

Löst eine rechtswidrige Betriebsprüfung die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO aus?

Veröffentlicht in: Stbg 2006, 137

Die Straffreiheit infolge einer Selbstanzeige ist gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO ausgeschlossen, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Der Umfang der durch das Erscheinen eines Außenprüfers eintretenden Sperrwirkung wird in der Literatur und Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt. Insbesondere ist umstritten, ob eine rechtswidrige Prüfungsanordnung die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO auslösen kann.

I. Rechtsprechung – BGH, Urt. v. 16.06.2005

Zu der Frage, unter welchen Umständen das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde, namentlich eines Prüfers zur Durchführung einer Außenprüfung, die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nicht auslöst, hat der BGH im Urteil vom 16.06.2005 wie folgt Stellung genommen:

„In den Fällen, in denen die dem Erscheinen des Amtsträgers zugrunde liegende Prüfungsanordnung nichtig ist, weil sie an besonders schwerwiegenden, offenkundigen Fehlern leidet (vgl. § 125 AO), wird eine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO ausscheiden. Gegen eine weitergehende Einschränkung dieses Sperrgrundes könnten folgende Erwägungen sprechen: Mit der Regelung der Selbstanzeige verfolgt der Gesetzgeber vornehmlich den steuerpolitischen Zweck, dem Täter einen Anreiz zu geben, bisher verheimlichte Steuerquellen zu offenbaren. Die Straffreiheit soll daher nicht eintreten, wenn die bisher verborgene Steuerquelle durch die Finanzbehörde bemerkt wurde oder wenn sie nach dem normalen Verlauf der Dinge alsbald bemerkt würde (vgl. Joecks aaO § 371 Rdn. 132). Die Situationen, in denen eine nachträgliche Straffreiheit durch eine Selbstanzeige nicht mehr erreicht werden kann, sind aus Gründen der Rechtssicherheit weitgehend objektivierend beschrieben. Bereits nach dem Wortlaut von § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO wird nicht auf die Anordnung oder die Durchführung der — möglicherweise mehrere Wochen dauernden — Prüfung abgestellt, sondern auf das tatsächliche Erscheinen des Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, in welchem sich für den Steuerstraftäter das Risiko der Entdeckung manifestiert. Nach dem Sinn und Zweck des § 371 AO erscheint es in dieser Situation, in der mit der baldigen Aufdeckung der bisher verheimlichten Steuerquelle zu rechnen ist, nicht mehr angezeigt, dem Steuerstraftäter für deren Offenbarung Straffreiheit in Aussicht zu stellen.

Für den Steuerpflichtigen muß jederzeit eindeutig erkennbar sein, ob eine Selbstanzeige dazu führt, daß er in bezug auf den offenbarten Sachverhalt straffrei wird. Ein Abstellen auf die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung oder der

Prüfungsdurchführung oder auf die steuerliche oder strafrechtliche Verwertbarkeit des Prüfungsergebnisses würde insoweit zu erheblichen Unsicherheiten führen, da solche Mängel in vielen Fällen nicht ohne weiteres erkennbar sein werden und unter Umständen erst nach langdauernden Streitigkeiten feststehen. Anders ist dies nur dann, wenn die Prüfungsanordnung an so gravierenden Fehlern leidet, daß sich ihre Nichtigkeit aus § 125 AO ergibt.“

Der BGH erklärt in dem obiter dictum, daß aus Gründen der Rechtssicherheit die Ausschlußwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nur in den Fällen nicht eintritt, in denen die dem Erscheinen des Amtsträgers zugrunde liegende Prüfungsanordnung nichtig ist. Die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung oder der Prüfungsdurchführung sollen ebensowenig zur Sperrwirkung führen wie steuerliche oder strafrechtliche Verwertungsverbote des Prüfungsergebnisses.

In dem vom BGH zu entscheidenden Fall brauchte der Senat letztlich aber nicht zu entscheiden, unter welchen Umständen das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde, namentlich eines Prüfers zur Durchführung einer Außenprüfung, die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nicht auslöst. Denn der Angeklagte hatte mit der bloßen Bestätigung des Außenprüfungsergebnisses keine formwirksame Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 AO abgegeben.

II. Rechtsprechungsübersicht

In der steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung ist die Ausgangsfrage — soweit ersichtlich — bisher noch nicht entschieden. Nachfolgend werden einige Urteile angeführt, die von der Literatur zur Argumentation herangezogen werden.

1. Beschluß des BayObLG vom 23.01.1985

Die überwiegende Meinung im Schrifttum¹ folgt dem Beschluß des BayObLG², das den Fall zu entscheiden hatte, daß die Prüfung über den in der Prüfungsanordnung festgelegten Umfang hinausging. Die Außenprüfung setzt eine schriftlich zu erteilende, dem Steuerpflichtigen bekannt zu gebende Prüfungsanordnung voraus, welche den Umfang der Prüfung, insbesondere die zu prüfenden Steuerarten und Besteuerungszeiträume, bestimmen muß. Nur im Umfang der Prüfungsanordnung ist die Außenprüfung, vorbehaltlich einer späteren Erweiterung der Prüfungsanordnung, zulässig. Hieraus ist zu folgern, daß der Betriebsprüfer auch im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nur insoweit bei dem Steuerpflichtigen zur Prüfung erscheint, als die Prüfungsanordnung reicht.

Im Ergebnis stellt das BayObLG fest, daß die Ausschlußwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nur dann nicht eintritt, wenn keine Prüfungsanordnung ergangen und dem

¹ Rüping in HHSp, § 371 Rn 153; Kohlmann, § 371 Rn 155, 1 ff.

² v. 23.01.1985 – RReg. 4 St 309/84 -, wistra 1985, 117

Steuerpflichtigen bekannt gegeben wurde, wenn es sich mithin um eine nichtige Prüfungsdurchführung handelt, weil die Betriebsprüfung Steuerarten betrifft, die über den in der Prüfungsanordnung festgelegten Umfang hinausgehen.³ Das BayObLG hatte mithin lediglich den Fall einer in Teilen nichtigen Betriebsprüfung zu beurteilen. Eine erfolgreiche Anfechtung der rechtswidrigen Prüfungsanordnung war in dem vom BayObLG zu beurteilenden Fall allerdings nicht erforderlich; die Selbstanzeige bezog sich auf die vom Umfang der Prüfungsanordnung nicht gedeckte Schenkungsteuer.

2. Beschluß des BayObLG vom 17.09.1986

Auch im Beschluß vom 17.09.1986 hat das BayObLG⁴ festgestellt, daß für das Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO jedenfalls gefordert werden muß, daß dieser rechtmäßig zur Prüfung erschienen ist. Werde ohne oder aufgrund einer nur mündlichen Prüfungsanordnung geprüft, so ist das Vorgehen der Behörde nicht rechtmäßig. In Bezug auf die Folgen hinsichtlich der Verwertung der bei der Außenprüfung gewonnenen Erkenntnisse hat das BayObLG ausgeführt, daß wenn der Betriebsprüfer eine Außenprüfung und nicht eine betriebsnahe Veranlagung durchgeführt hätte, wäre davon auszugehen, daß § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige nicht entgegenstünde. Das BayObLG hat die Ausschlußwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nicht aus dem Vorliegen einer Außenprüfung, sondern daraus hergeleitet, daß der Betriebsprüfer zu einer betriebsnahen Veranlagung erschienen war. Zu den Ausführungen des BayObLG ist anzumerken, daß Prüfungshandlungen die ohne oder aufgrund einer nur mündlichen Prüfungsanordnung erfolgen, nicht nur nicht rechtmäßig, sondern nichtig sind, daher eine Anfechtung der Prüfungshandlung nicht erforderlich ist.

3. Urteil des BFH vom 10.04.1987

Der BFH⁵ hat in seiner Entscheidung vom 10.04.1987 zu der vergleichbaren Frage der Hemmung der Verjährung auf Grund einer unwirksamen Prüfungsanordnung festgestellt, daß der tatsächliche Prüfungsbeginn für die Verjährungshemmung nicht maßgeblich ist. Ist die Prüfungsanordnung von vornherein unwirksam, da sie gegen ein nicht existierendes Steuersubjekt (eine vermeidlich existierende GbR) gerichtet ist, und muß daher nicht in einem besonderen Verfahren angefochten werden, besteht auf Grund der unwirksamen Prüfungsanordnung von Anfang an ein Verwertungsverbot, ohne daß dies in einem besonderen Verfahren festgestellt werden muß. Aus dem Verwertungsverbot ergibt sich dann auch, daß die Verjährung durch die Betriebsprüfung nicht wirksam unterbrochen werden kann. Nichtige Prüfungsanordnungen können keine Ablaufhemmung herbeiführen.

³ Schick in HHSp, § 196 Rn 302, 304

⁴ - RReg 4 St 155/86 - wistra 1987, 77

⁵ - III R 202/83 -, BStBl. 1988, 165

Im Gegensatz zu der Entscheidung des BGH vom 16.06.2005 erging die Prüfungsanordnung gegen ein nicht existierendes Steuersubjekt; die Prüfungsanordnung mußte von Anfang an nicht angefochten werden.

4. Urteil des BFH vom 20.02.1990

Im Urteil vom 20.02.1990⁶ fordert der BFH die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung durch Anfechtungsklage bzw. Fortsetzungsfeststellungsklage geltend zu machen, wenn der Steuerpflichtige verhindern will, daß die Feststellungen des Betriebsprüfers bei der Steuerfestsetzung verwertet werden für den Fall, daß eine Prüfungsanordnung ergangen ist.

Nur für den Fall, daß die Feststellungen des Prüfers nicht auf einem Verwaltungsakt beruhen, hat der Betriebsprüfer z.B. den Prüfungszeitraum ohne entsprechende Änderung der Prüfungsanordnung ausgedehnt, so bedarf es keines besonderen Verfahrens, um die Rechtswidrigkeit der Prüfungsmaßnahmen feststellen zu lassen. Das Verwertungsverbot kann unmittelbar im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid bzw. Feststellungsbescheid geltend gemacht werden. Für eine Feststellungsklage nach § 41 FGO fehlt es dann am Feststellungsinteresse.

Eines besonderen Feststellungsverfahrens bedarf es auch dann nicht, wenn die Unwirksamkeit bzw. Nichtigkeit einer Prüfungsanordnung geltend gemacht wird. Auch in einem solchen Fall besteht regelmäßig an der baldigen Feststellung der Nichtigkeit oder Unwirksamkeit der Prüfungsanordnung kein berechtigtes Interesse. Alle Einwendungen gegen die Wirksamkeit der Prüfungsanordnung können dann im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gegen den Steuerbescheid geprüft werden. Ein weiteres Verfahren ist unter prozeßökonomischen Gesichtspunkten nicht zu rechtfertigen. Die Unwirksamkeit oder Nichtigkeit der Prüfungsanordnung wird regelmäßig nur im Hinblick auf ihre Folgen geltend gemacht, nämlich im Hinblick auf das von der Rechtsprechung entwickelte Verwertungsverbot und im Hinblick darauf, daß nach der Rechtsprechung des BFH bei nichtiger Prüfungsanordnung keine Ablaufhemmung eintritt. Ob diese Folgen im Einzelfall tatsächlich eingetreten sind, kann im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid bzw. Feststellungsbescheid geklärt werden. Wird die Nichtigkeit oder Unwirksamkeit der Prüfungsanordnung bejaht, so kann die entscheidende Stelle im gleichen Verfahren prüfen, ob daraus ein Verwertungsverbot folgt, ob das Finanzamt im Steuerbescheid wenigstens die Tatsachen auswerten darf, die ihm auch ohne Außenprüfung bekannt waren oder bekannt sein mußten und ob bei Erlass des Steuerbescheides oder Feststellungsbescheides bereits Festsetzungs- oder Feststellungsverjährung eingetreten war. Für den Steuerpflichtigen entstehen keine Nachteile.

War im Zeitpunkt des Ergehens der Steuerbescheide oder Feststellungsbescheide die Rechtsbehelfsfrist gegen die Prüfungsanordnung zweifelsfrei abgelaufen, so hat eine Anfechtungsklage mit der Begründung, die Prüfungsanordnung sei (lediglich)

⁶ - IX R 83/88 -, BStBl. 1990, 789

rechtswidrig, keine Erfolgsaussichten. Der Steuerpflichtige kann ein Verwertungsverbot nur noch mit der Begründung erreichen, die Prüfungsanordnung sei nichtig oder unwirksam. Darüber kann, wie dargelegt, im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid entschieden werden.

5. Urteil des BFH vom 09.11.1994

Auch in dem Urteil des BFH vom 09.11.1994⁷ ging es um die Frage nach dem Verbot der Verwertung der bei einer Außenprüfung erzielten Prüfungsfeststellungen. Das Finanzamt ordnete beim Steuerpflichtigen eine steuerliche Außenprüfung an. Der Steuerpflichtige verfügte jedoch nicht über geeignete Geschäftsräume. Der Steuerpflichtige erhob Klage zum Finanzgericht und begehrte Feststellung, daß die Weigerung der Finanzbehörde, die Prüfung in den Räumen des Steuerberaters durchzuführen, rechtswidrig gewesen sei. Das berechnigte Interesse an dieser Feststellung stützt der Steuerpflichtige darauf, daß er hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung ein Verwertungsverbot geltend mache.

Der BFH bestätigt in seinem Urteil das berechnigte Interesse des Klägers und hat festgestellt, daß der Steuerpflichtige gehindert ist, sich mit Erfolg auf ein Verwertungsverbot zu berufen, solange die Prüfungsanordnung oder sonstige Ermittlungsmaßnahmen nicht aufgehoben oder ihre Rechtswidrigkeit im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage festgestellt ist. Ob die bedingte Rechtswidrigkeit der Anordnung des Prüfungsortes im Rahmen einer sonst zulässigen Außenprüfung in der Tat zu einem Verwertungsverbot führt, ist in dem Rechtsmittelverfahren gegen die geänderten Steuerbescheide zu prüfen.

Im Ergebnis bedeutet dies, daß der Steuerpflichtige Rechtsmittel gegen die Prüfungsanordnung einlegen muß, will er sich später im Rechtsmittelverfahren gegen die geänderten Steuerbescheide auf steuerliche Verwertungsverbote berufen.

III. Kontroverse Ansichten in der Literatur

Beschränkt der BGH in seinem Urteil vom 16.06.2005 die Möglichkeit der Selbstanzeige trotz Erscheinens eines Betriebsprüfers auf den Fall einer nach § 125 AO rechtswidrigen Prüfungsanordnung, so werden in der Literatur verschiedene Fallkonstellationen diskutiert, in denen die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO entfallen soll.

1. Nach von Briel⁸ kann einer Selbstanzeige nachträglich strafbefreiende Wirkung zukommen, wenn die Prüfungsanordnung wegen ihrer Rechtswidrigkeit zurückgenommen oder aufgehoben wird und die Rechtswidrigkeit durchgeführter Prüfungsmaßnahmen festgestellt wird. Allerdings soll die Wirksamkeit der Selbstanzeige von einer erfolgreichen Anfechtung der rechtswidrigen

⁷ - XI R 33/93 -, BFH/NV 1995, 621

⁸ in von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 2 Rn 156

Prüfungsanordnung durch den Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater abhängig sein.⁹ Seine Meinung stützt von Briel auf die Entscheidung des BFH v. 09.11.1994¹⁰.

2. Nach der Auffassung von Rüping¹¹ soll es darauf ankommen, ob die Ergebnisse der Betriebsprüfung steuerrechtlich einem Verwertungsverbot unterliegen. Zur Argumentation führt Rüping an, daß über die Einordnung nicht die Auswirkung im Steuerstrafrecht entscheidet, d.h. die steuerrechtlichen Prämissen im Rahmen der Selbstanzeige nicht wegen ihrer strafrechtlichen Auswirkungen zu strafrechtlichen bzw. strafprozessualen Prämissen werden. Maßgeblich für die Beurteilung sei die vom Steuerpflichtigen zu erfüllende Pflicht; mit der Selbstanzeige werde der Steuerpflichtige seinen ursprünglichen steuerrechtlichen Verpflichtungen gerecht und erfülle den fiskalischen Zweck der Selbstanzeige, das Steueraufkommen nachträglich zu sichern. Das Steuerstrafrecht bleibe durch die Sanktionierung von Verstößen gegen steuerliche Pflichten verwaltungsakzessorisch.

3. Auch Joecks¹² will wie Rüping nicht die formale Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung als Kriterium heranziehen. Vielmehr stellt er darauf ab, ob die Erkenntnisse der Betriebsprüfung strafrechtlich einem Verwertungsverbot unterliegen. Bei materiellen Mängeln soll die Prüfungsanordnung keine Sperrwirkung entfalten.

4. Kohlmann¹³ ist insoweit zuzustimmen, daß aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit als prägende Grundsätze im Strafrecht sowohl die formelle als auch die materielle Rechtswidrigkeit der Prüfung dazu führen muß, daß trotz Erscheinens eines Amtsträgers eine wirksame Selbstanzeige noch möglich sein muß. Bei § 371 AO handelt es sich um eine Strafvorschrift und nicht um eine Steuervorschrift, so daß die das Strafrecht prägende Grundsätze heranzuziehen sind. Mit derselben Begründung ist der Rückgriff auf die im Besteuerungsverfahren geltenden Grundsätze der Verwertungsverbote als falsch zu erachten.¹⁴

Mithin ist die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO zu verneinen, auch wenn der Steuerpflichtige bzw. dessen Berater es versäumt haben, gegen die Prüfungsanordnung, Einspruch einzulegen und Klage zu erheben, deren Rechtswidrigkeit allerdings im Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen die infolge der Feststellungen der Betriebsprüfung geänderten Steuerbescheide festgestellt wird. Die geänderten Bescheide müssen aufgehoben werden. Allein die rechtliche Bewertung der Außenprüfung im Besteuerungsverfahren muß ohne weiteres über den Eintritt der Sperre für die Selbstanzeige entscheiden.

Soweit sich der BGH im Urteil vom 16.06.2005 auf den fiskalischen Zweck der Selbstanzeige beruft, ist dem BGH entgegenzuhalten, daß der fiskalische Zweck

⁹ Im Ergebnis so auch Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn 320; Klos, INF 1989, 344; Wassmann ZfZ 1990, 242.

¹⁰ - XI R 33/93 - BFH/NV 1995, 621

¹¹ in HHSp, § 371 Rn 154, 112

¹² in Franzen/Gast/Joecks, § 371 Rn 162

¹³ Steuerstrafrecht, § 371 Rn 155.5

¹⁴ § 371 Rn 155.5

lediglich eine restriktive Auslegung der Ausschlußgründe des § 371 Abs. 2 AO rechtfertigt. Würde man die Wirksamkeit der Selbstanzeige von der Einlegung des Einspruchs gegen die Prüfungsanordnung abhängig machen, erschwert man den Weg der Selbstanzeige zur Straffreierlangung unnötig, was dem fiskalischen Zweck der Selbstanzeige widerspricht.

Ebenso verhält es sich in dem sich dem Besteuerungsverfahren anschließenden Steuerstrafverfahren. Die Frage, ob eine rechtswidrige Prüfungsanordnung die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO auslösen kann, hat der Tatrichter in eigener Zuständigkeit zu beurteilen. Für das Strafverfahren gilt ebenso wie für das Finanzgerichtsverfahren der Amtsermittlungsgrundsatz. Dieser Grundsatz verleiht dem Strafgericht ein selbständiges Ermittlungsrecht und eine selbständige Ermittlungspflicht und zwar unabhängig davon, ob und welche Ermittlungen die Ermittlungsbehörde bereits angestellt hat. Das Strafgericht ist daher an die Feststellungen eines Finanzgerichts nicht gebunden. Das Strafgericht muß dem Steuerpflichtigen nach den Regeln des Strafverfahrens nachweisen, daß er eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat und daß die Selbstanzeige in Folge der Sperrwirkungstatbestände nicht zur Strafbefreiung führt. Insoweit besteht keine Bindungswirkung an das steuerrechtliche Verfahren. Das Strafgericht ist nicht davon entbunden, eigene Feststellungen hinsichtlich des relevanten Sachverhaltes vorzunehmen. Auch im Strafverfahren gilt mithin, daß die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO zu verneinen ist, auch wenn versäumt wurde, gegen die Prüfungsanordnung das Rechtsmittelverfahren zu betreiben, die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung bzw. der Prüfungshandlung im Strafverfahren festgestellt wird.

Die Argumentation des BGH in seinem Urteil vom 16.06.2005, daß Mängel in der Prüfungsanordnung und der Prüfungsdurchführung in vielen Fällen nicht ohne weiteres erkennbar sein werden und unter Umständen erst nach langdauernden Streitigkeiten feststehen, kann keinen Bestand haben. Folgt man dem obiter dictum des BGH, werden dem Steuerpflichtigen zwei Rechtsmittelverfahren zugemutet, ein Verfahren gegen die Prüfungsanordnung und ein weiteres gegen die geänderten Steuerbescheide. Ob dies der Rechtssicherheit zuträglich ist, ist eher zweifelhaft. Die Verfahrensdauer wird auch nicht durch die Führung von zwei getrennten Rechtsmittelverfahren verkürzt.

IV. Ergebnis

BGH hat in einem obiter dictum im Urteil vom 16.06.2005 ausgeführt, daß die Ausschlußwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nur in den Fällen nicht eintrete, in denen die dem Erscheinen des Amtsträgers zugrunde liegende Prüfungsanordnung nach § 125 AO nichtig sei. Die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung und der Prüfungshandlung sei nicht ausreichend. Entgegen den Ausführungen des BGH ist jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit und der Rechtsklarheit auf die formelle als auch die materielle Rechtswidrigkeit der Prüfung abzustellen. Die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO ist auch ohne vorherige erfolgreiche Anfechtung der

Prüfungsanordnung zu verneinen, wenn diese lediglich rechtswidrig und nicht nichtig ist.