscheinen will²⁰. Die Prüfung im Betrieb bzw. in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen bildet den Regelfall, § 2 Abs. 1 BPO. Die Außenprüfung kann nach Vereinbarung mit dem Steuerpflichtigen oder dessen Berater an einem anderweitigen, dritten Ort (z.B. beim Berater) durchgeführt werden²¹. Hier erscheint der Betriebsprüfer, wenn er wie vereinbart an dem dritten Ort in Prüfungsabsicht tatsächlich anlangt und den Ort (z.B. Praxis des Steuerberaters) betritt²². Das Übertreten der Schwelle bzw. Grundstücksgrenze beim Steuerberater in Prüfungsabsicht ist das entscheidende Kriterium für das Erscheinen des Amtsträgers und damit den Beginn der Sperrwirkung. Der Steuerpflichtige A kann daher ab dem Zeitpunkt des Betretens der Grundstücks, auf dem sich die Steuerberaterpraxis befindet, durch den Betriebsprüfer B für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Veranlagungszeiträume keine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung mehr abgeben.

¹⁹ Zu empfehlen ist jedoch wegen der streitigen Anwendbarkeit diese Vorgehensweise nicht.

²⁰ OLG Oldenburg, Urteil vom 11.03.1958, NJW 1958, 1407; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 144.

²¹ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 144.

²² Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 144; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Engelhardt, RN 214 zu § 371 AO.

Fall 5: Eine Außenprüfung wird für den 10.11.07 angeordnet. Es erscheint Betriebsprüfer B am 10.11.07 wie angekündigt morgens um 7:30 Uhr und klingelt am noch verschlossenen Hoftor des Betriebsgrundstücks.

Ist der Amtsträger erschienen ?

Erschienen ist der Amtsträger, sobald er das Grundstück mit den Betriebs- oder Wohnräumen des Steuerpflichtigen in der Absicht betreten hat, die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen gemäß der Prüfungsanordnung zu überprüfen, § 5 Abs. 1 Satz 1 BPO. Erschienen ist der Fahndungsprüfer auch, wenn er die Wohn- und Geschäftsräume des Steuerpflichtigen in der Absicht betreten hat, den Verdacht der Steuerhinterziehung, § 370 AO, bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung, § 378 AO, aufzuklären. Die telefonische oder schriftliche Ankündigung des Betriebsprüfers reicht aber für das tatsächliche "Erschienen sein" nicht aus²³. Der Betriebsprüfer muß zumindest einen Fuß auf das Betriebsgrundstück in Prüfungsabsicht gesetzt haben. Dazu ist je nach den örtlichen Gegebenheiten das Passieren des Hoftores, das Durchschreiten des Fabriktores, das Überschreiten der Schwelle zur Haus- bzw. Wohnungstür erforderlich²⁴. Es genügt nicht, wenn er sich noch auf dem allgemein zugänglichen Bürgersteig, einer öffentlichen Straße oder auf Gemeinschaftseigentum einer WEG-Anlage befindet.

Die Gegenmeinung, die es genügen läßt, wenn der Prüfer zwar noch nicht am Ort der Prüfung eingetroffen ist, aber bereits im Blickfeld des Selbstanzeigenden eingetroffen ist, ist von der Auslegung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO nach dem Sinn und Zweck der Norm nicht mehr gedeckt²⁵. Denn § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO verlangt, daß ein Amtsträger erschienen ist. Nach der Auslegung des Wortes "erscheinen" könnte es zwar nach der Wortlautauslegung auf die optische Wahrnehmung ankommen. Nach dem Sinn und Zweck im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO verlangt das "Erscheinen" aber in diesem Sinne nicht die optische Wahrnehmbarkeit in dem Sinn, daß der Betriebsprüfer im Blickfeld des Steuerpflichtigen erscheint, sondern vielmehr zur Prüfung ankommt, also tatsächlich auf dem Betriebsgelände oder in der Wohnung bzw. in dem Geschäftslokal des Steuerpflichtigen körperlich anwesend²⁶ ist, indem er das Grundstück bzw. die Wohnung des Steuerpflichtigen betritt und mit der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen entsprechend der Prüfungsanordnung beginnen will. Käme es auf die optische Wahrnehmung an, hätte es der Steuerpflichtige in der Hand durch Wegschauen oder Verschließen der Augen den Beginn der Sperrwirkung zu beeinflussen. Käme es auf die objektive optische Wahrnehmbarkeit des Amtsträgers an, wäre der Beginn der Sperrwirkung vom Einzelfall (Sichtverhältnisse, freies Blickfeld etc.) abhängig und es bliebe das Problem der Beweisbarkeit im Einzelfall. Somit ist weder auf die tatsächliche Wahrnehmung, noch auf die optische Wahrnehmbarkeit des Betriebsprüfers abzustel-

²³ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 138.

²⁴ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 138.

²⁵ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 138, der diese Auslegung noch mit dem Wortlaut vereinbar hält, diese aber für eine zu weite Vorverlagerung der Sperrwirkung hält. Damit aber müßte Joecks de lege lata sich dieser Auffassung anschließen, nur de lege ferenda für eine andere Fassung des Gesetzes plädieren.

²⁶ Ebenso wohl Bender, Markus, Straffrei nach Steuerflucht, Essen 1997, S. 58, der auf den allgemeinen Sprachgebrauch abstellt, dann allerdings etwas ungenau vom "Auftauchen" vor oder in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen spricht.

len, sondern auf seine tatsächliche Anwesenheit auf dem Betriebsgrundstück in Prüfungsabsicht²⁷. Denn der Betriebsprüfer ist noch nicht erschienen, wenn der Steuerpflichtige ihn sehen kann, weil der Betriebsprüfer schon in der richtigen Straße ist, dann aber wieder unverrichteter Dinge geht, weil er die Anschrift des Betriebsgeländes nicht findet oder das Betriebsgrundstück nicht erreicht, weil er zuvor im Straßenverkehr verunglückt. Das subjektive Wahrnehmungselement (die tatsächliche Wahrnehmung) oder das objektivierte subjektive Wahrnehmungselement (die Wahrnehmbarkeit) beim Steuerpflichtigen ist für die anhand objektiver Kriterien zu beantwortende Frage des Beginns der Sperrwirkung nicht entscheidend.

Aus dem Vorstehenden folgt, daß die optische Wahrnehmbarkeit des Betriebsprüfers nicht genügt, wie umgekehrt diese auch nicht erforderlich ist²⁸. Es spielt also keine Rolle, ob der Betriebsprüfer sich in Sichtweite des Betriebsgrundstückes befindet, dieses sieht oder vom Betriebsinhaber oder dessen Mitarbeitern gesehen wird. Es ist auch unerheblich, ob der Betriebsprüfer beim Betreten des Grundstücks gesehen bzw. bemerkt wird.

Da der Betriebsprüfer noch vor verschlossenem Hoftor auf der öffentlichen Straße bzw. dem öffentlichen Bürgersteig steht, hat er das Betriebsgrundstück noch nicht betreten. Er ist somit noch nicht erschienen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO. Ob er den Steuerpflichtigen sieht oder dieser ihn ist unerheblich.

Fall 6: Der Betriebsprüfer B erscheint und prüft 3 Stunden. Danach nimmt er einige Aktenordner mit in das Finanzamt. Das Betriebsgrundstück verlassend erklärt er, er komme morgen wieder.
Ist der Amtsträger immer noch erschienen ?

Der Begriff des Erscheinens ist vom Beginn der Prüfung oder der Durchführung der Prüfung unabhängig²⁹. Der Prüfer bleibt auch dann erschienen, wenn er die Prüfung unterbricht oder sich wieder entfernt. Hierbei macht es keinen Unterschied, ob er Akten des Steuerpflichtigen mitnimmt oder unverrichteter Dinge wieder geht, weil z.B. die angeforderten Unterlagen ganz oder teilweise vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt werden können³⁰. Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist hier also für die Steuerart und die Veranlagungszeiträume gemäß der Prüfungsanordnung gesperrt, da der Betriebsprüfer zur steuerlichen Prüfung körperlich auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen ankam und damit i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ist und dies auch bei anschließender vorübergehender Abwesenheit bleibt. Eine andere Frage ist es, ob der Steuerpflichtige nicht dennoch im Bedarfsfall eine Selbstanzeige nachschiebt, die zwar verspätet ist und somit keine strafbefreiende Wirkung hat, aber als versuchte Selbstanzeige noch strafmildernde Wirkung entfaltet³¹. Zu überlegen ist weiter, ob nicht eine Selbstanzeige für den Fall leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378

²⁷ Kohlmann, § 371 RN 119 m.w.N.

²⁸ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 138, Wassmann, ZfZ 1990, 243.

²⁹ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 b; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 143.

³⁰ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 b; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 143.

³¹ Kohlmann, § 371 RN 162.

AO, abzugeben ist, da hier die Sperrwirkung erst mit der Bekanntgabe der Einleitung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens eintritt³².

Fall 7: Der Steuerpflichtige A vermutet nichts Gutes und läßt den um 7:30 Uhr wie in der Prüfungsanordnung angekündigt angekommenen Betriebsprüfer B vor dem verschlossenen Tor stehen. Dieser klingelt mehrfach, erkennt auch den hinter dem verschlossenen Fenster stehenden Steuerpflichtigen und ruft diesem zu, daß er nicht geöffnet habe, werde er noch bereuen.

Ist der Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Zur steuerlichen Prüfung erscheint ein Amtsträger, wenn er die ernstliche Absicht hat, eine Prüfung der steuerlichen Verhältnisse im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO durchzuführen. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob der Prüfer mit der Prüfung auch tatsächlich beginnt³³. Der zur Prüfung erschienene Amtsträger ist auch dann im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen, wenn er in der Wohnung bzw. den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen niemanden antrifft³⁴ oder der Steuerpflichtige sich verleugnen läßt³⁵. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige die Öffnung des Hoftores oder der Haustür verweigert³⁶. Der Amtsträger gilt daher als zur Prüfung erschienen: Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO greift hier ein.

Fall 8: Verärgert, weil der Steuerpflichtige A nicht das Hoftor öffnet, klettert der Betriebsprüfer über das Tor, verletzt sich während er ein Bein hinüberschwingt an den Metallspitzen des Hoforkammes, wird vor Schmerz ohnmächtig und rutscht auf der Innenseite des Hoftores zu Boden.

Ist der Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO zur Prüfung erschienen ?

Es stellt sich die Frage, ob bzw. ab wann der Betriebsprüfer mit dem Überklettern des Hoftores die Schwelle zum Betriebsgrundstück überquert und damit auch tatsächlich auf dem Betriebsgrundstück in Prüfungsabsicht angekommen und damit im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ist. Mit Betreten der Grundstücksschwelle erscheint der Betriebsprüfer. Maßgebend ist, daß er einen Fuß auf oder über die Schwelle setzt. Er muß sich nicht vollständig innerhalb des Grundstücks befinden. Indem der Betriebsprüfer hier ein Bein über das Hoftor in Prüfungsabsicht schwingt, ist er erschienen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Hierbei kann es nicht darauf ankommen, ob der Betriebsprüfer das Grundstück mit oder gegen den Willen des Betriebsinhabers betritt, denn dann hätte es der Betriebsinhaber in der Hand, die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr.

³² Kohlmann, § 371 RN 162.

³³ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 143.

³⁴ A.A.: Westphal, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht, Diss. München 1987, S. 62.

³⁵ OLG Oldenburg, Urteil vom 11.03.1958, NJW 1958, 1407; Kohlmann, § 371 RN 134; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 143.

³⁶ Kohlmann, § 371 RN 134 m.w.N.

1a AO beliebig hinauszuschieben. Das Verweigern des Zutritts gilt daher als Erscheinen des Betriebsprüfers im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO³⁷.

Fraglich könnte aber sein, ob die Ohnmacht des Betriebsprüfers auf der Schwelle zum Betriebsgrundstück gegen ein Erscheinen des Amtsträgers spricht. Denn kein Erscheinen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO liegt vor, wenn der Amtsträger ohne Prüfungswillen erscheint. Kein Erscheinen liegt auch dann vor, wenn der Prüfer mangels Bewußtsein keinen aktualisierbaren Willen zur steuerlichen Prüfung hat. Eine Ohnmacht vor der Schwelle des Betriebsgrundstücks und ein quasi zufälliges Hinüberfallen über die Grundstücksgrenze bewirkt kein Erscheinen in Prüfungsabsicht im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Die tatsächliche Anwesenheit durch Herabrutschen vom Kamm des Hoftores, quasi zufällig nach innen auf das Betriebsgelände ist daher nicht entscheidend. Maßgebend ist jedoch, daß der Betriebsprüfer vor der Ohnmacht schon die Schwelle betreten bzw. ein Bein über das Hoftor in Prüfungsabsicht geschwungen hatte und damit im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen war. Der Betriebsprüfer B ist hier also zur steuerlichen Prüfung im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen. Die spätere Ohnmacht beseitigt nicht die eingetretene Sperrwirkung.

Fall 9: Für den wegen nun arbeitsunfähigen Betriebsprüfer B erscheint zwei Tage später der Betriebsprüfer C zur Prüfung.

Ist der Betriebsprüfer im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch darauf, daß der in der Prüfungsanordnung genannte Beamte erscheint. Mit der körperlichen Anwesenheit des Betriebsprüfers B auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen A in Prüfungsabsicht hatte die Prüfung begonnen³⁸. Aber auch durch einen anderen Amtsträger hätte sie gemäß der Prüfungsanordnung begonnen werden können. Unterbricht der Amtsträger die Prüfung und entfernt er sich vom Betriebsgrundstück wieder (weil die Unterlagen in einem nicht prüffähigen Zustand sind oder wegen Krankheit des Prüfers etc.), bleibt er erschienen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO³⁹. Hier handelt es sich aber nur um die Fortsetzung der bereits durch einen anderen Amtsträger begonnenen steuerlichen Prüfung. Der Betriebsprüfer ist daher im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO hier erschienen.

II. Amtsträger der Finanzbehörde

Fall 10: Der Betriebsprüfer B ist erkrankt. Das Finanzamt bittet im Rahmen der Amtshilfe einen Verwaltungsangestellten V des Kultusministeriums, der früher einmal in der Finanzverwaltung tätig war, die Prüfungsmaßnahme durchzuführen. V erscheint für B.

Ist der Betriebsprüfer erschienen ?

³⁷ Kohlmann, § 371 RN 134 m.w.N.

³⁸ Kohlmann § 371 RN 137.

³⁹ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 b.

Mit dem Wort "Amtsträger" nimmt das Gesetz auf die Legaldefinition des § 7 AO Bezug⁴⁰. Amtsträger der Finanzbehörde ist der Beamte oder Angestellte einer örtlichen Finanzbehörde, einer Oberfinanzdirektion, des Bundesamtes für Finanzen oder einer Gemeindesteuerbehörde, der zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Straftat erschienen ist⁴¹. In Betracht kommen nicht nur Amtsträger, die ständig im Dienst der Außenprüfung (Groß-, Amts- oder Konzern-BP), der Steuerfahndung oder der Zollfahndung stehen. Es kann vielmehr jeder andere Angehörige der Finanzverwaltung, der die Prüfungsanordnung, § 196 AO, vollziehen will und im Rahmen seiner dienstlichen Aufgaben und Befugnisse hierzu beauftragt ist, erscheinen⁴². Ohne Bedeutung ist auch, ob der Prüfer personell oder organisatorisch dem Finanzamt oder der OFD unterstellt ist⁴³. Es kann jedoch nicht ein Amtsträger einer anderen Verwaltungsbehörde die Aufgaben und Befugnisse der Finanzverwaltung -auch nicht im Rahmen eines Amtshilfeersuchens- wahrnehmen⁴⁴. Der Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ist also durch V noch nicht erschienen.

Fall 11: Wegen eines Hinterziehungsverdachts soll am Tag des Beginns der Betriebsprüfung nicht der Betriebsprüfer, sondern die Steuerfahndung erscheinen. Der eingeschaltete Staatsanwalt ist zu früh und betritt bereits um 7:00 Uhr das Betriebsgrundstück. Die Fahndungsprüfer betreten wie verabredet um 7:30 Uhr das Betriebsgrundstück.

Ist um 7:00 Uhr ein Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Der Staatsanwalt ist kein Amtsträger der Finanzbehörde⁴⁵. Daher greift die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO nicht ein. Eine andere Frage ist es, ob der Staatsanwalt bei seiner Ankunft auf dem Betriebsgelände ein Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren gegen den Steuerpflichtigen einleitet, so daß der Ausschlußtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO geschaffen wird. Dies ist dann der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nach § 397 AO bekannt gegeben worden ist. Dies erfolgt, wenn die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Hilfsbeamten oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat vorzugehen⁴⁶. Dies geht jedoch aus dem Sachverhalt nicht hervor. Um 7:00 Uhr sind also die Sperrwirkungen des § 371 Abs. 2 Nr. 1a und b AO noch nicht eingetreten. Fraglich ist, ob um 7:30 Uhr die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO vorliegt, wenn der Staatsanwalt die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nicht oder unvollständig durch Weglassen einzelner Steu-

⁴⁰ Kohlmann, § 371 RN 120.

⁴¹ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 135; Lüttger StB 1993, 375.

⁴² Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 135.

⁴³ Kohlmann, § 371 RN 120.

⁴⁴ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 136; Wassmann ZfZ 1990, 242; Kohlmann, § 371 RN 120 mit Hinweis auf den klaren Wortlaut nach § 7 AO und das Analogieverbot; Mattern DStR 1954, 457, 458; Felix BB 1985, 1781 ff.; a.A.: Maaßen FR 1954, 296; Kopacek BB 1961, 42; Mösbauer NStZ 1989, 11.

⁴⁵ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 a; Felix BB 1985, 1781.

⁴⁶ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 164.

erarten oder Veranlagungszeiträume dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben hat. Felix ist insoweit der Auffassung, daß auch die einen Staatsanwalt begleitenden Fahndungsbeamten keine Amtsträger der Finanzbehörde seien, weil sie als Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft gemäß § 152 GVG erscheinen⁴⁷. Diese Auffassung überzeugt nicht, da die Fahndungsprüfer dennoch Amtsträger der Finanzbehörde bleiben und zur Prüfung erscheinen. So wie der Staatsanwalt funktionsmäßig zur Staatsanwaltschaft zugehörig bleibt, bleiben die Fahndungsbeamten auch Amtsträger der Finanzbehörde. Zudem folgt die steuerrechtliche wie steuerstrafrechtliche Aufgabenzuweisung der Fahndungsbeamten aus § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AO und nicht aus § 152 GVG. Danach ist um 7:30 Uhr mit Betreten des Betriebsgrundstücks durch die Fahndungsbeamten in Prüfungsabsicht der Sperrwirkungstatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO gegeben.

III. Zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Ordnungswidrigkeit

Fall 12: Prüfungsgegenstand soll die Liquiditätslage des Betriebes sein, nachdem ein Großrückstand besteht und der Steuerpflichtige im Hinblick auf die angespannte Liquiditätslage bei der Vollstreckungsstelle eine Ratenzahlungsvereinbarung erbat und diese eine solche von dem Ergebnis einer Liquiditätsprüfung abhängig macht. Es erscheint der Liquiditätsprüfer.

Ist ein Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Der Prüfer muß zur steuerlichen Prüfung (oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Ordnungswidrigkeit) erschienen sein, § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Dies ist jede rechtmäßige Maßnahme der Finanzverwaltung, die der Ermittlung und Erfassung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen dient und das Ziel richtiger und vollständiger Steuerfestsetzung verfolgt⁴⁸. Gemeint sind mit der Formulierung "zur steuerlichen Prüfung" die typischen Außenprüfungsfälle nach § 193 AO. Unerheblich ist insoweit, ob es für die Außenprüfung einen besonderen Verdacht oder sonstigen bestimmten Grund gibt oder ob es sich um eine turnusmäßige Außenprüfung handelt⁴⁹, ob es sich um eine oder mehrere Steuerarten oder um eine Sonderprüfung handelt. Ebenso mitumfaßt sind Prüfungen der Zoll- und Steuerfahndung. Weiter soll die Sperrwirkung eintreten, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde in den Räumen des Steuerpflichtigen erscheint um bestimmte Angaben in einem Stundungs- oder Erlaßantrag zu prüfen, §§ 222, 227 AO oder wenn der Amtsträger prüfen soll, ob das von dem Steuerschuldner nach § 284 AO abgegebene Vermögensverzeichnis oder die von einem Dritten abgegebene Drittschuldnererklärung nach § 316 AO zutreffend ist⁵⁰. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen, da die vorgenannten Fälle keine typischen Außenprüfungsfälle im Sinn des § 193 AO sind.

⁴⁷ Felix BB 1985, 1781.

⁴⁸ BayObLG, Urteil vom 17.09.1986, wistra 1987, 77, 78; Lüttger StB 1993, 376; Wassmann ZfZ 1990, 243; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Engelhardt, § 371 AO RN 215; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 139.

⁴⁹ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 139.

⁵⁰ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 139.

Demgegenüber soll allerdings die Liquiditätsprüfung nicht der steuerlichen Überprüfung des Steuerpflichtigen dienen, so daß insoweit der Tatbestand § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO nicht erfüllt ist⁵¹. Gleiches gilt, wenn ein Vollziehungsbeamter, der ausschließlich einen Vollstreckungsauftrag ausführen will, erscheint⁵². Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO greift daher nicht ein.

Fall 13: Es soll bei dem Steuerpflichtigen eine Richtsatzprüfung durchgeführt werden. Es erscheint der Richtsatzprüfer.
Ist ein Amtsträger im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Bei einer Richtsatzprüfung⁵³ kommt es darauf an, ob der Richtsatzprüfer sich darauf beschränken soll, die maßgebenden Vergleichszahlen ohne nähere Prüfung aus der Prüfung des Richtsatzbetriebes zu entnehmen oder ob zugleich mit der Richtsatzprüfung eine Betriebsprüfung verbunden werden soll. Im ersten Fall ist eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung auch noch nach dem tatsächlichen Betreten des Betriebsgrundstücks durch den Betriebsprüfer möglich. Im zweiten Fall ist der Betriebsprüfer auch zur steuerlichen Prüfung erschienen, so daß in diesem Fall die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ab Betreten des Betriebsgrundstücks durch den Prüfer in Prüfungsabsicht besteht.

IV. Persönliche Reichweite der Sperrwirkung

Fall 14: Die Eheleute A werden gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Die Ehefrau des Steuerpflichtigen hat seit dem Jahre 04 eine Boutique. Die Geschäfte laufen gut. Steuerlich haben die Eheleute A den Umsatz bzw. Gewinn bislang nicht erklärt: Das Finanzamt weiß noch nichts von der Geschäftstüchtigkeit der Ehefrau. Die Prüfungsanordnung erging wegen Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer 03 bis 05 an die GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Ehemann ist.

Der Betriebsprüfer B erscheint entsprechend der Prüfungsanordnung und betritt -wie vereinbart- das Privathaus der Eheleute A.

Ist für die Ehefrau eine Selbstanzeige noch möglich oder ist der Betriebsprüfer im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Fraglich könnte hier sein, wie weit die persönliche Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO reicht. Denn die Prüfungsanordnung erging an die GmbH. Liegt damit bei Erscheinen des Betriebsprüfers B auch eine Sperrwirkung gegenüber der Ehefrau A vor ? Dies allenfalls dann zu bejahen, wenn Steuerarten und Ver-

⁵¹ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 139.

⁵² Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 139.

⁵³ Bei einer Richtsatzprüfung werden für eine bestimmte Branche Vergleichszahlen ermittelt (durchschnittliche Gewinnsätze) und in die Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung zum Zwecke der Überprüfung bzw. Schätzung anderer Betriebe im Rahmen des sog. externen Betriebsvergleichs aufgenommen.

anlagungszeiträume betroffen wären, für die eine Erklärungspflicht der Ehefrau A bestanden hätte. Dies ist vorliegend nicht der Fall.

Streitig ist, wie weit die sachliche Sperrwirkung reicht. Der Wortlaut des Gesetzes läßt die Auslegung zu, daß das Erscheinen des Amtsträgers einer Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung Sperrwirkung für sämtliche Steuerarten entfaltet⁵⁴. Diese Auffassung wird jedoch heute wegen der Untergliederung und Spezialisierung der einzelnen Zweige der Finanzverwaltung nicht mehr vertreten. Vorrangig wird nach der sachlichen Zuständigkeit der den Prüfer entsendenden Behörde differenziert. Die Sperrwirkung wird über die sachliche Zuständigkeit noch weiter dahingehend eingeschränkt, daß nur die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten Sperrwirkung entfalten⁵⁵.

Soweit die Eheleute nun wissentlich und willentlich die Gewinne in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung weglassen, liegt keine Sperrwirkung vor, da die Einkommensteuer nicht Prüfungsgegenstand ist. Selbst wenn die Ehefrau die Boutique in dem Privathaus der Eheleute betrieben hätte, wäre der Betriebsprüfer, obgleich er das Privathaus verabredungsgemäß betrat, nicht zur steuerlichen Prüfung der Ehefrau bzw. der Eheleute, sondern nur zur steuerlichen Prüfung der Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer der GmbH erschienen. Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO greift daher nicht ein.

Weitere Konsequenz dieser Auffassung ist es, daß etwa bei Lohnsteuer- oder Umsatzsteuersonderprüfungen wegen der beschränkten Sperrwirkung der Prüfungsanordnung eine Selbstanzeige auch für die nicht betroffenen Steuerarten möglich ist, auch wenn wegen des Sachzusammenhangs die Entdeckungsfahr nach begonnener Prüfung hier sehr groß ist⁵⁶. Diese Lösung ist jedoch in sich systemkonform, denn die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist nicht durch das Erscheinen des Betriebsprüfers und den Prüfungsbeginn auch bei den gemäß Prüfungsanordnung zu prüfenden Steuerarten für nach oder vor dem Prüfungszeitraum liegende Jahre gesperrt, auch wenn hier trotz begonnener Prüfung die Entdeckungsfahr immens groß ist. Ebenso ist die strafbefreiende Wirkung bei einer Selbstanzeige gegeben, wenn trotz Prüfungsbeginns eine Selbstanzeige für nicht in der Prüfungsanordnung genannte Steuerarten abgegeben wird, auch wenn für diese Steuerarten durch die begonnene Prüfung die Entdeckungsfahr besonders hoch ist.

Fall 15: Dem Gesellschafter-Geschäftsführer A half die Sekretärin S bei verschiedenen Manipulationen der Buchführung in den Jahren 03 bis 06. Sie hat keine Kenntnis von der Prüfungsanordnung. Der Betriebsprüfer ist heute vormittag erschienen. Ihre Tat reut sie.

⁵⁴ Kopacek BB, 1961, 42; Coring DStR 1963, 374; Kratsch StW 1974, 75; Brenner StBp 1979, 2 und MDR 1979, 801, ; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 149.

⁵⁵ BGH, Urteil vom 15.01.1988, BGHSt 35, 188; BayObLG, Urteil vom 23.01.1985, wistra 1985, 117, 118; LG Verden, Urteil vom 27.03.1986, wistra 1986, 228; Koch/Scholtz/Scheurmann-Kettner, AO-Kommentar, 5. Auflage, Köln 1995, § 371 RN 28; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Engelhardt RN 218 zu § 371; Westphal, a.a.O., S. 74; Kohlmann RN 154 zu § 371 AO.

⁵⁶ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 153.

Kann die Sekretärin S noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung abgeben? Kann der Prokurist P, der bei den Manipulationen mithalf, noch eine strafbefreiende Selbstanzeige erstatten?

Der persönliche Umfang der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ist begrenzt. Erscheint der Amtsträger bei einem von mehreren Tätern oder Teilnehmern, ist die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige nur für denjenigen Täter oder Teilnehmer ausgeschlossen, bei dem der Amtsträger erschienen ist⁵⁷. Bei einer betriebsbezogenen Tat soll das Erscheinen des Amtsträgers im Betrieb nicht nur gegen den Betriebsinhaber, sondern gegen alle an der Tat beteiligten Betriebsangehörigen wirken. Nur gegenüber außenstehenden Tätern oder Teilnehmern greift die Sperrwirkung nicht ein⁵⁸. Da die Sekretärin S in der GmbH des A mitgearbeitet hatte und sie wissentlich und willentlich dem A half, die Buchführung zu manipulieren, entfaltet das Erscheinen des Amtsträgers ihr gegenüber nach dieser Auffassung wie gegenüber ihrem Chef A die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO.

Nach anderer Auffassung soll die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO für auch im Betrieb beschäftigte Mittäter bzw. Teilnehmer nicht automatisch eingreifen⁵⁹. Nach dem Sinn und Zweck des § 371 AO, der Straffreiheit für die rechtzeitige Selbstanzeige -gleich aus welchem Grunde⁶⁰- unter der Voraussetzung der Zahlung der sich hieraus ergebenden Steuern gewähren will, erscheint es fraglich, ob der im Betrieb mitarbeitende Mittäter bzw. Teilnehmer hier noch Straffreiheit erlangen soll, wenn sich die Gefahr der Entdeckung durch das Erscheinen des Betriebsprüfers derart verdichtet hat⁶¹. Die Gefahr der Entdeckung für den Mittäter bzw. Teilnehmer kann sich allerdings nur dann derart verdichten haben, wenn der im Betrieb mitarbeitende Mittäter bzw. Teilnehmer Kenntnis von der Außenprüfung und dem Erscheinen des Betriebsprüfers hat. Denn nach dem Sinn und Zweck des § 371 Abs. 1 AO soll der Täter bzw. Mittäter oder Gehilfe, wenn er Kenntnis vom Erscheinen des Prüfers und der Prüfungsanordnung hat und die Entdeckung der Tat quasi unmittelbar bevorsteht, sich die Straffreiheit durch die Selbstanzeige nicht mehr verdienen können. Ist der Mittäter bzw. Gehilfe also in nicht leitender Funktion und hat er keine Kenntnis von der Prüfungsmitteilung, wird man kaum von einer Verdichtung des Entdeckungsrisikos sprechen können, so daß ihm die Straffreiheit durch eine Selbstanzeige noch zuteil werden kann. Zudem kennt in derartigen Fällen der Gehilfe nicht den Umfang der Prüfungsanordnung, so daß ihm die Entdeckungsgefahr nicht erhöht erscheinen muß. Dies gilt auch, wenn er lediglich zufällig erfährt, daß eine Betriebsprüfung ansteht ohne Kenntnis von den Veranlagungszeiträumen und

⁵⁷ Troeger/Meyer, Steuerstrafrecht, 2. Auflage 1957, S. 256; Suhr, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren, 1977, S. 360; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 148.

⁵⁸ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 148.

⁵⁹ Hübschann/Hepp/Spitaler/Engelhardt, RN 222 zu § 371; differenzierend Kohlmann, RN 129 zu § 371 AO.

⁶⁰ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 16: Die Freiwilligkeit der Erstattung der Selbstanzeige ist keine Voraussetzung. Angst vor Strafe ist unschädliches Motiv. Die nach § 371 Abs. 2 AO aufgezählten Negativvoraussetzungen sind abschließend.

⁶¹ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 148.

Steuerarten zu haben. Denn es können Steuerarten betroffen sein (z.B. bei einer Lohnsteuersonderprüfung), die nicht manipuliert wurden und durch deren Prüfung keine Entdeckung der manipulierten Steuerarten (z.B. KSt, USt) oder Veranlagungszeiträume zu befürchten sein. Die ungenaue Kenntnis irgendeiner Betriebsprüfung entfaltet daher ebenfalls keine Sperrwirkung. Nach dem Sinn und Zweck des § 371 AO soll auch in diesen Fällen, in denen der Mittäter nicht mit einer unmittelbar bevorstehenden Entdeckung der Tat nach seinen Sachverhaltskenntnissen rechnen kann bzw. muß, ein Anreiz zur Abgabe einer Selbstanzeige durch Verschaffung der Straffreiheit bestehen. Die Sekretärin S kann daher, da nicht in leitender Position und ohne Kenntnis von der Prüfungsanordnung und der begonnenen Betriebsprüfung, noch mit strafbefreiender Wirkung eine Selbstanzeige erstatten.

Ist der Mittäter bzw. Teilnehmer allerdings Mitgeschäftsführer oder Prokurist, wird man eine Gleichbehandlung des Mittäters bzw. den Teilnehmern mit dem Betriebsinhaber bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer als sachgerechte Lösung annehmen müssen⁶². Da für den Betriebsinhaber zu Beweis Zwecken auf das Erscheinen des Betriebsprüfers (Betreten des Grundstücks wie vereinbart bzw. in der Prüfungsanordnung festgesetzt) abgestellt wird, muß gleiches auch für die im Betrieb leitenden mitarbeitenden Mittäter bzw. Teilnehmer gelten. Man wird hier, wenn keine Besonderheiten vorliegen, davon ausgehen können, daß allen Geschäftsführern und je nach Größe des Betriebes ggf. den Prokuristen und leitenden Angestellten der Inhalt der Prüfungsanordnung betriebsintern bekannt gemacht wurde. Dabei dürfte in kleineren Betrieben eine Mitteilung über die anstehende Betriebsprüfung auch an Prokuristen und leitende Angestellte eher wahrscheinlich sein, als in Großbetrieben. Bei eklatanten Kommunikationsstörungen innerhalb des Betriebes in der Zeit ab Zugang der Prüfungsanordnung bis zum Prüfungsbeginn greift die Vermutung der Kenntnis von der Prüfungsanordnung allerdings nicht ein, so daß für die nicht informierten Mitgeschäftsführer leitenden Angestellten und Prokuristen eine Selbstanzeige wie bei der Sekretärin S noch möglich sein muß. Denn die nicht informierten leitenden Angestellten wissen nichts von der unmittelbar bevorstehenden Entdeckungsgefahr durch den Prüfungsbeginn, so daß sie sich durch eine Selbstanzeige noch die Straffreiheit verdienen können müssen. Überdies muß die Strafverfolgungsbehörde das Vorliegen der negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 Abs. 2 AO beweisen. Der Prokurist P kann danach keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr nach dem Erscheinen des Amtsträgers in Prüfungsabsicht erstatten, wenn nicht der Sonderfall der betriebsinternen Kommunikationsstörung vorliegt.

Fall 16: In der GmbH war im Jahr 03 Herr Y neben dem Ehemann A als weiterer Geschäftsführer bestellt. Die Prüfungsanordnung erging wegen Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer 03 bis 05 an die GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer seit dem 01.01.04 der Ehemann A ist.

Der Betriebsprüfer B erscheint entsprechend der Prüfungsanordnung und betritt -wie vereinbart- das Privathaus der Eheleute A.

⁶² Ebenso: Franzen/Gast/Joelckes, § 371 RN 148.

Ist für den ehemaligen Mitgeschäftsführer Y eine Selbstanzeige noch möglich oder ist auch für ihn der Betriebsprüfer im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO erschienen ?

Ob eine Differenzierung zwischen (noch) im Betrieb tätigen und bereits ausgeschiedenen Mittätern bzw. Teilnehmern nach dem Kriterium der Betriebszugehörigkeit gerechtfertigt ist, bezweifelt Joecks⁶³. Maßgebend muß hier sein, an wen die Prüfungsanordnung ergangen ist, vorausgesetzt er hat sie auch tatsächlich erhalten und es ist der Betriebsprüfer vereinbarungsgemäß im Geschäftslokal, beim Steuerberater, im Privathaus usw. erschienen und es liegt nicht der Sonderfall der betriebsinternen Kommunikationsstörung vor. Dann kommt es nicht mehr darauf an, ob der Betriebsprüfer auch jeden der mehreren Geschäftsführer angetroffen hat. Der Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO setzt nämlich nicht voraus, daß der Amtsträger bei der konkreten Person erschienen ist⁶⁴. Es ist also darauf abzustellen, ob der die Selbstanzeige erstattende Kenntnis von dem Beginn der Betriebsprüfung, d.h. dem Erscheinen des Betriebsprüfers und dem Prüfungsgegenstand vor Abgabe der Selbstanzeige hatte⁶⁵, wovon bei Mitgeschäftsführern, leitenden Angestellten und Prokuristen grundsätzlich in Kleinbetrieben auszugehen sein dürfte, in größeren Betrieben hingegen nicht.

Wäre der Geschäftsführer Y noch im Betrieb Geschäftsführer, und ist die Prüfungsanordnung ihm oder dem Geschäftsführer A ordnungsgemäß zugegangen, spielt es keine Rolle, ob der Y in Urlaub oder auf Geschäftsreise oder nach Erhalt der Prüfungsanordnung aus dem Betrieb ausgeschieden ist, denn ein persönliches Zusammentreffen des Betriebsprüfers mit dem Steuerpflichtigen bzw. dem Geschäftsführer der GmbH ist nicht zur Begründung der Sperrwirkung erforderlich und die Information über die Betriebsprüfung ist auch bei einem intakten Betriebsklima auf Geschäftsleitungsebene zu unterstellen. Fraglich ist allerdings, ob die Sperrwirkung auch dann eingreift, wenn Y z.B. vor Absendung der Prüfungsanordnung nicht mehr Geschäftsführer ist und von der Prüfungsanordnung daher keine Kenntnis erlangt. Hier muß nach dem Sinn und Zweck des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO davon ausgegangen werden, daß die Entdeckungsfahr sich für Y -aus seiner subjektiven Sicht- noch nicht so verdichtet hat, daß er mit einer Tatentdeckung rechnen muß. Nach dem Sinn und Zweck des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO läßt sich daher bei einem ausgeschiedenen Mitarbeiter oder zwar noch angestellten, aber nicht mehr mit der Geschäftsführung betrauten Mitarbeiter eine Sperrwirkung allein mit dem Beginn der Betriebsprüfung nicht begründen. Da die Strafverfolgungsbehörde das Vorliegen der Negativvoraussetzungen im Sinn des § 371 Abs. 2 AO beweisen muß, müßte sie den Nachweis führen, daß Y Kenntnis von der Prüfungsanordnung und dem Erscheinen des Betriebsprüfers hatte. Ist dies zweifelhaft, muß die Strafverfol-

⁶³ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 148.

⁶⁴ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 148.

⁶⁵ Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 148 a.E., der jedoch nur auf die Kenntnis des Prüfungsbeginns abstellt. Dies ist jedoch zu pauschal. Denn allein aus dem Prüfungsbeginn kann nicht auf den Umfang der sachlichen (oder persönlichen) Sperrwirkung geschlossen werden. Da aber der Mittäter bzw. Teilnehmer nicht schlechter gestellt werden darf als der Täter, dieser aber noch z.B. außerhalb der sachlichen Sperrwirkung trotz Prüfungsbeginn eine strafbefreiende Selbstanzeige abgeben kann, muß Gleiches auch dem Mittäter bzw. Teilnehmer möglich sein. Für die Sperrwirkung ist daher die Kenntnis des Umfangs der Prüfungsanzeige erforderlich.

gungsbehörde zugunsten des Beschuldigten davon ausgehen, daß er keine Kenntnis von der Prüfungsanordnung und vom Prüfungsbeginn hatte. Denn dieser muß -wie der Haupttäter- bis zum letzten Moment vor dem Erscheinen des Betriebsprüfers die Möglichkeit haben eine strafbefreiende Selbstanzeige abzugeben und sich damit die Straffreiheit zu verdienen bzw. er muß den Prüfungsgegenstand kennen um den Umfang der Sperrwirkung und das damit übernommene Risiko im Falle der Untätigkeit abschätzen können⁶⁶.

V. Sachliche Reichweite der Sperrwirkung

Fall 17: Aus seiner kurzen Ohnmacht erwacht, vernimmt Betriebsprüfer B noch etwas benommen, wie der Steuerpflichtige ihm für die nicht von der Prüfungsanordnung erfaßten Veranlagungszeiträume und Steuerarten eine Selbstanzeige mündlich vorträgt und im übrigen auf ein von ihm verfaßtes Schriftstück verweist, das dies alles detailliert darlegt und das er dem Betriebsprüfer B in die Hand drückt.
Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ?

Der Betriebsprüfer ist erschienen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Erforderlich und ausreichend ist die körperliche Anwesenheit in Prüfungsabsicht am Prüfungsort⁶⁷. Der Betriebsprüfer bleibt auch erschienen, wenn es nicht zur Prüfung wegen der Verletzung des Betriebsprüfers kommt. Die eingetretene Sperrwirkung bleibt bestehen.

Dennoch stellt sich auch beim zur Prüfung erschienenen Amtsträger die Frage, ob eine Selbstanzeige abgegeben werden soll bzw. kann. Denn für nicht von der Prüfungsanordnung umfaßte Veranlagungszeiträume oder Steuerarten entsteht trotz Erscheinen des Prüfers keine Sperrwirkung⁶⁸. Dann stellt sich aber hier

⁶⁶ A.A. Joecks, der es für unerheblich für den Eintritt der Sperrwirkung hält, ob der Amtsträger unvermutet erschienen ist oder angekündigt war, Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 142. Dem ist nicht zuzustimmen. Denn der Sinn und Zweck der Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ist es, dem Steuerpflichtigen, der unter dem Eindruck des Prüfungsbeginns und der Annahme, daß seine Tat durch den erschienen Amtsträger nun sogleich entdeckt werde, und deswegen gegenüber dem erschienen Amtsträger gegenüber die Angaben berichtigt, nicht auch noch durch die Straffreiheit zu belohnen (Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 130). Insoweit ähneln die Ausschlußgründe dem Prinzip der Freiwilligkeit beim Rücktritt nach § 24 StGB und der tätigen Reue beim Subventionsbetrug, § 264 IV StGB. Da die Prüfungsanordnung jedoch einen Prüfungsbeginn festzusetzen (Klein, § 194 Anm. 8), kann der Steuerpflichtige darauf vertrauen, daß vor dem festgesetzten Prüfungsbeginn der Prüfer nicht erscheint. Denn die Prüfungsanordnung setzt in zeitlicher und sachlicher Hinsicht den Prüfungsumfang fest (Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 8). Der Prüfungszeitraum soll auch nur in gewichtigen Fällen erweitert werden (Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 8). Daher reicht für die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ein unvermutetes Erscheinen etwa zu einem früheren Termin nicht aus.

⁶⁷ Brenner StBp 1979, 1; Lüttger StB 1993, 376; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 138.

⁶⁸ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 d; im Ergebnis ebenso: Kohlmann, § 371 RN 148, 149, der darauf hinweist, daß der Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO weder in zeitlicher noch in sachlicher Hinsicht eine Begrenzung der Sperrwirkung vorsieht. Gleichwohl nimmt die h.M. eine formale Begrenzung der Sperrwirkung vor, indem sie die Sperrwirkung für die Selbstanzeige sachlich (Steuerart) und zeitlich (Veranlagungszeitraum) auf den im internen Prüfungsauftrag gemäß § 196 AO genannten Veranlagungszeitraum und die dort genannten Steuerarten beschränkt, also auf inhaltlich darauf beschränkt, wie sie dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben wurde (Kohlmann, § 371 RN 150).

gleich die weitere Frage, ob die Selbstanzeige dem Betriebsprüfer erklärt bzw. übergeben werden kann.

Die Selbstanzeige muß an die örtlich und sachlich zuständige Finanzbehörde gerichtet werden⁶⁹. In Rechtsprechung und Lehre ist umstritten, welches die örtlich und sachlich zuständige Behörde ist⁷⁰. Nach einer Auffassung wird die Selbstanzeige erst in dem Zeitpunkt wirksam, in dem sie bei der sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörde eingeht, d.h. am Behördensitz beim Behördenleiter oder seinem ständigen Vertreter vorliegt⁷¹. Noch enger ist die Auffassung, die verlangt, daß die Selbstanzeige bei der zuständigen Stelle dieser Finanzbehörde eingeht⁷². Nach der Gegenauffassung ist jede Finanzbehörde im Sinn des § 6 AO unabhängig von ihrer sachlichen oder örtlichen Zuständigkeit für die jeweils verkürzten Steuern zur Entgegennahme jeder Selbstanzeige geeignet⁷³. Bei einer Erstattung gegenüber einer anderen Behörde kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit darauf an, ob diese Behörde die Selbstanzeige rechtzeitig an die Finanzbehörde weitergeleitet hat. Maßgebend ist danach also bei einer Falschadressierung der Zugang bei der Finanzbehörde⁷⁴.

Nach Auffassung des OLG Hamburg muß aber eine Selbstanzeige, die gegenüber einer unzuständigen Dienststelle abgegeben wird, eindeutig erkennen lassen, daß es sich hierbei um eine Selbstanzeige handeln soll⁷⁵. Zwar ist auch hier nicht die ausdrückliche Bezeichnung als Selbstanzeige erforderlich. An ihren Inhalt sollen jedoch etwas schärfere Anforderungen zu stellen sein⁷⁶.

Die Auffassung, daß der Eingang beim Veranlagungsteilbezirk maßgebend sei⁷⁷, ist abzulehnen. Denn der Steuerpflichtige kann nicht Einfluß auf die Postverteilung im Finanzamt nehmen. Wann die Selbstanzeige dem Veranlagungsteilbezirk vorliegt, kann nach der Absendung bzw. dem Einwurf in den Briefkasten des Finanzamtes noch 3 bis 4 Tage dauern und ist von der Organisation und

⁶⁹ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 5.

⁷⁰ Kohlmann, § 371 RN 79.

⁷¹ RGSt 61, 10 f.; RGSt 61, 115, 119; OLG Frankfurt, Urteil vom 16.01.1954 DStZ/B 1954, 58 f.; OLG Frankfurt, Urteil vom 17.11.1960, BB 1961, 628; Kopacek a.a.O., S. 178 f.; Firnhaber, Die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerrecht (§§ 410, 411 AO), Diss. Köln 1962, S. 87; Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 5; Pfaff DStZ 1982, 361, 362; ders. StBp 1983, 35, 37; Theil, BB 1983, 1274, 1276; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hübner, § 371 Anm. 43.

⁷² OLG Bremen, Urteil vom 31.01.1951, DStZ/B 1951, 213; OLG Frankfurt, Urteil vom 17.11.1960, ZfZ 1961, 88.

⁷³ Berger BB 1952, 105; Bilsdorfer wistra 1984, 93, 96; Suhr/Naumann/Bilsdorfer RN 426 ff.; Leise/Dietz RN 23; differenzierend: Kohlmann § 371 RN 80 f.

⁷⁴ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 5; zustimmend: Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 91, mit dem Hinweis darauf, daß Staatsanwaltschaft, Polizei und Gerichte zur Weiterleitung der Selbstanzeige an die zuständige Behörde verpflichtet sind. Differenzierend Kohlmann, § 371 RN 79 ff: Hat der Täter bislang keine Steuererklärung abgegeben und will er unterlassene Angaben nachholen, ist diesem i.d.R. die zuständige Finanzbehörde nicht bekannt. Hier von einem Laien, der möglicherweise keinen Berater hat, zu verlangen, daß er die Selbstanzeige an die richtige Behörde richtet, würde ihn vor kaum überwindbare Schwierigkeiten stellen und von der Erstattung der Selbstanzeige vielleicht abhalten. Nach Auffassung von Kohlmann ist hier jede Behörde zuständig, von der der Täter erwarten kann, daß sie seine Selbstanzeige entgegennimmt und ggf. an die zuständige Behörde weiterleitet. Insoweit hält er die Staatsanwaltschaft, die Polizei und die mit Steuerstrafsachen betrauten Gerichte für zuständig (Kohlmann, § 371 RN 81). Ist dem Steuerpflichtigen allerdings die zuständige Finanzbehörde bekannt, weil er schon falsche Erklärungen dort eingereicht hat, so hat er gegenüber dieser Behörde seine unrichtigen Angaben zu berichtigen (Kohlmann, § 371 RN 82).

⁷⁵ OLG Hamburg, Urteil v. 02.06.1992, wistra 1993, 274, 276.

⁷⁶ OLG Hamburg, Urteil v. 02.06.1992, wistra 1993, 274, 276.

⁷⁷ OLG Frankfurt/M., Urteil vom 18.10.1961, NJW 1962, 974.

Zufällen (hohes Postaufkommen, Unterbesetzung der Poststelle wegen Krankheit oder Urlaub etc.) abhängig. Das Risiko der Rechtzeitigkeit des Eingangs der Selbstanzeige kann aber durch solche Umstände nicht dem Steuerpflichtigen aufgebürdet werden. Diese Auffassung hätte zur Konsequenz, daß nicht nur bei einer zögerlichen Postverteilung innerhalb der Behörde, sondern auch eine zufällige falsche Postverteilung (z.B. die Vorlage der Selbstanzeige bei der Steuerfahndung, statt beim Veranlagungsteilbezirk) zu Lasten des Steuerpflichtigen ginge. Bei einer solchen Risikoverteilung würde die Abgabe der Selbstanzeige zum Wagnis für den Steuerpflichtigen und die nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes gewünschte Anreizfunktion⁷⁸ würde wegen dieses Risikos sinken. Zudem ist diese enge Auslegung nicht vom Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO gedeckt, da danach nur die Berichtigung bei der Finanzbehörde erforderlich ist. Der Veranlagungsteilbezirk ist nur ein Teil einer Finanzbehörde im Sinn des § 6 AO. Eine Beschränkung der Zuständigkeit nur auf den Veranlagungsteilbezirk ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Auch setzt § 371 Abs. 1 AO nur die Berichtigung bei der Finanzbehörde und nicht bei der zuständigen Finanzbehörde voraus. Danach ist jede Finanzbehörde im Sinn des § 6 AO möglicher Adressat der Selbstanzeige.

Aus welchen Motiven der Steuerpflichtige eine Selbstanzeige abgibt, ist unerheblich. Insbesondere erwartet das Gesetz von ihm nicht, daß er ein Geständnis ablegt, die Tat bereut oder freiwillig handelt⁷⁹. Er kann auch aus Furcht vor Entdeckung der Tat und entsprechender Bestrafung die Selbstanzeige abgeben.

Die Selbstanzeige muß der Finanzbehörde im amtlichen Verkehr übergeben werden⁸⁰. Eine Erstattung der Selbstanzeige im Rahmen einer Privatunterhaltung mit dem zuständigen Beamten z.B. auf einer öffentlichen Straße oder in einem Lokal genügt nicht⁸¹.

Die Selbstanzeige kann somit auch dem Betriebsprüfer als Amtsträger einer Finanzbehörde im Sinn des § 6 AO unmittelbar übergeben werden. Sie entfaltet dann allerdings nur für die noch nicht im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO gesperrten Jahre bzw. Steuerarten ihre Wirkung, sofern er -wie hier- bereits zur Prüfung der steuerlichen Angelegenheiten des Steuerpflichtigen erschienen ist. Denn Adressat der Selbstanzeige im Sinn des § 371 Abs. 1 AO ist die Finanzbehörde. Diese wird in § 6 AO definiert. Teil dieser Finanzbehörde ist der erscheinene Betriebsprüfer.

Die Selbstanzeige bedarf keiner bestimmten Form. Sie kann mündlich oder schriftlich abgegeben werden. Wesentlich ist lediglich, daß sie die unrichtigen, unvollständigen oder ganz fehlenden Angaben berichtigt⁸². Die Angabe lediglich der Quelle, wie etwa "die Zins- und Dividendeneinnahmen aus Luxemburg müssen noch versteuert werden", reicht nicht aus⁸³. Auch die Aufforderung an die

⁷⁸ Kohlmann, § 371 RN 19 zur Anreizfunktion.

⁷⁹ Kohlmann, § 371 RN 2, 16 ff., 56.

⁸⁰ Kohlmann, § 371 RN 78.

⁸¹ Kohlmann, § 371 RN 73, 78; RG, Urteil vom 04.02.1924, RGSt 58, 83 ff.

⁸² Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 3.

⁸³ OLG Hamburg, Urteil vom 02.06.1992, -1 Ss 119/91-, wistra 93, 274; Franzen/Gast/Joecks, § 371 RN 78; Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 3.

Finanzverwaltung eine Betriebsprüfung vorzunehmen, genügt nicht⁸⁴. Es sind in der Selbstanzeige, die aus Beweisgründen immer schriftlich abgefaßt sein sollte, getrennt nach Steuerart und Veranlagungszeitraum die falschen oder fehlenden Angaben zu berichtigen bzw. zu ergänzen. Die Verwendung des amtlichen Formulars ist nicht erforderlich. Auch eine Entschuldigung oder die Gründe für die unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen ist überflüssig⁸⁵. Die Angaben müssen so genau sein, daß dem Finanzamt ohne weitere Mitwirkung des Steuerpflichtigen und ohne eigene große oder langwierige Nachforschungen⁸⁶ es möglich ist, eine neue Veranlagung durchzuführen⁸⁷. Gleichwohl darf der Steuerpflichtige die z.B. bislang nicht erklärten Beträge schätzen^{88 89} und die Schätzbeiträge später durch die exakt ermittelten ersetzen⁹⁰. Soweit das Finanzamt aufgrund der Schätzangaben, die man als solche unbedingt kenntlich machen muß, veranlagt, hilft hier nur das Einspruchsverfahren weiter, in dem dann die exakt ermittelten Zahlen nachzuliefern sind. Eine Sperrwirkung für nicht in der Prüfungsanordnung genannte Steuerarten oder Veranlagungszeiträume liegt nicht vor.

Fall 18: Der Betriebsprüfer B stöhnt nach alledem auf und sagt mit schmerzverzerrtem Gesicht, daß das alles für den Steuerpflichtigen sehr teuer wird, denn er müsse die sich aus der Berichtigungserklärung ergebenden Mehrsteuern sofort nachzahlen und er erweitere jetzt die Prüfungsanordnung auf die letzten 10 Jahre für sämtliche in Betracht kommenden Steuerarten.
Rechtslage ?

Fraglich ist, ob in der "Zahlungsaufforderung" des Betriebsprüfer eine steuerstrafrechtliche Frist liegt.

Soweit das Finanzamt die steuerstrafrechtliche Frist nach § 371 Abs. 3 AO gesetzt hat, ist diese unbedingt zu beachten und innerhalb der Frist die ggf. auf Schätzungen beruhenden Steuern zu zahlen um nicht die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu gefährden. Die Frist ist allerdings nur wirksam, wenn sie von der hierfür sachlich zuständigen Stelle festgesetzt ist und angemessen ist. Sachlich zuständige Stelle ist die für das Strafverfahren zuständige Stelle, also die BuStra^{91 92}. Da der Betriebsprüfer aber nicht Mitarbeiter der BuStra ist, ist die

⁸⁴ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 3

⁸⁵ Auf das Motiv der Selbstanzeige kommt es nicht an. Unerheblich ist auch, ob sie freiwillig oder aus Furcht vor einer bevorstehenden Entdeckung und somit aus Furcht vor Strafe abgegeben wird, vgl. Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 1.

⁸⁶ BGH, Urteil vom 05.09.1974, NJW 1974, 2293; Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 3

⁸⁷ BGH, Urteil vom 05.09.1974, NJW 1974, 2293; Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 3.

⁸⁸ OLG Köln, Urteil vom 28.08.1979, StB 1980, 283.

⁸⁹ Bilsdorfer fordert allerdings, daß der Steuerpflichtige bei der Schätzung die dieser zugrundegelegten Grundlagen in der Selbstanzeige mitteilt, damit das Finanzamt die Schätzung überprüfen kann, DStZ 1982, 303.

⁹⁰ Franzen/Gast/Joecks § 371 RN 78; Stahl, KÖSDI 1988, 7431; zu beachten ist allerdings hierbei, daß eine Selbstanzeige, wenn sie erneut erhebliche Unrichtigkeiten beinhaltet, nicht wirksam im Sinn des § 371 AO ist, BGH, Urteil vom 14.12.1976, -1Str 196/76-, BB 1978, 698 m. Anm. Leise ebenda.

⁹¹ BuStra=Bußgeld und Strafsachenstelle; teilweise auch StraBu= Straf- und Bußgeldsachenstelle.

⁹² Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 9.c.

Frist nicht von der sachlich zuständigen Stelle gesetzt worden und somit unbeachtlich.

Wäre die Frist von der BuStra gesetzt worden, wäre sie unangemessen kurz. Denn "sofort" braucht der Steuerhinterzieher zur Erlangung der Straffreiheit aufgrund seiner Selbstanzeige nicht zu zahlen. Eine angemessene Frist wird in der Regel nicht vor Ablauf der steuerlichen Fälligkeit enden dürfen. Ein Auseinanderfallen zwischen steuerlicher Fälligkeit und steuerstrafrechtlicher Frist wird häufig erfolgen⁹³. Aus Sicht des Finanzamtes sollte mit dem Änderungsbescheid eine steuerliche Zahlungsfrist verbunden werden. Wird diese nicht eingehalten, sollte eine steuerstrafrechtliche Frist mit entsprechender Belehrung über die Folgen der Nichtzahlung bzw. nicht fristgerechten Zahlung dem Steuerpflichtigen gesetzt werden. Diese steuerstrafrechtliche Frist sollte nicht kürzer als ein Monat sein. Die Frist ist allein nach strafrechtlichen Gesichtspunkten festzusetzen⁹⁴. Die aktuellen persönlichen und finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sind zu berücksichtigen. Die Frist kann in der Regel auf bis zu sechs Monate verlängert werden⁹⁵. In dem "sofort" liegt also keine wirksame steuerstrafrechtliche Fristsetzung.

Weiter ist fraglich, ob die Erweiterung des Prüfungszeitraumes wirksam erfolgte. Die Erweiterung der Prüfungsanordnung ist zwar grundsätzlich möglich. Sie soll jedoch nur aus gewichtigen Gründen vorgenommen werden⁹⁶. Zu beachten ist insoweit, daß nach § 4 Abs. 3 BPO der Prüfungszeitraum bei anderen als Großbetrieben nicht über die letzten drei Besteuerungszeiträume zurückreichen soll⁹⁷. Zwar handelt es sich bei der Frage des Umfangs der Prüfung hinsichtlich Zeitraum und Steuerarten um eine Ermessensentscheidung. Insbesondere muß sich auch die Prüfung nicht auf die Feststellung der betrieblichen Verhältnisse beschränken⁹⁸. Durch § 4 Abs. 3 BPO ist die Verwaltung hieran grundsätzlich wegen der Selbstbindung nach Art 3 Abs. 1 GG gebunden⁹⁹. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Erweiterung des Prüfungszeitraumes festgestellt werden können oder nicht mit unerheblichen Steuernachforderungen¹⁰⁰ oder nicht unerheblichen Steuererstattungen zu rechnen ist

⁹³ A.A.: Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 9.c, die sich gegen ein Auseinanderfallen der steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Frist aussprechen und meinen, die BuStra und der Veranlagungsteilbezirk sollten sich abstimmen, damit nicht unterschiedliche Fristen bestimmt werden. Eine solche Notwendigkeit einer einheitlichen Fristbestimmung besteht nicht, da in den Selbstanzeigefällen den Steuerpflichtigen die zweite Voraussetzung zur Erlangung der Straffreiheit neben der rechtzeitigen Berichtigung, nämlich die rechtzeitige und vollständige Zahlung bekannt ist, und so in aller Regel die Mehrsteuern alsbald nach Bekanntgabe der Änderungsbescheide entrichtet werden, so daß es einer steuerstrafrechtlichen Fristsetzung meistens nicht mehr bedarf.

⁹⁴ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 9.b.

⁹⁵ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 9.b.

⁹⁶ Kein, § 194 Anm. 8.

⁹⁷ Klein, § 194 Anm. 7.

⁹⁸ BFH, Urteil vom 05.11.1981, -IV R 179/79-, BStBl. II 1982, 208; BFH, Urteil vom 28.11.1985, -IV R 323/84-, BStBl. II 1986, 438; Klein, § 194 Anm. 4.

⁹⁹ Klein, § 194 Anm. 7.

¹⁰⁰ Im einzelnen ist streitig, was "nicht unerhebliche Steuernachforderungen" sind. Absolute Mindestbeträge sind kein geeignetes Abgrenzungsmerkmal. Die Frage ist unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu beantworten (Klein, § 194 Anm. 8). Das FG Bremen nahm an, daß eine Est-Nachforderung von 3.300 DM die Annahme rechtfertigen kann, daß sich für die drei vorhergehenden Jahre ebenfalls nicht unerheblich Mehrsteuern ergeben werden und daher die entsprechende Erweiterung des Prüfungszeitraumes zulässig sei (FG Bremen, EFG 1983, 395).

oder der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht¹⁰¹. Da nach erfolgter Selbstanzeige hierfür keine Anhaltspunkte vorliegen, ist die Erweiterung der Prüfungsanordnung ermessensfehlerhaft und durch einen Einspruch angreifbar. Eine Erweiterung der sachlichen Sperrwirkung entsteht durch diese rechtswidrige Erweiterung der Prüfungsanordnung nicht. Denn die Entfaltung der Sperrwirkung setzt eine wirksame Prüfungsanordnung voraus¹⁰².

Fall 19: Es stellt sich heraus, daß die Prüfungsanordnung rechtswidrig war. Ist eine Selbstanzeige noch möglich, obwohl der Betriebsprüfer bereits erschienen ist ?

Die h.M. hält eine Selbstanzeige im Falle einer rechtswidrigen Prüfungsanordnung auch dann noch für möglich, wenn der Betriebsprüfer aufgrund der Prüfungsanordnung bereits erschienen war¹⁰³. Bis zum erneuten Erscheinen des Prüfers aufgrund einer rechtmäßigen Prüfungsanordnung ist daher noch eine Selbstanzeige möglich¹⁰⁴.

VI. Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit

Fall 20: Die Betriebsprüfung ist abgeschlossen. Die Schlußbesprechung fand statt. Der BP-Bericht ist abgefaßt und auf Antrag dem Berater des Steuerpflichtigen übersandt worden. Der Betriebsprüfer B hat die schwarzen Umsätze des Steuerpflichtigen nicht entdeckt. Der Steuerpflichtige hat jedoch einem vertrauten Mitarbeiter gekündigt und befürchtet von diesem beim Finanzamt angezeigt zu werden.

Ist dem Steuerpflichtigen eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung möglich - oder ist der Amtsträger immer noch erschienen im Sinn des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO ?

Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO befreit eine Selbstanzeige nur dann von Strafe, wenn sie erstattet wird, bevor ein Amtsträger zu Prüfung erschienen ist. In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, daß nach dem Erscheinen des Amtsträgers ein für allemal die Möglichkeit zur Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen erlischt¹⁰⁵. Demgegenüber spricht sich die überwiegende Zahl der Autoren¹⁰⁶ und die Verwaltung¹⁰⁷ für ein Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit angesichts des fiskalischen Zwecks der Selbstanzeige bzw. aufgrund einer vorzunehmenden tele-

¹⁰¹ Klein, § 194 Anm. 7.

¹⁰² Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 e.

¹⁰³ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 e.

¹⁰⁴ Gast de Haan in Klein, § 371 Anm. 6 e.

¹⁰⁵ Kratzsch, StuW 1974, 68, 74 und StBp 1975, 260, 262; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hübner § 371 RN 89-95; Kohlmann § 371 (bis zur 5. Auflage).

¹⁰⁶ Lenckner/Schumann/Winkelbauer, wistra 1983, 172 ff., Franzen/Gast/Samson, § 371 RN 111; Franzen/Gast/Joecks § 371 RN 204; Kohlmann (ab der 6. Auflage) § 371 RN 143-145 m.w.N.; Überblick über den Meinungsstand bei Brauns, wistra 1985, 171, 175.

¹⁰⁷ FinMin Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 23.04.1957 FR 1959, 91.

logischen Reduktion des Wortlauts bei § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO aus. Dem ist zu folgen. Denn Straffreiheit soll nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes erlangen, wer die Tat aufdeckt und den Schaden beseitigt, es sei denn, sie ist bereits entdeckt oder aufgrund des erschienenen Betriebsprüfers steht eine Entdeckung unmittelbar bevor. Nach abgeschlossener Prüfung und Nichtentdeckung der Tat steht die Entdeckung nicht mehr unmittelbar bevor. Damit stellt sich die Frage nach dem Zeitpunkt des Wiederauflebens der Möglichkeit der Abgabe einer Selbstanzeige. In Betracht kommt der Weggang des Prüfers, der Abschluß der Schlußbesprechung, der Abschluß der Prüfung in Form des Abschlusses des Prüfungsberichts nach § 202 Abs. 1 Satz 1 AO oder die Absendung des auf die Prüfung hin ergehenden Steuerbescheides bzw. der Mitteilung, daß die Prüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt habe, § 202 Abs. 1 Satz 3 AO. Nach h.M. bleibt die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a erste Alt. AO bei Außenprüfungen, die zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen, bis zu dem Zeitpunkt in Kraft, in dem das Finanzamt den auf die Prüfung hin ergehenden erstmaligen Steuerbescheid absendet¹⁰⁸. In den Fällen, in denen keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt, § 202 Abs. 1 Satz 3 AO, bleibt die Sperrwirkung bis zu dem Zeitpunkt bestehen, in dem das Finanzamt die Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO abschickt¹⁰⁹. Denn davor bestünde noch die Gefahr, daß der Prüfer noch Nachermittlungen vornehmen werde und so die Steuerhinterziehung entdecken könnte¹¹⁰. Entsprechend kann der Weggang des Prüfers oder die Schlußbesprechung nicht entscheidender Zeitpunkt sein, da der Betriebsprüfungsbericht noch abgefaßt werden muß und hierbei Unklarheiten noch Nachermittlungen nach sich ziehen können. Bei normalem Lauf der Dinge ist jedoch nach Abfassung des Betriebsprüfungsberichts nicht mehr mit weiteren Ermittlungen zu rechnen. Gleiches muß dann auch sinngemäß bei einer Fahndungsprüfung gelten: Wird der gemäß Einleitungsverfügung bzw. Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluß umschriebene Sachverhalt durch das Ermittlungsergebnis nicht bestätigt, muß ab Versendung des Fahndungsberichts die Selbstanzeigemöglichkeit wieder aufleben. Die Selbstanzeigemöglichkeit für nicht durch Einleitungsverfügung bzw. Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluß umschriebene Sachverhalte bzw. Steuerarten und Veranlagungszeiträume besteht sowieso auch während der Fahndung fort. Da die Betriebsprüfung abgeschlossen und der Betriebsprüfungsbericht übersandt ist und mit weiteren Ermittlungen des Betriebsprüfers nach Übersendung des Betriebsprüfungsberichts nicht zu rechnen ist, lebt die Selbstanzeigemöglichkeit für die geprüften Steuerarten und Veranlagungszeiträume ab dem Zeitpunkt der Übersendung des Betriebsprüfungsberichts wieder auf¹¹¹. Der Steuerpflichtige kann also die nicht entdeckten Schwarzeinnahmen im Rahmen einer Selbstanzeige strafbefreiend nacherklären.

¹⁰⁸ Franzen/Gast/Joecks § 371 RN 206; Gast de Haan in Klein § 371 Anm. 6 f.

¹⁰⁹ Kohlmann § 371 RN 146.

¹¹⁰ Kohlmann § 371 RN 146, Franzen/Gast/Joecks § 371 RN 206.

¹¹¹ Koch/Scholtz/Scheurmann-Kettner, § 371 RN 28; BGH, Beschluß vom 15.01.1988, -StR 465/87-, wistra 1988, 151.

Dr. Jörg Burkhard
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht