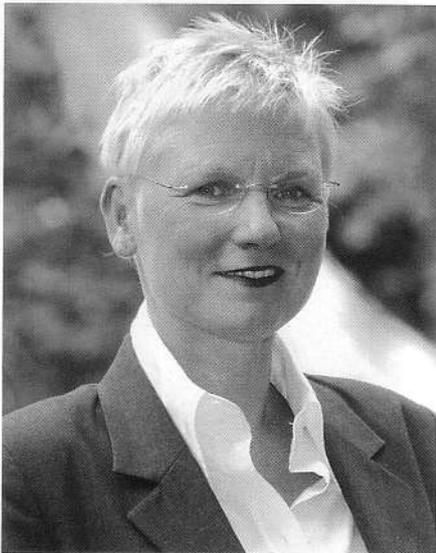


Das neue Spielfeld der Steuerfahndung:

Die Steuerordnungswidrigkeit

Petra Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MBA, Steuerstrafverteidiger*,
Silke Busch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für Arbeitsrecht, Steuerstrafverteidiger*,
beide Partner der Korts Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln

* zertifiziert durch die Universität Hagen



Petra Korts



Silke Busch

*Tax investigators' new sphere of activity:
civil tax offences*

Petra Korts, attorney-at-law, certified attorney at tax law,
MBA, criminal tax defence counsel*,

Silke Busch, attorney-at-law, certified attorney at tax and labour law,
criminal tax defence counsel*,

both of them partners at Korts Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Cologne

* certified by the University of Hagen

Der Bundesrechnungshof hat anlässlich Prüfung der Wirtschafts- und Haushaltsführung des Bundes im November 2006 kritisiert, dass der Fiskus **nicht konsequent genug** gegen Steuerordnungswidrigkeiten vorgehe. Oftmals werde bei nicht nachzuweisendem Tatverdacht einer Steuerhinterziehung von einer möglichen Verfolgung der Tat als Ordnungswidrigkeit abgesehen. Das Bundesfinanzministerium hat prompt reagiert:

„Das Bundesministerium der Finanzen will auf Empfehlung des Bundesrechnungshofes auf eine konsequente Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten durch die Finanzämter hinwirken. Die Ahndung von Steuerordnungswidrigkeiten leistet einen wichtigen Beitrag, um das Steueraufkommen zu sichern und eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten. (...) Das Bundesministerium hat zugesagt, sich bei den obersten Finanzbehörden der Länder und der zuständigen Bund-Länder-Arbeitsgruppe für die Regelung in den bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisungen einzusetzen.“¹⁾

Es ist also in der Zukunft mit einer **verstärkten Sensibilität** der Finanzämter und der Steuerfahndungsstellen im Bereich der Steuerordnungswidrigkeiten zu rechnen. Damit rückt die Steuerordnungswidrigkeit auch zunehmend in den Fokus der steuerlichen Berater und der Steuerpflichtigen selbst – oder sollte es zumindest, denn Steuerordnungswidrigkeiten können mit Geldbußen von bis zu 50.000 EUR geahndet werden.

Eine Steuerordnungswidrigkeit stellt den „kleinen Bruder“ der Steuerstraftat dar. Eine Steuerverkürzung, bei der dem Täter ein vorsätzliches Handeln nicht nachzuweisen ist, kann als

¹⁾ Auszug aus den „Bemerkungen 2006 zur Wirtschafts- und Haushaltsführung des Bundes“ des Bundesrechnungshofes, November 2006.

leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO geahndet werden.

Leichtfertige Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn jemand aus besonderem **Leichtsinn** oder besonderer **Gleichgültigkeit** fahrlässig handelt. So ist es z. B. leichtfertig, wenn ein Freiberufler oder Gewerbetreibender, der nicht über das entsprechende steuerliche Wissen verfügt, ohne vorherige Erkundigung bei Fachleuten seine steuerlichen Erklärungen anfertigt und abgibt. Nimmt der Steuerpflichtige **fachliche Hilfe** in Anspruch, muss er seinem Berater die nötigen Informationen und Unterlagen zur Verfügung stellen, sonst handelt er leichtfertig. Führt der Auftraggeber keine stichprobenartige Überprüfung der Arbeiten seiner Helfer durch, handelt er leichtfertig. Der Vorwurf der Leichtfertigkeit kann also bereits dann erhoben werden, wenn es der Steuerpflichtige unterlassen hat, eine im Steuerrecht kundige Person oder Stelle hinsichtlich seiner **steuerlichen Pflichten** zu befragen oder wenn der Steuerpflichtige seine Hilfsperson, die seine Steuererklärung vorbereitet oder erstellt, nicht ausreichend informiert oder überwacht.

Die Tatbestände der Steuerordnungswidrigkeiten sind vielfältig und in den verschiedensten Gesetzen verstreut. Die am häufigsten zur Anwendung kommenden Tatbestände sind:

- die **leichtfertige Steuerverkürzung**, d. h. die „leichtfertig begangene Steuerhinterziehung“;
- die **Steuergefährdung**, d. h. Handlungen, die zur Vorbereitung einer Steuerverkürzung geeignet sind, z. B. das Ausstellen unrichtiger Belege, die unrichtige, unvollständige oder unterlassene Buchung von Geschäftsvorfällen;
- die **Gefährdung von Abzugsteuern**, z. B. die Lohnsteuer, die Kapitalertragsteuer, die Aufsichtsratssteuer, die Einkommensteuer oder die Umsatzsteuer, die bei einer Werklieferung oder sonstigen Leistung durch einen nicht im Erhebungsgebiet ansässigen Unternehmer entsteht (keine Abzugssteuer hingegen ist die pauschalierte Lohnsteuer nach §§ 40, 40a, 40b EStG);
- die **Schädigung des Umsatzsteueraufkommens**, § 26b UStG, d. h. die Nichtentrichtung von Umsatzsteuerbeträgen an die Finanzbehörde, der Tatbestand wird bereits dadurch verwirklicht, dass keine fristgerechte Überweisung der Steuerbeträge an das Finanzamt erfolgt.

Als möglicher Täter einer Steuerordnungswidrigkeit kommt zunächst der Steuerpflichtige selbst in Betracht. Überlässt ein Steuerpflichtiger z. B. seinem steuerlichen Berater ein **blanko** unterschriebenes ESt-Erklärungsformular und lässt er ihn die von diesem ausgefüllte Erklärung ungeprüft beim FA einreichen, so handelt er i. d. R. leichtfertig i. S. des § 378 AO²¹.

On the occasion of examining federal financial management, Germany's supreme audit institution, the Bundesrechnungshof, criticized in November 2006 that tax authorities did not prosecute civil tax offences **rigorously enough**. According to the annual report, in the absence of reasonable suspicion of a criminal offence, tax evasion is often not prosecuted as a civil tax offence. The Federal Ministry of Finance reacted promptly:

'At the Bundesrechnungshof's recommendation, the Federal Ministry of Finance intends to press for a more consistent prosecution of civil tax offences by the local tax offices. Imposing penalties for civil tax offences is an important contribution to securing tax revenues and to ensuring tax equity. (...) The Federal Ministry promised that it will urge the supreme tax authorities of the federal states and the competent Federal-State-Working Group to issue uniform guidance applicable throughout Germany.'²¹

Therefore, one must expect the tax authorities and bureaux for the investigation of tax offences to be **increasingly sensitized** as to civil tax offences in future. Tax advisers and taxpayers themselves thus also need to increasingly focus on civil tax offences for the latter may be punishable by fines of up to 50,000 EUR.

Civil tax offences are infringements of tax laws that do not constitute a criminal offence. If it can't be proved that the offender acted deliberately, tax evasion may be punishable as tax evasion by failure to take due care in accordance with section 378 AO (German Fiscal Code).

Hazardous negligence is given if someone acts negligently out of special **carelessness** or special **indifference**. For instance, freelancers or businessmen who do not have a sound knowledge of relevant tax law and fill in and file their tax returns without seeking expert advice act recklessly. If taxpayers seek **professional help**, they must make the necessary information and documents available to their advisers; otherwise they act recklessly. If clients do not spot-check their assistants' work, they act recklessly. Taxpayers can thus be reproached for recklessness if they failed to consult a tax expert about their **fiscal obligations** or if they do not inform or supervise the person sufficiently who helps prepare or fill in their tax returns.

The statutory definitions of a civil tax offence are varied and can be found in various laws. The most common civil tax offences are:

- **tax evasion by failure to take due care**, i.e. "tax evasion committed recklessly"; inchoate tax evasion, i.e. acts preparatory to the commission of tax evasion, e.g. issue of incorrect vouchers or incorrect, incomplete or omitted entry of business transactions;
- **inchoate withholding tax evasion**, e.g. income tax on wages and salaries, capital gains tax, directors' tax, income tax or turnover tax which is levied in the case of sale under a contract for goods and services or other services provided by an entrepreneur not resident in the collection area (lump-sum income tax on wages and salaries, however, is not a withholding tax in accordance with sections 40, 40a, 40b EStG [Income Tax Act]);

- **impairment of turnover tax revenue**, section 26b UStG (Turnover Tax Act), i.e. non-payment of turnover tax to the tax authorities; the statutory definition is already fulfilled by not transferring the tax amounts to the tax office in due time.

Potential perpetrators of a civil tax offence are, first of all, the taxpayers themselves. If, for instance, taxpayers leave a **blank signed** income-tax form to their tax advisers and have the tax return filled in by the tax adviser filed with the tax office without checking, they usually act recklessly as defined by section 378 AO²².

Other potential offenders are persons who fulfil the fiscal obligations of other people by act of law or by virtue of a contract, e.g. legal representatives (parents, custodians), managing directors of limited liability companies (also de facto directors), members of a partnership and property administrators.

Section 378 AO, however, does not only provide for taxpayers as potential offenders, but tax assistants or advisers can also fulfil the statutory definition. The Bundesfinanzhof, Germany's Federal Fiscal Court, found in 2002²³ that if a **qualified tax clerk** at the commissioned tax consultants determined the profits incorrectly in a grossly negligent manner, this shall be deemed tax evasion by failure to take due care. The more the taxpayer delegates duties to the tax adviser and thus exonerates himself or herself under criminal law or the law on regulatory offences, the more the tax adviser's responsibility under criminal law or the law on regulatory offences increases. Moreover, taxpayers have to answer to the tax office for the misrepresentations made by their tax advisers, even if they are not to blame for it.

A particularity of the law on regulatory offences, which also affects tax law, is section 30 OWiG (German Regulatory Offences Act). Pursuant to this provision, legal entities may be held liable for criminal or regulatory offences committed by their **organs or authorized representatives**. In section 30, subsection 2, sentence 1 no. 1 and no. 2 OWiG, the Act provides for **fines of up to 1 million euros**. The purpose of this provision is to eliminate the "advantage" of the legal entity, namely that it can only act through its organs.

Pursuant to section 130 OWiG (German Regulatory Offences Act), anyone who as the **owner of a firm or an enterprise** wilfully or negligently fails to take the supervisory measures required to prevent contravention of duties in the firm or enterprise which concern the owner in this capacity, and the violation of which is punishable by a penalty or a fine, shall be deemed to have committed a regulatory offence. The required supervisory mea-

²¹ Excerpt from the '2006 - Annual Report on Federal Financial Management' of the Bundesrechnungshof, November 2006.

²² Bavarian Supreme Court decision of 1 March 2002 - 4 St RR 2/2002.

²³ Decision of 19 December 2002 - IV R 37/01.

Gleichfalls im Visier als potenzielle Täter stehen Personen, die kraft Gesetz oder Vertrag die steuerlichen Pflichten anderer wahrnehmen, z. B. gesetzliche Vertreter (Eltern, Betreuer), GmbH-Geschäftsführer (auch faktische Geschäftsführer), die Gesellschafter einer Personengesellschaft und Vermögensverwalter. Der Täterkreis des § 378 AO ist aber nicht nur auf den Steuerpflichtigen beschränkt, auch steuerliche Helfer bzw. Berater können den Tatbestand verwirklichen. Der BFH hat im Jahre 2002³¹ festgestellt, dass eine grob fahrlässig unzutreffende Gewinnermittlung durch eine **Steuerfachangestellte** der beauftragten Steuerberatungsgesellschaft als leichtfertige Steuerverkürzung zu qualifizieren ist. Je weitgehender der Steuerpflichtige Pflichten auf den Berater überträgt und sich dadurch auch straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtlich entlastet, desto stärker wächst die strafrechtliche oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Verantwortlichkeit des Beraters. Steuerrechtlich hat zudem der Steuerpflichtige die objektiv unrichtigen Angaben seines Beraters gegenüber dem Finanzamt zu verantworten, selbst wenn ihn daran kein eigenes Verschulden trifft.

Eine Besonderheit im Bereich des Ordnungswidrigkeitenrechts, die sich auch im steuerrechtlichen Bereich auswirkt, stellt § 30 OWiG dar, der es ermöglicht, juristische Personen für die von ihnen handelnden **Organen oder Vertretern** begangenen Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten zu belangen. Das Gesetz sieht in § 30 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 OWiG **Geldbußen bis 1 Mio. EUR** vor. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es, den „Vorteil“ der juristischen Person zu beseitigen, dass sie nur durch ihre Organe handeln kann.

Gem. § 130 OWiG handelt ordnungswidrig, wer als **Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens** vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern, die den Inhaber als solchen treffen und deren Verletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist, dazu gehören insbesondere auch die (vielfältigen) steuerlichen Pflichten.

Die Steuerordnungswidrigkeiten sehen (nur) Geldbußen in, je nach Vorschrift, unterschiedlicher Maximalhöhe bis zu 50.000 EUR vor. Grundlage für die Bemessung der Geldbuße sind die Bedeutung der Ordnungswidrigkeit und der Vorwurf, der dem Täter gemacht wird. Die Geldbuße soll den **wirtschaftlichen Vorteil**, den der Täter aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat,

übersteigen. Reicht das gesetzliche Höchstmaß hierzu nicht aus, so kann es überschritten werden. Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die von einem inländischen Gericht oder einer Behörde festgesetzt wurden, dürfen nicht als **Werbungskosten oder Betriebsausgaben** in Abzug gebracht werden.

Besteht der Verdacht einer Steuerordnungswidrigkeit darf zudem bei einer **Außenprüfung** der Prüfungszeitraum mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume erfassen.

Bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung kommt eine **bußgeldbefreiende Selbstanzeige** in Betracht. Eine Geldbuße wird danach nicht festgesetzt, soweit der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt. Die Selbstanzeige ist nicht mehr möglich, sobald dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.

Die übrigen Steuerordnungswidrigkeiten sehen jedoch eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nicht vor. Sie kann in bestimmten Fällen dennoch erwägenswert sein, um anschließend eine **Einstellung des Verfahrens** zu forcieren.

In jedem Falle ist bei der **Verteidigung** gegen den Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung vor einer eventuellen Einlassung zur Sache immer auch zu bedenken, dass es im Anschluss an ein eingestelltes Strafverfahren immer noch zu einem Ordnungswidrigkeitenverfahren kommen kann und aufgrund der eingangs erwähnten, vom Fiskus eingeschlagenen Orientierung wohl auch häufiger zu erwarten sein wird. Wird im Rahmen der steuerstrafrechtlichen Verteidigung auf der subjektiven Ebene ausdrücklich damit argumentiert, dass kein Vorsatz, sondern „lediglich“ **Fahrlässigkeit** vorgelegen habe, sind die Weichen für das anschließende Ordnungswidrigkeitenverfahren bereits gestellt, denn im Rahmen der Verteidigung wurde ja bereits ein „**Geständnis**“ der Steuerordnungswidrigkeit abgelegt. Andererseits kann es aufgrund der speziellen Fallgestaltung eine effektive Verteidigungsstrategie darstellen, im Rahmen der steuerstrafrechtlichen Verteidigung bereits im Rahmen des Ermittlungsverfahrens bewusst auf die Qualifizierung des Sachverhaltes als eine Steuerordnungswidrigkeit hinzuwirken. Denn in Fällen, in denen sich eine **gerichtliche Aufarbeitung** voraussichtlich nicht vermeiden ließe und der Nachweis eines Vorsatzes durch die Steuerfahndung bzw. Staatsanwaltschaft jedenfalls als möglich erscheint, kann es sinnvoller sein, die Steuerordnungswidrigkeit in Kauf zu nehmen, statt das Risiko einer **strafrechtlichen Verurteilung** einzugehen. ■

sure shall in particular also comprise the (many and varied) fiscal obligations.

Civil tax offences are punishable by fines (only), amounting to a maximum of EUR 50,000, depending on the provision. The fine shall be assessed according to the nature and gravity of the regulatory offence of which the perpetrator is accused. The fine shall exceed the economic advantage that the perpetrator gained from the regulatory offence. If the maximum statutory fine is not sufficient, it may be exceeded.

Pecuniary penalties, administrative fines and exemplary fines imposed by a domestic court or authority must not be deducted as income-related expenses or operating expenses.

Moreover, upon suspicion of a civil tax offence, a field audit may cover more than the usual three-year taxable period.

There is the possibility of fine waiver in the case of self-accusation of tax evasion by failure to take due care reported to the tax authorities. If offenders correct misrepresentations made to the tax authorities or now give information that they failed to provide before, a fine will not be imposed. A self-accusation is no longer possible as soon as the perpetrator or his/her representative has been notified of the institution of criminal or administrative fine proceedings because of the offence.

The other civil tax offences, however, do not provide for the possibility of self-accusation, resulting in a fine waiver. A self-accusation may still be worth considering in certain cases to push ahead with a dismissal of proceedings afterwards.

In any case, before any pleading to the charge, one always has to bear in mind with the defence against a charge of deliberate tax evasion that regulatory offence proceedings may still be instituted after the dismissal of criminal proceedings and that the institution of regulatory offence proceedings might have to be expected more often in future because of the aforementioned more rigorous approach of tax authorities. If the defendant or his/her criminal tax defence counsel expressly argues on a subjective level that the offence was not committed wilfully, but "merely" by negligence, the course has already been set for subsequent regulatory offence proceedings for the civil tax offence has already been "confessed" within the framework of the defence. On the other hand, given the specifics of the case, it may be an effective defence strategy to deliberately work towards getting the facts of the case considered a civil tax offence as early as in the preliminary proceedings. For in cases in which legal proceedings probably can't be avoided and tax investigators or public prosecutors might be able to prove intent, it is probably more sensible to accept the civil tax offence than to run the risk of facing a criminal conviction. ■

³¹ So ausdrücklich das BayObLG, Beschl. v. 01.03.2002 - 4 St RR 2/2002.

³² Urteil vom 19.12.2002 - IV R 37/01.