

APO-Audit informiert (28.03.2012), aktualisiert: 18.04.2012

THEMA: Selbstanzeigen durch Apotheker

Autor: RA/StB/vBP/FAStR Dr. Bernhard Bellinger, Düsseldorf

Selbstanzeigen durch Apotheker?

A. Vorbemerkung

Die Treuhand Hannover hat, wie apotheke adhoc am 21.03.2012 berichtete, ihre Mandanten angeschrieben mit scheinbar folgendem Kern:

Die Finanzverwaltung habe einen Fokus auf die Warenwirtschaftsdaten der Apotheken unter strafrechtlichen Gesichtspunkten gelegt. Sollten sich die Verdachtsmomente erhärten, sei mit strafprozessualen Maßnahmen gegen Kunden der betroffenen Softwarefirma sicher zu rechnen. Im Rundschreiben soll es wörtlich heißen: „Diese können nur durch eine vollständige und rechtzeitige, strafbefreiende Selbstanzeige verhindert werden.“ Abschließend wurde den Mandanten wohl ein Gespräch mit ihrem persönlichen Berater bei der Treuhand Hannover empfohlen.

Dieses Rundschreiben ist wohl von der Zentrale der Treuhand Hannover entworfen, aber scheinbar nicht von allen Niederlassungen versandt worden. Gegen das Schreiben scheint es intern auch Bedenken zu geben.

Diese Bedenken dürften insbesondere auf Fragestellungen zurückgehen, die in diesem Zusammenhang zwangsläufig anfallen. Mit diesen Fragestellungen befasst sich die nachfolgende Information, die die APO-Audit GmbH durch ihren Düsseldorfer Gesellschafter Dr. Bernhard Bellinger (Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht) abgibt. Die Kanzleien, die in der APO-Audit GmbH vernetzt sind, geben am Schluss dieser Informationsschrift eine **Verhaltensempfehlung**.

B. Fragestellungen bei Selbstanzeigen

Frage 01: Ist die quasi öffentliche Aufforderung zur Selbstanzeige sinnvoll gewesen?

Antwort: Jein. Steuerberater haben die Verpflichtung, ihre Mandanten über Sachverhalte aufzuklären, die eine Selbstanzeige nahelegen. Offenkundig hatte der Fiskus einen sogenannten Zapper bei einem Lauer-Fischer-Kunden gefunden. Nachdem kürzlich publik wurde, dass bundesweit die Niederlassungen des Softwarehauses Lauer-Fischer vom Fiskus durchsucht wurden, war klar, dass ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren läuft. Anderenfalls hätte es keinen Durchsuchungsbeschluss geben können. Wenn offen ist, ob und wann eventuell einer der eigenen Mandanten eine solche Technologie benutzt hat,

kann ein prophylaktischer Hinweis auf die Möglichkeit der Selbstanzeige sinnvoll erscheinen. Einen solchen Anlass dürfte es aber allenfalls für Lauer-Fischer-Kunden gegeben haben. Eigentlich hätte sich die Information nur an diese richten dürfen. Haftungsrechtlich erforderlich war der Hinweis nicht, da es keine Vermutung gab, dass die Adressaten des Rundschreibens überhaupt einen Zapper besaßen und ihn benutzt hatten.

Frage 02: Wie viel Zeit hat man für eine Selbstanzeige?

Antwort: Die Entscheidungsfristen für die Apotheker dürften hier aus rein praktischen Gründen sehr kurz sein: Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist nur so lange möglich, wie der Apotheker noch keine Betriebsprüfungsanordnung erhalten hat und der Apotheker von der Entdeckung der Hinterziehung durch den Fiskus weder eine Kenntnis erlangt hat noch mit einer Tatentdeckung rechnen muss (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung). Ob der Fiskus die mit Sicherheit bei der Durchsuchung der Geschäftsräume von Lauer-Fischer beschlagnahmten Kundendaten nutzen wird, um zur Verhinderung von wirksamen Selbstanzeigen Prüfungsanordnungen in die Welt zu setzen, ist ungewiss. Von daher könnte Eile geboten sein. Unter diesem Blickwinkel ist das Rundschreiben der Treuhand Hannover verständlich. Andererseits reichen die personellen Kapazitäten der Finanzverwaltung bei weitem nicht aus, um flächendeckend alle Lauer Fischer-Kunden zeitnah zu prüfen.

Frage 03: Was muss in der Selbstanzeige angegeben werden?

Antwort: Hier liegt das eigentliche Problem, weil mit der Selbstanzeige jahrgangsweise die Korrekturwerte benannt werden müssen. Statt der in den Steuererklärungen angegebenen Zahl X muss also die höhere Zahl Y angegeben werden, aus der die Differenz zur Ausgangszahl X natürlich zu erkennen ist. Dieser Differenzbetrag ist zwangsläufig der hinterzogene Betrag. Wer eine Selbstanzeige einreicht, muss diese Zahlen zwingend für die einzelnen Jahre angeben.

Frage 04: Für wie viele Jahre muss man eine Selbstanzeige einreichen?

Antwort: Hier liegt die Besonderheit der Neuregelung seit Mai 2011: Der neue § 371 Abs. 1 AO fordert für die Straffreiheit, dass der Täter „sämtliche unverjährte Steuerstraftaten einer Steuerart“ anzeigt, bzw. die falschen oder unterlassenen Angaben berichtigt. Der Steuerpflichtige verliert die Straffreiheit für den gesamten nicht verjährten Zeitraum, wenn er auch nur ein einziges betroffenes Jahr auslässt oder sich dazu falsch erklärt.

Frage 05: Richtet sich „unverjährt“ in § 371 AO nach Strafrecht oder Steuerrecht?

Antwort: Gemeint ist in § 371 AO die Strafverfolgungsverjährung nach den §§ 78 ff StGB und § 376 Abs. 1 AO, nicht die Festsetzungsverjährung nach den §§ 169 ff AO.

Frage 06: Welchen zeitlichen Korridor umfassen aktuell die unverjährten Steuerstraftaten, die in die Selbstanzeige aufzunehmen sind?

Antwort: In der Regel werden es die Jahre ab 2005 sein, wenn man unterstellt, dass für das Wirtschaftsjahr 01 der Steuerbescheid spätestens im

Frühjahr des Jahres 03 zugeht. Die Bekanntgabe des (falschen) Steuerbescheides markiert die Vollendung und auch Beendigung der Steuerstraftat (BGH vom 07.02.1984, NStZ 1984, 414). Aufpassen muss der Apotheker aber, ob für die Jahre davor ein Unterbrechungstatbestand eingetreten ist. Jeder Unterbrechungstatbestand unterbricht den Lauf der Verjährung und lässt sie neu beginnen, wobei eine Steuerhinterziehung aber spätestens nach Ablauf der doppelten Verjährungsfrist, also nach 10 Jahren, verjährt. Das lässt aktuell wahrscheinlich zwangsläufig die Wirtschaftsjahre bis einschließlich seit 2001 in die Betrachtung einfließen. Die Unterbrechungstatbestände sind in § 78 c) Abs. 1 StGB und § 376 Abs. 2 AO aufgezählt. Die wichtigsten Unterbrechungstatbestände sind richterliche Durchsuchungsanordnung, Bekanntgabe strafrechtlicher Ermittlungen und Ähnliches. Auch eine Betriebsprüfung kann den Lauf der Verjährung verlängern. Geht der Steuerpflichtige gegen einen Steuerbescheid in ein Rechtsbehelfsverfahren, beginnt die Verjährungsfrist erst mit der Bekanntgabe des Abhilfebescheides.

Frage 07: Wann liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, bei dem sich die strafrechtliche Verjährungsfrist auf zehn Jahre erhöht?

Antwort: Dazu findet sich die Regelung in § 370 Abs. 3 AO. Davon kommt bei einer Apotheke in der Praxis eigentlich nur die Ziffer 1 in Betracht (Steuerverkürzung *in großem Ausmaß*). Für das „große Ausmaß“ gibt es keine Legaldefinition. In Analogie zu § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Strafgesetzbuch (StGB) kann aber unterstellt werden, dass die hinterzogenen Steuern mindestens größer als 50.000,00 € angefallen sein müssen. Dieser Betrag versteht sich pro Jahr des Hinterziehungszeitraums. Zinsen werden dabei nicht mitgerechnet.

Frage 08: Was ist in der Selbstanzeige anzugeben, wenn man den hinterzogenen Betrag der früheren Jahre nicht (mehr) weiß?

Antwort: Hier liegt das größte Risiko bei der Selbstanzeige überhaupt: Der Apotheker darf nicht ins Blaue raten, sondern muss sich bemühen, die Zahl so genau wie möglich zu treffen. Hierzu kann von ihm erwartet werden, dass er konkrete Angaben macht, worauf seine Schätzung beruht.

Frage 09: Ist der durch den Einsatz eines Zappers hinterzogene Betrag nachträglich feststellbar?

Antwort: In der Regel ja. Die Zapper-Technologie ist dem Fiskus bestens bekannt aus der Gastronomie. Es gibt zahlreiche Fachaufsätze und Bücher darüber, welche Spuren Zapper in den Daten der Warenwirtschaftssysteme hinterlassen und wie man die Differenzbeträge ermittelt. In Warenwirtschaftssystemen gibt es faktisch keine Manipulation ohne digitalen Fingerabdruck. Realistisch ist zu erwarten, dass der Fiskus sich in den nächsten Monaten mit der Systemlogik des beschlagnahmten Zappers auseinandersetzt und versucht wird, ein Prüfmodul zu programmieren, das den hinterzogenen Betrag automatisiert ermittelt.

Frage 10: Sind die Steuerberater-Kanzleien, die in der APO-Audit GmbH vernetzt sind, in der Lage, den durch den Zapper hinterzogenen Betrag im System zu ermitteln?

Antwort: Ja. Im Informationsnetzwerk der APO-Audit-Kanzleien ist das Auffinden des Zappers bei einem Lauer Fischer-Kunden schon seit dem Frühsommer 2011 bekannt. In der APO-Audit GmbH wird für den Sektor der digitalen Betriebsprüfung Forschung und Entwicklung betrieben. Im Rahmen einer softwaregestützten Manipulationsanalyse bei einem süddeutschen Apotheker auf dessen Auftrag wurde die für einen Zapper typische Spur im Datenbestand gefunden. Es handelte sich aber um Daten aus 2005. Daraufhin wurden aber in der APO-Audit GmbH schon recht früh für die softwaregestützte Manipulationsanalyse an Prüfschritten gearbeitet, die nicht nur nach dem Einsatz eines Zappers suchen, sondern auch seine Wirkung in Euro und Cent ermitteln sollten. Nachdem über apotheke adhoc im September 2011 ohne Nennung des Softwarehauses Lauer-Fischer die Zapperproblematik erneut hochkam, wurde das Phänomen weiter analysiert und ein aktualisiertes Programmmodul fertig geschrieben, das an den aktuellen Lauer-Fischer-GDPdU-Export anknüpft. Aus diesem Export können von den Steuerberatern der APO-Audit GmbH die vom Zapper betroffenen Jahre und Beträge exakt definiert werden. Wir hielten diese Entwicklungsarbeiten für zwingend, um dem Risiko einer durch blindes Raten zu niedriger Schätzung der hinterzogenen Beträge vorzubeugen, das den betroffenen Apotheker um den Vorteil der Straffreiheit durch die Selbstanzeige bringen kann.

Frage 11: Bedeutet der Nachweis des Zapper-Einsatzes durch den Fiskus, dass der betroffene Apotheker ihn selbst benutzt haben muss?

Antwort: Nein. Es gilt der Grundsatz in dubio pro reo (im Zweifel für den Angeklagten). Es wird aber naturgemäß zunächst ein Anfangsverdacht gegen den Inhaber der Apotheke bestehen. Deshalb ist es sinnvoll, dass die Lauer-Fischer-Apotheker, die einen Zapper nicht benutzt haben, sicherstellen, dass in ihrem System auch kein Zapper durch Dritte verwendet wurde. Der Apotheker schuldet ohnehin den Nachweis, durch interne Kontrollsysteme sicherzustellen, dass die Daten seines Warenwirtschaftssystems nicht zu Lasten des Fiskus manipuliert wurden. Dies sieht Kapitel IV (Titel: „Internes Kontrollsystem“) der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 07.11.1995 (BStBl I 1995, 738) ausdrücklich vor („Die Wirksamkeit eingerichteter Kontrollen und Sicherungen sollte als Systemprüfungshandlung in die Prüfung einbezogen werden.“). Die Beauftragung der APO-Audit GmbH enthält dementsprechend auch keine Selbstbezeichnung eines Auftraggebers, sondern nur die Erfüllung einer Pflichtaufgabe nach den GoBS.

Frage 12: Hat der Fiskus einen Anspruch auf Einsichtnahme in das Ergebnis der Systemprüfung, die von Kanzleien der APO-Audit GmbH durchgeführt werden?

Antwort: Nein. Die APO-Audit GmbH gibt den Auftrag an eine ihrer Steuerberater-Kanzleien weiter. Diese kommunizieren das Ergebnis direkt mit dem Apotheker, bzw. seinem Steuerberater. Für diesen Informationsaus-

tausch gilt die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters. Auf von der Verschwiegenheitspflicht umfasste Informationen besteht kein Zugriffsrecht des Fiskus. Will ein Apotheker bei der Beauftragung anonym bleiben, kann den Auftrag auch sein Steuerberater erteilen, an den dann auch die Rechnungslegung erfolgt.

Frage 13: Was passiert, wenn der Apotheker bei der Selbstanzeige einen zu niedrigen Betrag nachmeldet und dies nachfolgend vom Fiskus festgestellt wird?

Antwort: Mit einer nachfolgenden Betriebsprüfung muss ohnehin gerechnet werden. Wie ein Betriebsprüfer im Rahmen eines Seminars des IFU-INSTITUTS am 26.03.2012 erklärte, können sich die Anwender der Software WinApo in den nächsten Monaten auf den Besuch von Betriebsprüfern einrichten. Es muss davon ausgegangen werden, dass dieser Besuch sich ankündigen wird mit einer Betriebsprüfungsanordnung innerhalb der nächsten wohl maximal sechs Monate. Der Apotheker muss also einkalkulieren, dass seine nachgemeldete Zahl sehr kritisch untersucht wird. Ist der hinterzogene Betrag von ihm nämlich zu gering angegeben worden, entfällt die Wirkung der Selbstanzeige komplett. Das geht zurück auf eine Gesetzesänderung vom 02.05.2011. Danach hat die Selbstanzeige nur dann eine Wirkung, wenn der Steuerpflichtige „komplett reinen Tisch“ gemacht hat. Häppchenweise Nachmeldungen machen seit der Gesetzesänderung keinen Sinn mehr. Es gibt keine partielle Straffreiheit mehr. Deshalb raten Experten auch dazu, vorsorglich mit einem Puffer die Beträge nachzumelden für den Fall, dass man versehentlich mit bestem Wissen und Gewissen die Zahl objektiv zu niedrig angegeben haben sollte (Geuenich, NWB v. 28.11.2011, S. 4029).

Frage 14: Wäre bei fehlender Kenntnis des exakten Betrages eine strategische Alternative, einfach einen viel zu hohen Betrag nachzuerklären, der dann in einer Betriebsprüfung heruntergesetzt wird, aber die Straffreiheit der Selbstanzeige rettet?

Antwort: Nein. Das erste Problem ist schon, dass man keinen Anspruch auf eine Betriebsprüfung hat (FG Hamburg v. 05.09.1986, II 118/84, EFG 1987,8). Man bliebe also ohne Betriebsprüfung auf den viel zu hohen Steuern sitzen. Gegen den geänderten Steuerbescheid mit den zu hohen Steuernachzahlungen könnte man zwar Einspruch einlegen, aber mit welcher Begründung? Die Behauptung, zu hoch geschätzt zu haben, ist ja nur glaubhaft, wenn man plausibel die richtige Zahl nennen kann. Das zweite Problem: Selbst bei einer Betriebsprüfung ist der Prüfer nicht verpflichtet, die eigene Schätzung des Apothekers zu überprüfen, zumal offen ist, ob der Prüfer technisch in der Lage wäre, den tatsächlichen Betrag zu ermitteln. Das dritte Problem: Der zu hohe nach erklärte Betrag setzt sich dann fatalerweise im zusätzlich möglichen Sicherheitszuschlag des Finanzamtes auch noch fort, da er an ihn anknüpft. Mit einer wesentlich (insbesondere viel) zu hohen Schätzung bestraft sich ein Apotheker also völlig sinnlos gleich doppelt. Im Übrigen würden zahlreiche zu hohe Schätzungen wie ein Brandbeschleuniger wirken. Der Fiskus wertet in seinem Intranet die Nachzahlungsbeiträge ja aus.

Frage 15: **Führt eine objektiv falsche Selbstanzeige zur Straffreiheit, wenn sich der Apotheker bei seiner Schätzung fahrlässig zu niedrig erklärt hat?**

Antwort: Nein. Das neue Selbstanzeigenrecht stellt ausschließlich auf die objektive Richtigkeit der angegebenen Zahlen ab. Für eine subjektive Komponente ist im neuen Selbstanzeigenrecht kein Raum mehr.

Frage 16: **Kann man eine erste zu niedrige Schätzung nachträglich reparieren durch eine zweite Selbstanzeige mit dem korrekten höheren Betrag?**

Antwort: Nein. Die erste Selbstanzeige ist unwirksam, weil der Betrag zu niedrig ist. Die zweite (korrekte) Selbstanzeige entfaltet keine Wirkung mehr, weil durch die erste Selbstanzeige die Tat der Steuerhinterziehung dem Fiskus bekannt ist. Diese Tatkenntnis sperrt automatisch für den betroffenen Raum die Straffreiheit jeder weiteren Selbstanzeige, die die erste korrigiert.

Frage 17: **Reicht es bei der Selbstanzeige aus, wenn der Steuerpflichtige keine Zahlen angibt, sondern nur die Tatsachen, auf die eine Schätzung aufgebaut werden kann?**

Antwort: Ja. Profis raten hiervon jedoch ab, weil der Fiskus dann in der Regel jenseits aller Wahrscheinlichkeiten hinzuschätzt. Nach Möglichkeit sollte immer der Steuerpflichtige selbst die Schätzung durchführen und den von ihm dabei angegebenen Wert möglichst plausibel machen. Nur so kann er weitere Sicherheitszuschläge minimieren.

Frage 18: **Wenn im selben Veranlagungszeitraum auch anderweitig Steuern hinterzogen wurden, sind diese mit anzugeben?**

Antwort: Ja. Der Steuerpflichtige muss „reinen Tisch machen“ und erreicht mit der Selbstanzeige die Straffreiheit nur, wenn er in der entsprechenden Steuerart (z. B. Einkommensteuer) alle nicht gemeldeten Einkünfte (z. B. weitere aus Vermietung und Verpachtung) in einem Atemzug in der Selbstanzeige mit korrigiert. Die mit der Selbstanzeige eingereichte neue Steuererklärung muss also komplett richtig sein.

Frage 19: **Gibt es eine Bagatellgrenze, die trotz zu niedriger Schätzung die Straffreiheit belässt?**

Antwort: Ja. Es wurde zwar zunächst heftig diskutiert, ob die Neuregelung des § 371 AO für eine solche Bagatellgrenze überhaupt noch einen Raum lässt. Der Bundesgerichtshof für Strafsachen hat mit Beschluss vom 25.07.2011 (NJW 2011, 3249) die Bagatellgrenze bei 5 % fixiert. Jede, auch unverschuldete Überschreitung dieser Toleranzgrenze macht danach die Selbstanzeige unwirksam. Auch die 5 % gelten nur, wenn der Steuerpflichtige die Abweichung nicht bewusst ausgelöst hat. Um die Bagatellgrenze nicht zu verfehlen, empfehlen Profis, auf die für richtig gehaltene Zahl ca. 5 % freiwillig aufzuschlagen als Unsicherheits-Puffer und ihn als eigenen Sicherheitszuschlag zu bezeichnen (Geuenich, NWB v. 28.11.2011, S. 4029).

Frage 20: **Gilt die Bagatellabweichung für den gesamten Zeitraum oder für die Jahre und Steuerarten einzeln?**

Antwort: Dies ist noch nicht geklärt, da Rechtsprechung zur neuen Gesetzeslage fehlt. Beide Ansichten werden in der Fachliteratur vertreten: (1) Die Hinterziehungstaten werden einzeln je Wirtschaftsjahr als eine Tat gezählt. Die Bagatellgrenze gilt deshalb nicht über den Gesamtsaldo, sondern Jahr für Jahr einzeln (Aue, Praxis Steuerstrafrecht 2012, 101). (2) Die Bagatellgrenze ist aus dem Gesamtwert zu berechnen (Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rz 68.1)

Frage 21: **Schützt eine großzügige Schätzung des Steuerpflichtigen vor weiteren Sicherheitszuschlägen durch das Finanzamt?**

Antwort: Nein. Wenn der Steuerpflichtige großzügig zu seinen Lasten in der Selbstanzeige geschätzt hat, vermindert er nur das Risiko der Bestrafung. Der Fiskus darf gleichwohl darüber hinausgehende Sicherheitszuschläge durchführen, wenn die Schätzung des Apothekers offenkundig vage ist. Der Fiskus darf in diesem Fall am oberen Rand der Wahrscheinlichkeitsbandbreite den Sicherheitszuschlag bilden. Insoweit handelt es sich aber nicht um hinterzogene Steuern, sondern um normale Steuern, die quasi zusätzlich anfallen. Für diese gilt die normale vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 AO). Das Risiko der Sicherheitszuschläge lässt sich sinnvoll nur eindämmen durch softwaregestützte Ermittlung der exakten Beträge.

Frage 22: **Gibt es Formvorschriften für die Selbstanzeige?**

Antwort: Nein. Es genügt eine formlose Berichtigung oder Ergänzung. Eine Selbstanzeige muss auch nicht als solche bezeichnet werden. Es bedarf sogar nicht einmal eines Hinweises auf strafrechtliches Fehlverhalten. Die wahrheitswidrige Behauptung, frühere Angaben seien nur versehentlich falsch gewesen, sperrt die Wirkung der Selbstanzeige nicht. Der Steuerpflichtige muss mit der Selbstanzeige aber frühere unrichtige Angaben berichtigen oder unvollständige Angaben ergänzen oder unterlassene Angaben nachholen. Der Inhalt der Selbstanzeige muss die Finanzverwaltung grundsätzlich in die Lage versetzen, mit ihr den Sachverhalt ohne weitere Mithilfe des Steuerhinterziehers aufklären zu können. Dafür sind Zahlenangaben unabdingbar. Diese dürfen nur geschätzt werden, soweit der Steuerhinterzieher seine Angaben nicht konkretisieren kann.

Frage 23: **Welche Angaben reichen nicht aus, um die Straffreiheit der Selbstanzeige auszulösen?**

Antwort: Nicht ausreichend sind die Beantragung einer Betriebsprüfung, unkonkrete Hinweise ohne Zahlenangaben, stillschweigende Versteuerung im nachfolgenden Veranlagungsjahr, Bekanntgabe der Einkunftsquelle ohne Offenlegung des Umfangs, bloße Ankündigung, eine Selbstanzeige erstatten zu wollen, Nachzahlung der verkürzten Steuerbeträge ohne berichtigende Erläuterung.

Frage 24: **Reicht die kommentarlose Abgabe einer richtigen Steuererklärung als Selbstanzeige aus?**

Antwort: Ja: Im Umsatzsteuerbereich müssen nicht die einzelnen Umsatzsteuer-

Voranmeldungen berichtigt werden. Es reicht die kommentarlose Abgabe einer richtigen Umsatzsteuer-Jahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG).

Frage 25: Wann müssen die hinterzogenen Steuern bezahlt werden?

Antwort: Die auf die Hinterziehung zu erwartenden Steuern müssen fristgerecht bezahlt werden, da dies Voraussetzung für die Straffreiheit durch die Selbstanzeige ist (§ 371 Abs. 3 AO). Vor Einreichung der Selbstanzeige sollte der Apotheker also durch seinen Steuerberater die nachzuzahlenden Steuern errechnen lassen und die Begleichung dieser Steuerlast sichergestellt haben.

Frage 26: Setzt die Straffreiheit voraus, dass zeitgleich mit der Steuererklärung die hinterzogenen Steuern nachgezahlt werden?

Antwort: Nein. Maßgeblich ist die Nachzahlungsfrist, die dem Steuerpflichtigen schriftlich gesetzt wird. Sie beträgt grundsätzlich einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, bzw. nach Eingang der Steueranmeldung (§ 36 Abs. 4 Satz 1 EStG, § 18 Abs. 4 Satz 1 UStG, § 20 Abs. 2 GewStG, § 220 Abs. 1 AO). Die Nachzahlungsfrist muss aber angemessen sein (§ 371 Abs. 3 AO). Maßstab hierfür sind die finanziellen Möglichkeiten eines gutwilligen Steuerpflichtigen bei Ausschöpfung aller vorhandenen Möglichkeiten. Der Steuerpflichtige kann zur Sicherstellung der Straffreiheit aber auch schon vorab die Zahlung ausführen. Die Nachzahlungsfrist muss ausdrücklich als solche gesetzt werden. Es muss bei der Setzung der Nachzahlungsfrist ein Hinweis erfolgen, dass es sich um eine Frist gemäß § 371 Abs. 3 AO handelt. Anderenfalls ist die Fristsetzung nicht wirksam im strafrechtlichen Bereich.

Frage 27: Wie soll man sich verhalten, wenn man nicht alle hinterzogenen Steuern sofort zahlen kann?

Antwort: Hier sind Teilzahlungen zu empfehlen mit konkreter Zuordnung. Da die hinterzogenen Steuern jeweils nach Jahren als eigene Tat gelten, kann man die Beträge so zuordnen, dass komplette Jahre davon abgedeckt werden. Die teilweise Abdeckung eines Jahres löst die Straffreiheit hingegen nicht aus. Nur komplett gezahlte Jahre werden von der Straffreiheit erfasst.

Frage 28: Stellt die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bei einem Softwarehaus einen Sperrgrund für eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO auch für den Anwender der Software dar?

Antwort: Nein. Es zählen nur die Bekanntgaben an den Anwender der Software, der den Zapper benutzt hat, selbst.

Frage 29: Sperren Ermittlungsverfahren bei einem Softwarehaus wegen Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO eine Selbstanzeige eines Anwenders der Software?

Antwort: Nein. Tatentdeckung bedeutet hier, dass eine Steuerhinterziehung bei dem Anwender selbst entdeckt worden ist. Das anderweitige Auffinden eines Zappers, der in einem Warenwirtschaftssystem genutzt werden kann, bedeutet nicht, dass jeder Anwender eines solchen Warenwirt-

schaftssystem selbst auch einen Zapper besessen und benutzt hätte. Ein bloßer Anfangsverdacht gegen Nutzer des Warenwirtschaftssystems reicht für eine Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht aus. Auch eine bloße Entdeckungsgefahr reicht niemals aus, selbst wenn die künftige Entdeckung noch so wahrscheinlich wäre. Auch Anzeigen und Aussagen Dritter bei dem Finanzamt stellen keine Tatentdeckung dar. Gleiches gilt für Vorfeldermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO.

Frage 30: Wann gilt eine Steuerhinterziehung als entdeckt im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO?

Antwort: Hier sind die Voraussetzungen eng gefasst. Allein der Umstand, dass irgendein Apotheker einen Zapper zur Manipulation seiner Erlöserfassung im Warenwirtschaftssystem genutzt hat, begründet keinen Verdacht gegen einen anderen Apotheker. Es gibt keine generelle Vermutung, dass sämtliche Kunden eines Softwarehauses a) einen Zapper besessen und ihn b) benutzt haben. Nach den aktuell im Markt kursierenden Berichten über den Vorfall muss davon ausgegangen werden, dass eine Selbstanzeige solange für den Apotheker möglich ist, wie ihm keine Prüfungsanordnung zugegangen ist und/oder ihm die Einleitung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeiten-Verfahrens nicht bekannt gegeben ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO).

Frage 31: Bei wem ist die Selbstanzeige einzureichen?

Antwort: Gemäß § 371 Abs. 1 AO ist die Selbstanzeige „gegenüber der Finanzbehörde“ zu erstatten. Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Polizeidienststellen sind keine Finanzbehörden. Die Einreichung dort macht die Selbstanzeige erst wirksam mit Zugang bei der Finanzbehörde. Zu diesem Zeitpunkt ist die Tat allerdings bereits bekannt. Deshalb ist die Anzeige an der falschen Stelle außerhalb einer Finanzbehörde schädlich.

Frage 32: Besteht für Steuerberater ein Haftungsrisiko, wenn sie den Apotheker bei der Selbstanzeige begleiten?

Antwort: Ja. Der Steuerberater muss auf die Selbstanzeigemöglichkeit nur hinweisen, wenn er konkrete Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung seines Mandanten hat. Solche Anhaltspunkte ergeben sich aber nicht aus der Hausdurchsuchung bei Lauer-Fischer allein. Bittet der Mandant hingegen um die Einreichung einer Selbstanzeige, muss der Steuerberater darauf hinwirken, dass die nacherklärten Beträge so genau wie möglich angegeben werden und mindestens den hinterzogenen Betrag abbilden. Anderenfalls schuldet er bei einer deshalb unwirksamen Selbstanzeige Schadenersatz in Höhe der Geldauflagen und Kosten des Strafverfahrens (LG Saarbrücken, Urteil vom 23.01.2012, 9 O 251/10, Praxis Steuerstrafrecht 2012, 84). Ein eher „passives Begleiten“ der Selbstanzeige des Apothekers durch seinen Steuerberater birgt deshalb ein sehr hohes Haftungsrisiko.

Frage 33: Kann der Fiskus nur Steuern nacherheben, für die die strafrechtliche Verfolgungsverjährung noch nicht abgeschlossen ist?

Antwort: Nein: Für die Nacherhebung hinterzogener Steuern gilt steuerrechtlich

eine zehnjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Steuerrechtliche Festsetzungsfristen im Bereich der Veranlagungssteuern (z. B. Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer) beginnen mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung abgegeben worden ist, spätestens mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Kalenderjahr der Entstehung des Steueranspruchs (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Faktisch kommt der Fiskus bei Steuerhinterziehungen also aktuell bis zu den Wirtschaftsjahren ab 2000 zurück, dies allerdings nur, wenn er dem Steuerpflichtigen eine Hinterziehung nachweist. In der Regel wird der Fiskus bei einer Selbstanzeige nachfragen, ob in den noch nicht veranlagungsverjährten Jahren davor ebenfalls eine Steuerhinterziehung stattgefunden habe.

Frage 34: Wie hoch sind die Hinterziehungs-Zinsen, die man bei einer Selbstanzeige nachzahlen muss?

Antwort: Die Hinterziehungszinsen belaufen sich auf 0,5 % pro Monat gemäß § 235 AO i.V.m. § 238 AO. (Die rechtzeitige Zahlung der Hinterziehungszinsen nach der Selbstanzeige ist aber nicht Bedingung der Erlangung der Straffreiheit. Zinsen sind steuerliche Nebenleistungen und deshalb keine Steuern. Sie fallen also nicht unter den Rechtzeitigkeitsbegriff in § 371 AO.)

Frage 35: Werden Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und „normale“ Verzinsung von Steuernachforderungen nach § 233 AO addiert?

Antwort: Nein: Auf die Hinterziehungszinsen sind die Zinsen nach § 233 a) AO anzurechnen. Eine Kumulierung ist gesetzlich ausgeschlossen.

Frage 36: Wie weit rückwärts können Hinterziehungszinsen festgesetzt werden?

Antwort: Praktisch parallel zu dem Zeitraum, zu dem die hinterzogenen Steuern festgesetzt werden dürfen. Die Hinterziehungszinsen müssen aber festgesetzt werden binnen eines Jahres. Diese Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist (§ 239 Abs. 1 Nr. 3 AO). In der Praxis wird diese Frist vom Fiskus eigentlich nie versäumt.

Frage 37: Kann man Hinterziehungszinsen steuerlich absetzen?

Antwort: Nein: Hinterziehungszinsen bezüglich betrieblicher Steuern sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 a) EStG). Das Abzugsverbot ergreift jedoch nicht solche Hinterziehungszinsen, die in den normalen Steuerzinsen nach § 233 a) AO gemäß § 235 Abs. 4 AO aufgehen.

Frage 38: Kann der Fiskus neben Hinterziehungszinsen auch Verspätungszuschläge gemäß § 152 AO erheben?

Antwort: Im Regelfall nein: Verspätungszuschläge kommen nur in Betracht, wenn die Selbstanzeige in der Nachholung bisher unterlassener Steuererklärungen besteht oder die Selbstanzeige die Nichtabgabe von Steuererklärungen aufdeckt.

Frage 39: **Schützt die Einreichung einer Selbstanzeige vor einem Strafverfahren?**

Antwort: Nein. Ist eine Selbstanzeige so bezeichnet oder als solche erkennbar, muss sie das Finanzamt stets der Straf- und Bußgeldsachenstelle zu-leiten (Nr. 132 Abs. 1 Satz 1 AStBV 2011). Darin liegt eine Strafverfolgungsmaßnahme, die zur Anlaufhemmung für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen führt. Die Mitteilung über die Einleitung des Strafverfahrens bedeutet also nicht, dass der Fiskus Zweifel an dem wahrheitsgemäßen Umfang der Selbstanzeige hätte. Ist die Selbstanzeige hingegen erkennbar richtig und vollständig und ist die Nachzahlung der verkürzten Beträge bereits erfolgt, hat die Einleitung eines Strafverfahrens zu unterbleiben. In der Praxis der Finanzämter muss eine solche Selbstanzeige regelmäßig nicht der Bußgeld- und Strafsachenstelle zugeleitet werden. Diese Fälle sind allerdings die Ausnahme, weil die Vollständigkeit der Selbstanzeige nach dem Eingang bei der Finanzbehörde in der Regel kaum sicher zu beurteilen ist. Es empfiehlt sich aber, mit der Abgabe der Selbstanzeige den vom Steuerberater ermittelten Betrag an verkürzten Steuern sofort zu bezahlen.

Frage 40: **Muss ich nach einer Selbstanzeige mit einer Steuerfahndungsaktion rechnen?**

Antwort: Nein. Diese Gefahr besteht wegen Nr. 11 AStBV 2011 nicht. Die Anordnung einer Durchsuchung würde sich nämlich regelmäßig als unverhältnismäßig und damit rechtswidrig darstellen, weil der Steuerpflichtige seine Verfehlungen bereits eingeräumt und seine Bereitschaft zur Sachaufklärung dokumentiert hat.

Frage 41: **Was raten die in der APO-Audit GmbH vernetzten Steuerberater?**

Antwort: Wir geben folgende Empfehlung:

1. Wenn ein Apotheker in einem Wirtschaftsjahr ab 2005 einen Zapper in einem Lauer-Fischer-Warenwirtschaftssystem einnahmeverkürzend eingesetzt hat, raten wir zur kurzfristigen Selbstanzeige.
2. Kein Apotheker sollte eine Selbstanzeige selbst einreichen, sondern sich professioneller Hilfe durch einen Steuerberater oder auf Steuerrecht spezialisierten Anwalt bedienen (so auch die ausdrückliche Empfehlung des Richters am Finanzgericht München, Dieter Zanzinger, in DStR 2011, 1403).
3. Eine Selbstanzeige ohne nachweislich ernsthaftes Bemühen, den hinterzogenen Betrag korrekt anzugeben, ist riskant. Man sollte softwaregestützte Hilfe in Anspruch nehmen, um diesen Betrag zu ermitteln. Dies ist schon zur Vermeidung weiterer überhöhter Sicherheitszuschläge unausweichlich. Die APO-Audit GmbH wird ihre entsprechende Hilfe nicht nur den Apothekern zur Verfügung stellen, die Mandanten einer Kanzlei sind, die bei der APO-Audit GmbH Gesellschafter ist. Aufträge der Mandanten der APO-Audit-Kanzleien werden aber natürlich bevorzugt abgearbeitet. Alle anderen Aufträge werden im Rahmen der vorhandenen Kapazitäten nach dem Eingangsdatum bearbeitet werden.

4. Zur Einhaltung der GoBS ist ohnehin jedem Apotheker zu empfehlen, durch eine Systemnachschau sicherzustellen, dass in seinem Warenwirtschaftssystem kein Zapper zum Einsatz kam und kommt.

Weiter zum [Auftragsformular](#)

Autor:

Dr. Bernhard Bellinger

Rechtsanwalt / Steuerberater
vereidigter Buchprüfer
Fachanwalt für Steuerrecht
Königsallee 1
40212 Düsseldorf
Tel: 0211-866 86 10
Fax: 0211-866 86 19
e-mail: bellinger@bellinger.de