

DER STEUERBERATER FRAGT, DER STRAFVERTEIDIGER ANTWORTET

## Steuerberater verkürzt Steuern durch fehlerhaftes Vergütungsmanagement

von RA Bernd Guntermann, LL.M. (Wirtschaftsstrafrecht), FA StR, FA HGeSR, Wilhelm Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf

Die steuerliche Betriebsprüfung kann nicht nur für den Mandanten, sondern auch für den steuerlichen Berater unangenehme Folgen haben. Denn Fehler bei der Abrechnung und Verbuchung der Vergütungsansprüche des Beraters sind zwei Seiten einer Medaille. Und weil er die Betriebseinnahme erzielt, treffen die steuerstrafrechtlichen Konsequenzen regelmäßig den Berater. |

**FRAGE DES STEUERBERATERS:** *Meine Steuerberatungs-GmbH betreut die Betriebsprüfung bei einer Mandantin. Der Betriebsprüfer interessiert sich auffällig für die im Prüfungszeitraum gegenüber der Mandantin berechneten und durch diese als Betriebsausgaben geltend gemachten Vergütungen für die steuerliche Beratung. Er fordert die Vorlage der Vergütungsvereinbarung und meint, bei der Mandantin seien die Vergütungen nicht vollständig buchhalterisch erfasst. Bei der Überprüfung stelle ich fest, dass tatsächlich Vergütungsansprüche, insbesondere für die Erstellung der Lohn- und Finanzbuchführung, durch die Steuerberatungs-GmbH nicht vertragsgemäß monatlich, sondern quartalsweise oder jährlich berechnet wurden. Kann das für die Mandantin oder die Steuerberatungs-GmbH zu steuer(straf)rechtlichen Problemen führen?*

*Wie soll ich mich als Steuerberater gegenüber dem für die Veranlagung der Steuerberatungs-GmbH zuständigen Finanzamt und in der Betriebsprüfung der Mandantin verhalten?*

**ANTWORT DES VERTEIDIGERS:** In ertragsteuerlicher Hinsicht muss die Mandantin, wenn sie den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, den Rechnungseingang steuerlich erfassen. Liegt die Rechnung zum Bilanzstichtag noch nicht vor, ist gemäß § 5 Abs. 1 EStG i. V. mit den GoB eine Rückstellung zu bilden. In umsatzsteuerlicher Hinsicht kann die Mandantin die Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG erst abziehen, wenn sie die Rechnung besitzt.

Für die Steuerberatungs-GmbH birgt der Sachverhalt allerdings erhebliche steuerstrafrechtliche Risiken. Zwar kann sie die Vergütung gemäß § 9 Abs. 1 StBVV nur aufgrund einer dem Mandanten mitgeteilten Berechnung einfordern. Für die Besteuerung ist aber entscheidend, wann der Vergütungsanspruch entsteht und fällig wird. In ertragsteuerlicher Hinsicht ist der Vergütungsanspruch, wenn er vertragsgemäß entstanden ist, gemäß § 5 Abs. 1 EStG i. V. mit den GoB zu aktivieren. In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist die Steuerberatungs-GmbH mit buchführungspflichtigen Umsätzen zur Sollbesteuerung verpflichtet (BFH 22.7.10, V R 4/09, DStR 10, 2349 ff.). Die Umsatzsteuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1a UStG mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Dies gilt auch für Teilleis-

Beraterhonorar:  
Statt monatlich hat  
Mandant quartals-  
weise bzw. jährlich  
bezahlt

tungen, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wurde. Damit ist die Umsatzsteuer auf die Vergütung für die (Lohn-)Buchführung gemäß §§ 33, 34 StBVV in dem Voranmeldungszeitraum gemäß § 18 Abs. 1 UStG zu erfassen, in dem die Beratungsleistung erbracht wurde. Sollte dies, da noch keine Ausgangsrechnung buchhalterisch erfasst wurde, nicht geschehen sein, kann dadurch der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO verwirklicht sein. Auch die Steuerverkürzung auf Zeit ist gemäß § 370 Abs. 1 AO tatbestandsmäßig. Damit kann die verspätete Berechnung einer vereinbarten Vergütung für die Steuerberatungs-GmbH ein erhebliches steuerstrafrechtliches Risiko darstellen.

Die Pflichten der Steuerberatungs-GmbH folgen aus § 153 AO. Eine vor Ablauf der Festsetzungsfrist nachträglich als unrichtig erkannte Erklärung ist gemäß § 153 Abs. 1 AO unverzüglich zu berichtigen. Diese Anzeige- und Berichtigungspflicht gilt auch für Umsatzsteuervoranmeldungen. Läge, weil die Unrichtigkeit doch bereits bei der Abgabe der Erklärung bekannt war, eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO vor, dann könnte die Berichtigungserklärung die Wirkung einer strafbefreienden Selbstanzeige gemäß § 371 AO haben. Zwar greift der Sperrgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO nicht ein, weil sich diese auf den Mandanten und nicht auf die Steuerberatungs-GmbH erstreckt. Es besteht allerdings das Risiko, dass dann der Sperrgrund der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO dem Eintritt der Straffreiheit entgegensteht. Ob von einer Entdeckung der möglichen Tat durch den Betriebsprüfer der Mandantin auszugehen ist, hängt von der Wahrscheinlichkeitsprognose einer Verurteilung auf der derzeit bestehenden Tatsachengrundlage ab.

Auf die Fortführung der Betriebsprüfung bei der Mandantin hat der Sachverhalt voraussichtlich keinen Einfluss. Zwar dürfen die Ermittlungen, wenn sich während der Außenprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat ergibt, gemäß § 10 Abs. 1 S. 3 BpO erst nach der Mitteilung der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens fortgesetzt werden. Dies gilt aber nur, wenn sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, damit hier die Mandantin bzw. ihre Mitarbeiter, richten würde. Der Verdacht gegen den steuerlichen Berater führt damit nicht dazu, dass § 10 BpO anzuwenden ist. Ebenso besteht die Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 S. 4 AO in der Betriebsprüfung bei der Mandantin nicht gegenüber dem steuerlichen Berater selbst als möglichem Beschuldigten eines gegen ihn persönlich gerichteten Ermittlungsverfahrens. Damit wirkt der sich aus § 393 AO ergebende Schutz vor einer Verletzung der Selbstbelastungsfreiheit nicht zugunsten des die Betriebsprüfung betreuenden steuerlichen Beraters. Gerade deshalb sollte sorgfältig geprüft werden, ob mögliche Konflikte zwischen den Interessen des Mandanten und des steuerlichen Beraters nicht die Niederlegung des Mandats, jedenfalls im Hinblick auf die Betreuung der Betriebsprüfung, erforderlich machen.

**PRAXISHINWEIS** | Ein fehlerhaftes Vergütungsmanagement birgt erhebliches Risikopotenzial. Neben eigenen steuerstrafrechtlichen Risiken drohen dem Berater Haftungsrisiken gegenüber dem Mandanten sowie Konflikte zwischen Mandanten- und eigenen Interessen, die eine Fortführung des Mandats unmöglich machen können.

Umsatzsteuer  
entsteht mit  
Ausführung  
der Leistung

Folge: USt wird  
gegebenfalls zu  
spät abgeführt,  
Steuerverkürzung  
auf Zeit

§ 10 BpO greift nicht  
ein bei Verdacht  
gegen Dritte, hier der  
steuerliche Berater