

# Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren

Strategien und Praxis der Steuerstrafverteidigung

Bearbeitet von  
Ulrike Müller, Dr. Peter Haas

1. Auflage 2009. Buch. 281 S. Kartoniert  
ISBN 978 3 8349 0697 7

Steuern

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## § 2 Standardsituationen im Steuerstrafverteidigungsalltag

In diesem Abschnitt werden Standardsituationen, wie sie für ein Steuerstrafverfahren typisch sind, exemplarisch, jedoch nicht abschließend, aufgezeigt. Die Vielfältigkeit und die Faszination der Steuerstrafverteidigung liegt darin, dass man altbekannten Situationen mehr oder weniger häufig, aber stets in anderem Kontext, begegnet. Entsprechend wurden die Situationen unterschiedlichen Verfahrensstadien zugeordnet, beginnend mit der Phase, in der der Steuerpflichtige noch ohne größeres steuerstrafrechtliches Risiko reagieren kann, über parallele Ereignisse in Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren und Diskussionsansätze während des bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahrens bis hin zum Abschluss desselben mit seinen möglichen Konsequenzen.

### A. Auge in Auge mit dem Risiko

Bereits frühzeitig kann man dem Risiko eines Steuerstrafverfahrens, sofern man es erkennt oder dafür sensibilisiert wurde, aus dem Weg gehen. Doch ob diese Chance tatsächlich ergriffen wird, hängt vor allem von der Mentalität des Steuerpflichtigen ab: Es gibt Steuerpflichtige, die bei Aufklärung über Risiken geringster **Entdeckungswahrscheinlichkeit** diese sofort offensiv angehen und beseitigen wollen, um sich damit nicht zukünftig weiterhin dem Druck der Entdeckung ausgesetzt zu sehen. Andererseits gibt aber auch Steuerpflichtige, die mit scheinbar stoischer Gelassenheit ein Pokerface aufsetzen und selbst taktisch abwägen, ob sie sich auf das Risiko einlassen wollen oder nicht. Natürlich ist dabei oftmals der Wunsch des Nichtentdecktwerdens der Vater des Gedankens, gepaart mit einer gewissen „Sparsamkeit“, dem Fiskus nicht zu viel Steuern entrichten zu müssen.

1

Allerdings liegen die Tücken in den meisten Fällen im Detail, nämlich dass die Risiken nicht offenkundig sind, sondern eher versteckt unter der Oberfläche lauern und dort den Steuerpflichtigen am stärksten treffen können, weil er sie gerade dort nicht erwartet. In mehr als 90 % der Fälle reagiert der Steuerpflichtige mangels Kenntnis von seiner veränderten Situation falsch. Doch damit nicht genug- eine Veränderung der geschaffenen Lage kann kaum mehr rückgängig gemacht werden.

Um diese versteckt lauern den Risiken besser lokalisieren oder gar ausräumen zu können, sollen die ausgewählten Standardsituationen dienen. Sie sind beliebig ausgewählt und entbehren der Gewähr, dass durch die jeweiligen Behörden immer gleichartig reagiert wird.

### I. Mitwirkungs- und Erklärungspflichten: Von der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen bis zur Empfängerbenennung – strafrechtlich betrachtet

Dazu muss man wissen, dass jeder Steuerpflichtige gegenüber den Finanzbehörden unterschiedlichsten Mitwirkungs- und Erklärungspflichten unterliegt. Die Möglichkeit zur Verweigerung der angeforderten Auskünfte ist nur unter sanktionierten Bedingungen möglich, denn die Finanzbe-

2

hörden können diese Mitwirkungs- und Erklärungspflichten gemäß § 328 ff AO sogar erzwingen. Erhält die Finanzbehörde selbst unter Androhung von Zwangsmittel keine befriedigende Auskunft, dann eröffnet sich dadurch die Möglichkeit der Schätzung gemäß § 162 AO.

Erklärungs- und Mitwirkungspflichten gibt es, soweit das Auge in die unterschiedlichen Steuergesetze reicht. Diese werden zwar erkannt, denn schließlich hört man allerorts, „Ich muss meine Steuer noch machen“ oder „Ich habe das ganze Wochenende die Unterlagen für meinen Steuerberater zusammengesucht“, doch nimmt man sie meist nicht als Pflicht wahr. Dahinter verbirgt sich zumeist die fast diebische Freude auf eine erwartete Steuererstattung. Bis dieselbe Pflicht zum Verhängnis wird:

## 1. Verstöße gegen Erklärungspflichten im Rahmen der Einkommensteuer

- 3 Manchmal fühlen sich Mandanten schier im Recht, wenn sie ihre vermeintlich gut versteckten ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht (vollständig) angeben. Allerdings nur solange, solange sie dieses Vorgehen mit Aussagen, wie „Kavaliersdelikt“ oder „Das macht doch jeder!“ rechtfertigen können. Diese Einstellung ändert sich daher schlagartig, wenn im Rahmen eines Beraterwechsels oder gar der Nachfolgeplanung das Gespräch darauf gelenkt wird. Entweder wird ihnen dann bewusst, dass es ihnen doch an der Abgebrühtheit fehlt, um auch in Zukunft und in Kenntnis der möglichen Folgen bei Entdeckung, damit leben zu können. Deshalb bricht meist fast wilder Aktionismus aus: Vom Vorschlag, sofort zum Finanzamt zu fahren und in einem Gespräch „reinen Tisch“ zu machen bis zum Gedanken, die ausländischen Konten augenblicklich aufzulösen und das Bargeld nach Deutschland zurückzubringen, ist wirklich alles dabei.

Dann gilt es, die vorübergehend leicht traumatisierten Mandanten in die Realität zurückzuführen und ihnen die Möglichkeiten aufzuzeigen, wie sie ihrer **Erklärungspflicht** gemäß §§ 149 ff. AO auch im Nachhinein gerecht werden können, ohne etwas zu überstürzen. Dass diese nachgeholt Erklärung, man könnte auch Selbstanzeige sagen, wenn sie rechtzeitig, vollständig und wenn das Finanzamt von der Existenz bislang unverteuerter Kapitalerträge noch keine Kenntnis hat, nur monetäre Folgen hat, führt zur Erleichterung beim Mandanten. Natürlich ist der Mandant selten erfreut, wenn er hören muss, dass zusätzlich zur zeitnahen und vollständigen Steuernachzahlung zudem 6 % Hinterziehungszinsen zu entrichten sind. Jedoch ist dies der Preis, der für dafür zu bezahlen ist. Aber um unbelastet in die Zukunft sehen zu können, wird dies gerne in Kauf genommen.

Nachdem man also zusammen mit den Mandanten der Erklärungspflicht nachgekommen ist und das Verfahren zum Abschluss gebracht hat, kann es passieren, dass einem der Mandant im abschließenden Gespräch zuraunt, dass er sehr froh ist, diesen Ballast endlich abgeworfen zu haben und er sich heute nicht mehr vorstellen kann, diese Situation die letzten Jahre ausgehalten zu haben. Obwohl er nach wie vor zwar grundsätzlich der Ansicht sei, dem Fiskus stünden Steuern auf diese Einkünfte nicht zu, stelle diese Richtigstellung jedoch nun, da man nacherklärt habe, eine Art Jungbrunnen dar. Dabei verdrängt der Mandant erfolgreich, dass er möglicherweise nur knapp einer Bestrafung entkommen ist, weil er jahrelang im Zeitpunkt seiner Erklärungspflicht, also der Abgabe seiner Einkommensteuererklärung, nicht nachgekommen ist und dadurch Steuern verkürzt hat.

Nicht zu unterschätzen ist die Überprüfung von Angaben bei den **Werbungskosten** durch die Finanzbehörde. Hier zeigt sich immer häufiger, dass sich diese auch Routenplanungsprogrammen im Internet bedienen, um die vom Steuerpflichtigen in der Einkommensteuererklärung angegebenen Kilometer für Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte mit den selbst ermittelten Kilometern abzugleichen. Kommt es dabei zu Abweichungen und hat dies Auswirkungen auf die festzusetzende Steuer, dann ist zu beobachten, dass augenblicklich gegen die Steuerpflichtigen ein Strafverfahren eingeleitet wird, wenn zudem andere Ungereimtheiten in der Steuererklärung aufgetreten sind. Dies kann man aus Verteidigungssicht als kleinlich ansehen, doch an der Tatsache, dass der Mandant sich einem Strafverfahren ausgesetzt sehen muss, ändert das nichts.

4

Sollten sich außer dieser Verfehlung im Rahmen der Erklärungspflicht keine anderen Erkenntnisse der Finanzbehörden ergeben, so ist die Bereitschaft der Finanzbehörden, dieses Verfahren wegen Geringfügigkeit einzustellen, durchaus gegeben.

Gleiches gilt auch für die Geltendmachung einer **doppelten Haushaltsführung** und den damit verbundenen Kosten und Fahrten zum (vermeintlichen) Lebensmittelpunkt. Die Nachforschungen der Finanzbehörde gehen dabei sogar so weit, dass Nachbarn zu Anwesenheitszeiten befragt werden. Eine weitverbreitete Masche ist es auch, dass in Fällen, in denen an einer tatsächlichen doppelten Haushaltsführung gezweifelt wird, Tankbelege und Kilometerstand des benutzten Pkws angefordert werden. Die Erfahrung aus einigen bayerischen Fällen lehrt, dass man bei wiederholten Nachfragen der Finanzbehörde zur doppelten Haushaltsführung und den dazugehörigen Ausführungen, die der Steuerpflichtige darauf folgen lässt, Vorsicht walten lassen sollte. Bei vehementen Vorbringen von Argumenten durch den Mandanten im Rahmen des Einspruchs gegen den Steuerbescheid, in dem eine doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt wurde, die aber eine doppelte Haushaltsführung belegen sollen, ist schon manche Geschichte dabei, bei der man selbst mit wohlwollendster Verteidigersicht die Stirn runzeln kann. Nichts desto trotz kann die noch so abenteuerlich klingende Argumentation der Wahrheit entsprechen. Von einer durch den Steuerpflichtigen beabsichtigte Steuerhinterziehung ganz zu schweigen. Dies gilt es dann der Finanzbehörde auch im Strafverfahren nahezubringen. Eine Vorverurteilung des Mandanten als Steuerhinterzieher gilt es vehement entgegenzutreten. Mit dem Abstand des Verteidigers hat dies häufig eine ganz andere Wirkung. Zum Vorteil des Mandanten.

5

## 2. Verstöße gegen Erklärungspflichten im Rahmen des Erbschaftsteuererklärung

Auffällig ist, dass vor allem zukünftige Erben für diese Art von Versteckspiel häufig nur wenig Verständnis aufbringen können. Manchmal kommt es bei einem derartigen Beratungsgespräch, in dem es um Nachfolgeplanungen gehen sollte und dieses Thema eher zufällig im Rahmen der Freibeträge zur Sprache kam, sogar zum Eklat. Dabei fielen in der Vergangenheit vereinzelt sogar höchst emotionale Sätze, wie „Dein weggebrachtes Geld kannst Du mit ins Grab nehmen, denn wir als Erben sind dann eh die Verlierer.“ Dies bringt es auf den Punkt: Denn die Erben haben die Pflicht, zum einen nicht nur gemäß § 30 Abs. 1 ErbSchSt die Erbschaft anzuzeigen, sondern müssen zum anderen auch noch Angaben über Vorerwerbe innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Versterben des Erblassers zu erklären.

6

Richtig dick kommt es zudem, wenn der verstorbene Erblasser die Kapitalerträge in seiner Einkommensteuer vor dem Versterben ebenfalls nicht erklärt hat. Dann trifft die Erben zudem die Pflicht zur Nacherklärung dieser Einkünfte als Rechtsnachfolger nach dem verstorbenen Erblas-

ser. Insoweit trifft sie außerdem die Pflicht zur Erklärung gemäß § 30 ErbSchStG. Kommen dem die Erben wissentlich nicht nach und belassen das ausländische Vermögen weiterhin gegenüber den Finanzbehörden im Dunkeln, so machen sich diese, unabhängig davon, ob dies nicht auch schon für den Erblasser zutrifft, selbst der Steuerhinterziehung strafbar, wenn sie ihrerseits den ererbten Vermögensstamm im Ausland bzw. die anfallenden Kapitalerträge in den Jahren nach der Erbschaft nicht erklären. Auffällig hierbei ist, dass durch diese etwaige Nacherklärung durch die Erben der Vermögensstamm des ererbten Vermögens meist über Gebühr belastet wird. In diesem Fall verbleibt den Erben nach Zahlung aller Steuern und Zinsen im schlechtesten Fall nur 1/3 des ursprünglich ererbten Vermögens. Erfahrungsgemäß sind die Erben im Gegensatz zum Erblasser gerade oftmals keine „harten Hunde“, sondern überwiegend sicherheitsorientiert. Auch wenn ihnen nur ein Bruchteil des Vermögens am Ende verbleibt.

Die Situation spitzt sich zu, wenn man sich innerhalb der Erbengemeinschaft über die vollständige Erklärungsbereitschaft nicht einig ist. Und das ist wirklich nicht unüblich.

#### ➤ Fallbeispiel:

Eine Erbengemeinschaft besteht aus vier Kindern des zuletzt verstorbenen Vaters. Die Mutter ist bereits vor Jahren verstorben und es existiert kein Testament. Damit erben die überlebenden Nachkömmlinge das Vermögen zu je 25 %. Darunter auch ein Nummernkonto in der Schweiz mit nicht gänzlich unerheblichem Vermögen.

Zur Erbauseinandersetzung nehmen die vier Erben die Hilfe eines Anwalts in Anspruch, der nach Abgleich mit der Steuererklärung des verstorbenen Vaters feststellen musste, dass die schweizerischen Kapitalerträge bislang unbesteuert geblieben waren. Für drei der vier Erben stellt sich die Frage einer Nachversteuerung nicht; nur einer zeigt sich uneinsichtig. Nun ist der Anwalt gefordert, der unter größter Anstrengung versuchen muss, eine einheitliche Entscheidung der Erbengemeinschaft herbeizuführen. Der vierte Erbe vertritt die feste Ansicht, dass er die Kapitalerträge keiner Besteuerung zuführen wird. Sollten dies die anderen Geschwister dennoch tun wollen, müssen Sie sich damit abfinden, dass er auf seinen vollständigen Anteil des Vermögens auf dem schweizerischen Konto in Höhe von 25 % beharren wird. Die anderen Erben ihrerseits sind durch diese Aussage empört. Außerdem äußert er, dass er eine Vollmacht des Anwalts nicht unterschreiben werde. Daraufhin entspinnt sich eine rege Diskussion, dass er dann als einziger nicht in den Schutzbereich einer möglichen Nacherklärung der Erbengemeinschaft einbezogen wäre. Der vierte Erbe bleibt allerdings hart und verlässt unter Protest der anderen Erben die Kanzlei mit den Worten, er glaube nicht an die Notwendigkeit einer Nacherklärung und werde eine „second opinion“ einholen. Die anderen Erben bestärken ihn im zweiten Punkt in seiner Ansicht, setzen ihm allerdings ein Ultimatum. Dieses lautet, dass sie die Nacherklärung am späten Freitagnachmittag bei den Finanzämtern - dem Veranlagungsfinanzamt des Erblassers und dem Schenkungsteuerfinanzamt - einreichen werden und dem (noch) abtrünnigen vierten Erben bis spätestens Sonntagnacht Zeit geben, sich dem Ansinnen der anderen Erben anzuschließen und die Vollmacht des Anwalts zu unterschreiben.

Nachdem der vierte Erbe eine weitere Meinung eingeholt hatte, die die Darstellung des Anwalts der Erbengemeinschaft bestätigte, kommt er doch ins Grübeln. Nach längerem Nachdenken kommt er zu dem Schluss, dass er sich nun doch dem Vorgehen der Erbengemeinschaft anschließen und eine Strafe für eine begangene Steuerhinterziehung seines Vaters nicht in Kauf nehmen möchte. Noch vor Ablauf des Ultimatums unterschreibt er die Vollmacht des Anwalts, der im Nachgang die Erklärungen abgeben wird. Fazit dieser ganzen Aufregung: Was lange währt, wird endlich gut, zumal die Erben im Nachgang die Aufteilung der Vermögenswerte und die gemeinsame Entrichtung der Steuern zusammen vornahmen. Von der ursprünglichen Unstimmigkeit war keine Rede mehr. Ende gut, alle(s) gut!

### 3. Verstöße bei Erklärungspflichten im Rahmen der Körperschaftsteuer

Jede Kapitalgesellschaft hat, vertreten durch ihre Organe, die Pflicht gemäß § 49 KStG eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben. Maßgeblich für die Festsetzung der Körperschaftsteuer ist der von der Kapitalgesellschaft erwirtschaftete Gewinn. Man muss kein Prophet sein, um zu wissen, dass sich der Gewinn infolge der Differenz von Einnahmen abzüglich Ausgaben ergibt. Gerade das weite Feld der Betriebsausgaben liegt im Visier der Finanzbehörden. Hierbei wird seitens der Finanzbehörden das Hauptaugenmerk auf **nichtabzugsfähige Betriebsausgaben** und **private Aufwendungen**, die betrieblich verbucht werden, gelegt. Wer nun denkt, diesen beiden Aspekten kann keine große steuerstrafrechtliche Relevanz innewohnen, der täuscht sich.

Als stetige Stolperfälle kristallisieren sich vor allem **Bewirtungsbelege und Geschenke** heraus. **Bewirtungsbelege**, die nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechen, insbesondere nicht die bewirteten Personen und den Anlass der Bewirtung erkennen lassen, werden nicht als steuermindernde Betriebsausgabe anerkannt. Eine Verhandlungsbereitschaft seitens der Finanzbehörden ist diesbezüglich oftmals nicht erkennbar oder nur unter erschwerten Bedingungen wiederherzustellen.

Auch **Geschenke oder Aufmerksamkeiten** anlässlich des bevorstehenden Weihnachtsfestes, eines Geschäftsjubiläums, eines Geburtstages oder einfach nur als kleine Aufmerksamkeit zur Erhaltung der Geschäftsbeziehung unterliegen strengerer Beobachtung als in den Jahren zuvor. Zuwendungen an Kunden können nur dann als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wenn sie den Betrag von 35 Euro nicht überschreiten und zudem in den Unterlagen festgehalten wurde, wer Empfänger dieser Zuwendung geworden war. Dies erscheint in der Theorie relativ einfach, aber auch hier sieht die Praxis anders aus, wenn man sich den Alltag der Vertriebsleute in das Gedächtnis ruft: Der Außendienstler packt einmal in der Woche sein Auto mit Utensilien, die er für seine Tour benötigt. Darunter z. B. auch zwei Kisten guten Wein, einen Gutscheinblock à 25 Euro einer großen Kosmetikartikelkette sowie Restaurantgutscheine aus der Gegend, in die es ihn dieses Mal mit seiner Tour verschlägt. Sämtliche Aufmerksamkeiten bringt er bei seinen Verkaufsgesprächen bzw. Kundenbesuchen an den Mann oder die Frau. Schon fast üblich fertigt er seine Besuchsberichte für die Firma nur mit erheblicher zeitlicher Verzögerung. Dies wird zwar durch den Geschäftsführer angemahnt, aber toleriert, denn schließlich muss die Dienstleistung an den Kunden gebracht werden und nicht stets die administrativen Aufgaben im Vordergrund stehen. Dabei gehen dann meist einige Wochen ins Land. Ergebnis dieser Verzögerung: Die Zuordnung der Geschenke fällt der verblassenden Erinnerung zum Opfer. Weitere Domino-Reaktion: Geltendmachung der Anschaffungskosten für Geschenke bei den Betriebsausgaben und dem Vorsteuerabzug. Und das Ganze ohne Zuordnung!

Damit wird der Gewinn steuermindernd beeinflusst. Auch der Geschäftsführer nahm an, dass es sich dabei lediglich um „Peanuts“ handeln würde. Doch auch hier wurde die Auswirkung unterschätzt. Der unberechtigt geltend gemachte Betriebsausgabenabzug hinsichtlich dieser Zuwendungen belief sich auf 150.000 Euro pro Jahr. Weitere Auswirkung hatte dies auch bei der Umsatzsteuer: Ein Vorsteuerabzug aus nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben ist ebenfalls nicht geltend zu machen, d.h. auch hier ein zusätzlicher unberechtigter Vorsteuerabzug in beträchtlicher Höhe. Und last, but not least die Auswirkungen der Gewinnerhöhung auch bei der Gewerbesteuer.

Die erste Reaktion des Mandanten, wenn ihn der Anwalt darauf aufmerksam macht, ist, „Das diskutieren wir, wenn es soweit ist, mit der Betriebsprüfung“. Grundsätzlich keine schlechte Idee.

Aber wenn dann der Nachsatz erfolgt: „Genauso wie das letzte Mal auch.“ Dann sollte man als Berater hellhörig werden und die Notbremse ziehen. In erster Linie heißt das: Den Betriebsprüfungsbericht anfordern und sich die Feststellungen der letzten Betriebsprüfung ansehen. Wurde hier in der vorangegangenen Betriebsprüfung genau dieses Vorgehen moniert und festgestellt, dann gilt es zu handeln und diese Handlungsweise einzustellen. An diesem Punkt muss für die Zukunft alles seinen korrekten Gang gehen. Ein nochmaliges Verhandeln mit der Betriebsprüfung über diesen Aspekt wird es nicht geben. Das musste auch der Geschäftsführer der VertriebsGmbH am eigenen Leib verspüren. Der Gedanke, dies erneut mit der Betriebsprüfung diskutieren zu können, ist kein schlechter, aber in der vorhandenen Situation leider verfehlt, weil schon in der Vergangenheit ausgereizt. Folge war, dass noch während laufender Betriebsprüfung ein Strafverfahren wegen Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer gegen den Geschäftsführer eingeleitet wurde. Anhand dieser scheinbaren Lappalie zeigt sich eindrucksvoll, wie sich Fehleinschätzungen oder schlichtweg kleine menschliche Schlampereien auf die Erklärungspflicht und deren Folgen auswirken können.

10 Bereits wirklich zum Standardprogramm gehören die Themen **privater Aufwendungen** des Gesellschafter- Geschäftsführers einer GmbH, die jedoch in der GmbH als Betriebsausgaben verbucht werden. Einzelaspekte sind dabei häufig die **Putzfrau**, die sowohl das Firmengebäude als auch das Privathaus des Geschäftsführers reinigt, erneut **Bewirtungsbelege**, aber auch vermeintliche **Dienstreisen** sowie Anschaffungen gehobener Natur, wie z. B. hochwertige Sitzgarnituren, die zwar als Ausstattung des Empfangsbereiches der GmbH gedacht waren, aber sich nun im Wohnzimmer des Gesellschafter-Geschäftsführers wiederfinden lassen. Aber schlussendlich auch ganz pragmatische Dinge, wie das Betanken der Heizungstanks ohne separate Trennung der Rechnungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer und für die GmbH. Dass dies alles letztlich auf einer Fehlinformation oder mangelnder Kommunikation zwischen Gesellschafter- Geschäftsführer und dessen Buchhaltung bzw. dessen Steuerberater beruhen kann und nur deshalb versehentlichen Eingang in die GmbH-Buchhaltung gefunden hat, ist menschlich nachvollziehbar, stellt aber dennoch einen Verstoß dar, der in mehr als 75 % der Fälle steuerstrafrechtliche Konsequenzen nach sich zieht. Auch hier haben diese Betriebsausgaben, die jedoch private Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführer darstellen, gewinnmindernde Wirkung mit der Folge der Verkürzung von Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer. Damit aber noch nicht genug, denn häufig werden diese privaten Aufwendungen dann durch die Finanzämter als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert, die zudem die Einkommensteuer des Gesellschafter-Geschäftsführers erhöhen. Hier kommt somit alles zusammen.

11 Eine für die Finanzbehörden interessante und zur Erzielung von Mehrsteuern genutzte Vorschrift ist § 160 AO. Diese Vorschrift legt dem Steuerpflichtigen die **Nachweispflicht** auf, stets alle Gläubiger und **Empfänger** von Leistungen **benennen** zu können. Kann der Steuerpflichtige auf Nachfrage der Finanzbehörde keine entsprechende Antwort liefern, dann ergeben sich fast automatisch zwei Konsequenzen: Auf rein steuerlicher Ebene wird ihm, wenn der Empfänger der Leistung nicht benannt werden kann, die im Rahmen der geschäftlichen Verbindung bezahlten Leistungen, nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Gerade wenn in mehreren Fällen der Leistungsempfänger nicht benannt werden kann, zieht man als Steuerpflichtiger das Misstrauen der Finanzbehörden auf sich. Die Finanzbehörden hinterfragen diese Situation deshalb, weil es für sie nicht nachvollziehbar ist, dass ein Steuerpflichtiger nicht weiß bzw. im Zweifel schier nicht wissen will, wer Empfänger einer Leistung sein soll. Allerdings gilt es vor allem im Hinblick auf international tätige Unternehmen für den Steuerpflichtigen eine Lanze zu brechen. Oftmals wird infolge steueroptimierter Konzernstrukturen für den Leistenden

gar nicht deutlich, wer bzw. welche Organisation hinter einem Unternehmen steht. Dennoch ist diese tatsächliche Schwierigkeit für den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Nachweispflicht im Sinne von § 160 AO nicht von Belang. Er hat nach Ansicht der Finanzbehörden zu wissen, mit wem er geschäftliche Beziehungen unterhält.

Die zweite Konsequenz kann allerdings die weitaus Schwerwiegendere sein: Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens wegen Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung. Diese Folge tritt vor allem dann ein, wenn die Geschäftsverbindung, die der Finanzbehörde aufgrund mangelhafter Empfängerbenennung, ein Dorn im Auge ist, zudem auch noch weitere merkwürdige, oder gar für das Näschen der Finanzbehörden leicht anrühige Hinweise enthält. Richtig brisant wird es, wenn zudem komplizierte Zahlungswege gewählt wurden, die den Verdacht nahelegen, etwas verschleiern zu wollen. Dass dem nicht so ist, ist oftmals schwer zu widerlegen, wenn es bereits an der Grundlage zur Empfängerbenennung mangelt.

Diese Vorschrift wird in Zukunft noch weiter in den Fokus der Finanzbehörden rücken. Denn auch die 3. EU- Geldwäsche- Richtlinie, deren Umsetzung bereits bis 15. Dezember 2007 hätte vorgenommen werden müssen und welche in Deutschland typischerweise noch auf sich warten lässt, stellt ebenfalls darauf ab, dass jeder Unternehmer Indizien bei Barzahlung nachgehen und dokumentieren muss, dass es sich nicht um bemakeltes Geld handelt. Terrorismusbekämpfung schlägt so manche Blüten.

Auch und vor allem diese Information zeigt, dass der Anwendungsbereich des § 160 AO enorm an Wichtigkeit gewinnen wird.

In die gleiche Kerbe schlägt auch die zunehmende Überprüfung von bezahlten **Provisionen** durch die Finanzbehörden. Inzwischen ist das Misstrauen der Finanzbehörden in Provisionszahlungen durch Unternehmen so groß, dass man fast annehmen kann, dass diese hinter jeder Provision eine Schmiergeldzahlung, Kick-backs oder Umsatzsteuerkarusselle vermuten. Aus Sicht des Verteidigers fragt man sich manchmal, ob dies nicht Auswüchse von Verfolgungswahn sind. Allerdings belehrt uns die Realität manchmal eines Besseren.

12

Aufgrund der derzeitigen Ermittlungsbestrebungen und der medienträchtigen Berichterstattung sollte inzwischen wirklich überall angekommen sein, was seit der Gesetzesänderung im Jahr 1999 steuerlich nicht mehr geduldet wird: Die Abzugsfähigkeit von Schmiergeldzahlungen. § 4 Abs. 5 Satz 3 Nr. 10 EStG verbietet die Abzugsfähigkeit von sog. „nützlichen Zuwendungen“ als Betriebsausgabe. Wird diese dennoch als abzugsfähig verbucht, dann liegt hierin erneut ein Verstoß gegen die Erklärungspflicht im Rahmen der Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer, weil durch diese Behandlung der steuerliche Gewinn der Gesellschaft gemindert wurde.

Die Problematik im Umgang mit derartigen Provisionen liegt aber darin, dass bei verdächtigen Transaktionen die Finanzbehörden verpflichtet sind, ihren Verdacht, dass es sich um Schmiergelder oder Kickbacks handeln könnte, der Staatsanwaltschaft zu melden und das Verfahren an diese abzugeben. Daher ist diese mögliche Verbuchung als Betriebsausgabe nicht nur misslich, weil es eine Steuerhinterziehung darstellen könnte. Überdies schwebt nun auch noch der Verdacht der Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr gemäß § 299 StGB oder jegliche andere Art von Bestechung gemäß § 330 ff StGB wie ein Damoklesschwert über dem Steuerpflichtigen. Über die Steuerhinterziehung zur Verifizierung von Bestechungsvorwürfen- das klingt fast nach Al Capone.

Leider ist zu beobachten, dass die Ermittlungsbehörden das Pferd häufig und angetrieben durch aktuelle Vorkommnisse von hinten aufzuzäumen versuchen. Die Ermittlungsbehörden ermitteln beim Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung und durchsuchen seine Wohn- und Geschäftsräume, in der Hoffnung und mit dem Ziel, Anhaltspunkte wegen Bestechlichkeit zu finden. Die-



sem Vorgehen kann der Steuerpflichtige zumindest zu entgegenn versuchen, indem er eine steuerlich richtige Behandlung vornimmt.

Nun gilt es aber auch, eine Lanze für die Steuerpflichtigen zu brechen. Denn nicht jede Provision hat einen derartigen Hintergrund und kann durchaus im geschäftlichen Beziehungsgeflecht einen legalen Ursprung haben. Allerdings sollte man dies als Steuerpflichtiger darlegen können. Am leichtesten gelingt dies, wenn der Provisionszahlung eine tatsächliche erbrachte Leistung gegenübersteht und die Zahlungen unbar erfolgt sind. Selbst wenn all dies vorliegt, sollte kein merkwürdig anmutender Zahlungsweg zum Empfänger der Provision all diese positiven Aspekte zunichte machen. Ein aufrichtiges Beteuern des Steuerpflichtigen, alles sei seinen richtigen Gang gegangen, reicht nicht aus, um Zahlungswege über die Schweiz, Luxemburg, Guernsey oder gar die Virgin Islands den Touch des Anrühigen zu nehmen. Bei derartigen Zahlungsirrwegen, die sich nicht plausibel erklären lassen, werden zunächst die Finanzbehörden nicht nur höchst aufmerksam, sondern auch hellhörig.

Dieses Risiko bei Provisionen gilt es also unbedingt zu vermeiden, um steuerstrafrechtliche oder gar weitergehende Ermittlungen und damit Schlimmeres zu vermeiden.

- 13 Ist ein Unternehmen international tätig, dann besteht gemäß § 90 Abs. 2 AO eine **qualifizierte Mitwirkungspflicht** bei der Aufklärung und Darstellung von **Auslandssachverhalten**. In den Mittelpunkt der Prüfung gelangen hierbei insbesondere international agierende Konzerne, bei dem sich die Muttergesellschaft im Inland und die Töchter im Ausland befinden. In diesem Zusammenhang legt die Finanzverwaltung den Fokus der Prüfung vor allem auf die Thematik der Verrechnungspreise zwischen den Gesellschaften. Dies vor allem dann, wenn die Muttergesellschaft hohe Gewinne ausweisen müsste und die Töchter defizitär wirtschaften. Vor allem sog. Gewinnverlagerungen ins Ausland, man könnte auch Verlustausgleich bei den Tochtergesellschaften sagen, werden misstrauisch betrachtet. Um darlegen zu können, dass es dabei stets mit rechten Dingen zugeht, bedarf es der gesetzlich in § 90 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Dokumentation, wobei der Konzern die Methode zur Verrechnung selbst wählen, sich aber dann stringent daran halten sollte.

Wird allerdings deutlich, dass die Lieferpreise zwischen Mutter und Töchter willkürlich festgelegt werden und allein der Gewinnabschöpfung im Inland dienen, wird dies einer akribischen Prüfung unterzogen. Wenn sich dann auch noch zu allem Überfluss die Verdachtsmomente dadurch erhärten, dass Anweisungen der Geschäftsleitung existieren, in denen haarklein dargelegt ist, wie die Geschäftsleitung „steueroptimiert“ und ohne jegliche Stringenz Preise kalkulieren lässt, die überdies einem Fremdvergleich in keinem Fall standhalten, dann wird es haarig. Dies manifestiert geplantes Vorgehen. Derartige Verhaltensweisen gipfeln dann darin, dass die Finanzbehörden ein Strafverfahren wegen Körperschaft- und Gewerbesteuerhinterziehung einleiten werden. Alles so schon erlebt!

Auch in dieser noch relativ jungen Materie liegt damit erhebliches Gefährdungspotential, das sich nicht nur steuerlich, sondern auch steuerstrafrechtlich niederschlagen kann.

## 4. Verstöße gegen Erklärungspflichten im Rahmen der Umsatzsteuer

- 14 Unternehmen jenseits der Kleinunternehmerschaft gemäß § 20 UStG sind verpflichtet, monatliche **Umsatzsteuervoranmeldungen**, spätestens bis zum 10. des darauffolgenden Monats, abzu-

geben. Kommen diese dieser Verpflichtung nicht, verspätet oder unvollständig nach, dann liegt hier ebenfalls eine Umsatzsteuerverkürzung vor. Allerdings spricht man dabei lediglich von einer Umsatzsteuerhinterziehung auf Zeit, denn im Umsatzsteuergesetz existiert eine Besonderheit, die Jahressteuererklärung. Mit der **Jahreserklärung** können sämtliche während des Jahres aufgetretenen Fehlerhaftigkeiten noch korrigiert werden, ohne steuerstrafrechtliche Konsequenzen fürchten zu müssen. Erst mit fehlerhafter Abgabe der Jahressteuererklärung wird die Umsatzsteuerverkürzung für den gesamten Veranlagungszeitraum verwirklicht. Um diese Tatbegehung zu vermeiden, gilt es bei der Vorbereitung der Jahressteuererklärung die zugrundeliegenden Sachverhalte genauestens zu überprüfen. Das Augenmerk sollte dabei zum einen darauf liegen, dass die Einkaufsrechnungen den gesetzlichen Anforderungen entsprechen und zum anderen die Vorsteuerbeträge einer genauen Prüfung unterzogen werden. Denn die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Vorsteuererstattungen ist der häufigste Auslöser für Umsatzsteuerhinterziehungstaten.

## 5. Verstoß gegen die Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO

Hierbei handelt es sich um eine Mitwirkungspflicht, die die Abgabe von Mitteilungen erfordert, wenn ein Steuerpflichtiger im Ausland eine **Betriebsstätte gründet** oder an dieser **Beteiligungen** hält. Kommt der Steuerpflichtige dieser Mitteilungspflicht nicht nach, dann begeht er eine Steuerverkürzung im Sinne von § 379 AO. Dabei handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit, die aber mit einer Geldbuße bis zu einer Höhe von bis zu 5.000 Euro geahndet werden kann.

15

Das Fatale an dieser Mitteilungspflicht liegt darin, dass sie weitgehend unbekannt und in der Abgabenordnung versteckt ist. Sollte man dieser Mitteilungspflicht bislang noch nicht nachgekommen sein, empfiehlt es sich dringend, diese nachzuholen, um der Sanktionierung zu entgehen. Es soll aber nicht verhehelt werden, dass die Finanzbehörden in den überwiegenden Fällen bei Nachreichen dieser Erklärungen von einer Sanktionierung absehen, wenn sich der Steuerpflichtige einsichtig und zerknirscht zeigt und zeitnah nach Anforderung dieser Mitteilungspflicht nachkommt.

## 6. Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO

Die **Berichtigungspflicht** beinhaltet eine entlastende und eine belastende Komponente für den Steuerpflichtigen. Erkennt der Steuerpflichtige, dass Erklärungen gegenüber dem Finanzamt nicht oder nur unvollständig abgegeben wurden, hat er die Pflicht, unverzüglich nach seinem Erkennen, dass der Sachverhalt einer steuerlichen Neubeurteilung zugeführt werden muss, die Erklärungen einer Berichtigung zuzuführen. Kommt er seiner Berichtigungspflicht nach, dann bleiben ihm steuerstrafrechtliche Konsequenzen erspart. Kommt er dieser Obliegenheit nicht nach, dann begeht er spätestens in dem Zeitpunkt, zu dem keine Korrektur erfolgt, eine neue Steuerhinterziehung. Er hält also wider besseres Wissen die Aufklärung eines änderungsbedürftigen Sachverhalts zurück, der zu einer anderen steuerlichen Beurteilung führen würde.

16

Dies allein kann, wenn die Finanzbehörden diesen Sachverhalt ermitteln können, zu einer Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung führen. Das ist für den Betroffenen selbst schlimm genug. Das Ganze erfährt allerdings eine Steigerung, wenn derartige risikobehaftete Vorgehensweisen auch noch schriftlich festgehalten werden. Das manifestiert den Vorsatz des Steuerpflichtigen, der Berichtigungspflicht nicht nachzukommen. Damit verwirklicht er selbst in dem Zeitpunkt, in dem er hätte berichtigen müssen, den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

## 7. Auskunftspflichten während einer Außenprüfung gemäß 200 Abs. 1 AO

2

- 17 Umfassende **Auskunftspflichten** hat der Steuerpflichtige v.a. im Rahmen der Außenprüfung gemäß § 200 AO. Diese erfassen zwar schwerpunktmäßig die **Vorlage von Unterlagen**, aber auch die Klärung von bestimmten Sachverhalten samt dessen steuerlicher Behandlung. Die Prüfung kritischer Sachverhalte während der Betriebsprüfung kann allerdings auch ein gewisses Risiko in sich bergen. Findet eine derartige Befragung des Steuerpflichtigen zu kritischen Sachverhalten während einer laufenden Betriebsprüfung statt, dann befindet sich der Steuerpflichtige in der Zwickmühle, ob er nicht durch die Inanspruchnahme des Auskunftsverweigerungsrechts möglicherweise „schlafende Hunde“ weckt. Eine wohlüberlegte wahrheitsgemäße Mitwirkung bzw. ein offenes Umgehen mit unklaren Sachverhalten kann unter Umständen ein Strafverfahren vermeiden.

Allerdings sollte der Steuerpflichtige, aufgeschreckt durch die Prüfung des kritischen Sachverhalts, von dem er hoffte, er käme nicht zur Sprache, nicht beginnen, sich eine neue Geschichte zusammenzureimen. Denn, wenn der Betriebsprüfer diese nun aufgetischte Geschichte mit den Fakten aus der Buchhaltung und dem Warenwirtschaftssystem vergleicht und es mangelt diesem Abgleich an Plausibilität, dann hat man nichts gewonnen. Vielmehr führt ein derartiges Verhalten nur noch eher zu Misstrauen und noch genauerem Hinsehen. Der fast schon detektivische Instinkt des Betriebsprüfers ist dann erst recht geweckt. Man hat also genau das Gegenteil erreicht.

- 18 Durch die gedankenlose Erfüllung all dieser Erklärungs- und Mitwirkungspflichten kann der Steuerpflichtige in das Dilemma einer **Interessenkollision** geraten. Nämlich genau dann, wenn er gerade durch seine aktive Mitwirkungsverpflichtung sich selbst belasten müsste und damit seine eigene Strafverfolgung auslösen würde. Da sich Juristen, unabhängig davon, ob sie des Latinums mächtig sind, dennoch gerne den wissenschaftlichen Anstrich geben, gibt es hierfür den Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“. Zu Deutsch: Es besteht das Recht, sich nicht selbst belasten zu müssen. Daraus leitet sich auch das grundlegende Recht zum Schweigen ab.

Die widerstreitenden Interessen, zum einen Mitwirken zu müssen und zum anderen sich nicht selbst belasten zu wollen, erfordern einen sorgsamsten Umgang mit zu übergebenden Informationen. Ehrlich gesagt, kann der Steuerpflichtige diese Situation nicht alleine meistern, denn auch die Betriebsprüfer beim Steuerpflichtigen vor Ort haben nur ein Augenmerk auf ihr eigenes Vorgehen. Kommt man den Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen oder Aufklärung eines bestimmten Sachverhaltes nicht nach, kann die anfangs freundliche Atmosphäre schnell kippen. Dann stehen die Zeichen auf Sturm. Der Betriebsprüfer, der sich möglicherweise hingehalten fühlt, kennt den Konflikt, den der Steuerpflichtige mit sich selbst (besser zusammen mit seinem Anwalt) austrägt, nicht. Maßgeblich ist für ihn lediglich der reibungslose und zügige Ablauf der Betriebsprüfung in dem von ihm geplanten Zeitfenster. Gerade mit diesem Zeitfenster lässt sich wunderbar spielen, wenn man die Spielregeln beherrscht. Aber auch hier ist Vorsicht angebracht, denn trotz der grundsätzlich formalen Trennung zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren lässt sich nicht verleugnen, dass das Strafverfahren unmittelbaren Einfluss auf das Besteuerungsverfahren hat und umgekehrt.

- 19 Dies gilt vor allem hinsichtlich der Einigungen auf Sachverhalte in der **Schlussbesprechung**. Diese Einigung kann dem Steuerpflichtigen nicht nur steuerlich, sondern auch im Fall einer späteren Einleitung des Steuerstrafverfahrens zum Nachteil gereichen. Schließlich habe man sich ja geeinigt. Damit stellt man auch die Weichen für eine etwaige Schadenshöhe im Verkürzungsfall. Tut

man dies sehenden Auges, dann ist man sich wenigstens des Risikos bewusst. Aber leider zeigt die Erfahrung, dass in den meisten Fällen der Steuerstrafverfahren, die im Anschluss oder während einer Betriebsprüfung eingeleitet wurden, dies nicht bekannt war. Aussagen wie „Hätte ich gewusst, dass im Nachgang so etwas passiert, hätte ich mich doch keinesfalls geeinigt“, sind dann an der Tagesordnung. Im Nachgang noch etwas an dieser Einigung verändern zu können, setzt nicht nur Argumentationsgeschick, sondern auch Fingerspitzengefühl voraus. Ein Patentrezept dafür gibt es nicht.

Dieser im Ernstfall zweifellos auf Seiten des Steuerpflichtigen bestehenden Interessenkollision versucht auch das Gesetz gerecht zu werden, und entbindet den Steuerpflichtigen von seiner Mitwirkungspflicht, wenn dieser gemäß § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat zu belasten oder wenn bereits wegen einer solchen Tat ein Strafverfahren eingeleitet worden ist. Damit darf die Mitwirkung durch Zwangsmittel nicht mehr erzwungen werden.

20

Über das Bestehen des **Zwangsmittelverbots** ist gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO zu belehren. Ein Anlass zu einer **Belehrung** besteht bereits dann, wenn der Finanzbeamte konkrete Anhaltspunkte dafür hat, dass sich der Steuerpflichtige mit der Beantwortung einer Frage selbst belasten wird. § 397 Abs. 2 AO erfordert überdies, die Belehrung ebenfalls unter Angabe von Datum und Uhrzeit **aktenkundig** zu machen. Auf Verlangen des Steuerpflichtigen ist dies sogar schriftlich zu bestätigen.

Als Grund für eine Belehrung kann bereits ausreichen, dass ein Betriebsprüfer konkrete Anhaltspunkte dafür gewonnen hat, die auf unvollständige oder unrichtige Angaben in Steuererklärungen hinweisen. Es reicht in diesem Fall nicht aus, dass bei Beginn der Außenprüfung eine Belehrung mittels Übergabe eines Merkblattes stattgefunden hat, es sei denn, eine konkret belastende Situation tritt zeitnah ein. Ansonsten genügt die Übergabe des Merkblattes nicht den Anforderungen an § 393 Abs. 1 Satz 4 AO, da darin nur abstrakt über die bei Verdacht erforderliche Einleitung informiert wird.

21

Aber auch hier laufen Theorie und Praxis diametral auseinander, denn die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Gefahr einer Selbstbelastung besteht, ist von unterschiedlichen Motiven geprägt: Das der Ermittlungsbehörden liegt darin, möglichst viele Informationen zusammenzutragen; das des Steuerpflichtigen und dessen Anwalt gründet sich darauf, die Rechte des Mandanten zu sichern. Dies ist natürlich auch von der Sichtweise und dem jeweiligen Standpunkt geprägt. Der Steuerpflichtige und dessen Anwalt werden darauf dringen, dass dieser bereits zu einem sehr frühen Zeitpunkt gegeben ist, um die Rechte des Mandanten sinnvoll und umfassend zu wahren. Im Gegensatz dazu wird die Finanzverwaltung diesen Zeitpunkt möglichst spät annehmen wollen, um alle möglichen Informationen noch zusammentragen zu können. Und schon wieder ein neues Minenfeld! Im Rahmen der Steuerstrafverteidigung muss man sich als Verteidiger bewusst sein, dass es hier nicht immer um bereitwillige Kooperation gehen kann, sondern, dass man sich auf Seiten des Mandanten -wohlgemerkt, wenn es erforderlich und zielführend ist- von derartigen „Schmusekurs“ verabschiedet.

22

Welche Folgen eine **unterlassene Belehrung** nach sich zieht, war in der Vergangenheit stark umstritten, bis der BGH in seinem Urteil vom 27.02.1992 (Az.: 5 StR 190/91) entschieden hat, dass der Verstoß der Finanzbehörden gegen die Pflicht zur Belehrung des Beschuldigten über seine Aussagefreiheit grundsätzlich ein **Verwertungsverbot** hinsichtlich der daraufhin getätigten Angaben nach sich zieht.

23

Ausnahmen und damit gerade keine Annahme eines Verwertungsverbots sollen vorliegen, wenn der Beschuldigte bereits bei Beginn seiner Vernehmung auch ohne erfolgte Belehrung von seinem

Schweigerecht wusste und er trotzdem freiwillig aussagt. Begründet wurde dies damit, dass ein Beschuldigter, der seine Rechte kennt, nicht als so schutzwürdig eingestuft wird.

Eine weitere Ausnahme besteht dann, wenn der Beschuldigte einer Verwertung seiner Aussage ausdrücklich nicht widerspricht. Diese Grundsätze müssen auch auf § 393 Abs. 1 Satz 4 AO anwendbar sein, denn das Besteuerungsverfahren ist zum einen auf Mitwirkungspflichten gegründet und zum anderen ist sich der Steuerpflichtige im Falle einer Befragung nicht bewusst, dass er sich in einer strafrechtlichen Vernehmungssituation befindet.

- 24 Auch im Rahmen der Belehrungspflicht sind Verstöße im Sinne des § 136 a StPO denkbar und möglich. Als solcher käme in Betracht, dass ein Vernehmungsbeamter in einer Vernehmung bewusst über die Verpflichtung zur Aussage oder über die Mitwirkungspflicht täuscht oder gar den Hinweis einer Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bewusst unterlässt. Der Nachweis dieses Vorgehens ist meist schwer zu führen. Da müsste man als Verteidiger schon einen Glückstreffer landen.

Darüber hinaus liegt ein Verwertungsverbot vor, wenn seitens der Ermittlungsbehörden **unzulässiger Zwang** im Sinne des § 136 a StPO eingesetzt oder der Beschuldigte genötigt wird, sich selbst wegen einer Steuerstraftat zu belasten.

Als unzulässiger Zwang werden Vernehmungen angesehen, die der Ermüdung dienen sollen und unverhältnismäßig lange andauern. Weitere unzulässige Vernehmungsmethoden, wie der Einsatz von Brechmitteln sind im Strafverfahren grundsätzlich denkbar, kommen aber im Steuerstrafverfahren gar nicht zum Einsatz. Die Anwendung von ermittlungstaktischer List wird nicht als verbotene Vernehmungsmethode angesehen. Doch der Grat zur verbotenen Täuschung ist hierbei sehr schmal. Erfahrungsgemäß spielt § 136a StPO im Steuerstrafverfahren leider kaum eine Rolle. Die Frage stellt man sich allerdings häufiger, v.a. wenn eine Betriebsprüfung beim Mandanten trotz des Vorliegens eines Verdachts der Steuerhinterziehung fortgesetzt wird und so weitere Erkenntnisse gesammelt werden. Hier kann man der Ansicht sein, dass nicht nur die Rechte des Mandanten untergraben, sondern dieser über seine Stellung im Verfahren getäuscht wird. Allerdings ist hier schwerlich ein Nachweis zu führen, noch ist bislang die Rechtsprechung bereit, diesen „Ermittlungsauswüchsen“ ein Ende zu bereiten. Die Vernehmungen des Beschuldigten bei der Steuerfahndungsstelle oder der Staatsanwaltschaft verlaufen, wenn sie während des Ermittlungsverfahrens überhaupt stattfinden, in eher sachlicher Atmosphäre. Dies basiert aber auch und vor allem darauf, dass im Steuerstrafverfahren das materielle Steuerrecht im Gegensatz zum allgemeinen Strafrecht fachliche und sachliche Diskussionen über Rechtsfragen zulässt. Hier ist in materiell- rechtlicher Hinsicht der Anwalt stärker gefordert.

- 25 Um allerdings überhaupt das Gewicht des Zwangsmittelverbots gemäß § 393 Abs. 1 1 Satz 2 AO in die Waagschale werfen zu können, muss die Tat **vor** der Aufforderung zur Erfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflichten vom Steuerpflichtigen begangen worden sein. Der **Versuch** der Tat genügt nur dann, wenn er strafbar ist. Die Strafbarkeit des Versuches ist gesetzlich in den einzelnen Tatbeständen geregelt. Ist das Handeln selbst unter Heranziehung der §§ 12 Abs. 1, 22 StGB nicht strafbar, dann scheidet eine Versuchsstrafbarkeit gänzlich aus.
- 26 Ist ein Steuerstrafverfahren noch nicht eingeleitet, liegt das Augenmerk darauf, glaubhaft zu machen, dass das Zwangsmittelverbot zugunsten des Steuerpflichtigen nicht gänzlich ausgeschlossen erscheint. Diese Argumentation wird zwangsläufig notwendig, sollte aber abstrakt bleiben: Der Finanzbeamte wird zum einen nicht schon per se auf den Einsatz von Zwangsmitteln verzichten, zum anderen scheint es nicht dessen Absicht zu sein, derartige Sachverhalte dennoch zu klären, selbst wenn diese die Finanzbehörden brennend interessieren. Aus diesem Grund wird

er zunächst davon ausgehen, dass die Verweigerung der Mitwirkung unberechtigt ist. In dieser Situation ist es am Steuerpflichtigen und dessen Anwalt, die Unzulässigkeit von Zwangsmitteln glaubhaft zu machen. Dabei sind an die **Glaubhaftmachung** durch den Steuerpflichtigen nur geringe Anforderungen zu stellen, da andernfalls, müsste er konkrete Tatsachen dazu anführen, der Schutz des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO ausgehebelt wäre. Dies kann gerade vor dem Hintergrund, sich selbst nicht belasten zu müssen, nicht in Frage kommen.

Ist das Steuerstrafverfahren jedoch bereits eingeleitet, dann greift das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 3 AO vollumfänglich. Es erstreckt sich nicht lediglich auf das Besteuerungsverfahren, das Gegenstand und damit Basis des Steuerstrafverfahrens ist. Auch für nicht strafbefangene Zeiträume sind Zwangsmittel unzulässig, wenn durch die Erfüllung der steuerlichen Pflichten es zu einer **mittelbaren Selbstbelastung** des Steuerpflichtigen kommen würde. Wie schnell eine derartige mittelbare Selbstbelastung gegeben sein kann, zeigt folgender Fall:

27

### ➤ Fallbeispiel:

Gegen einen Steuerpflichtigen wurde ein Steuerstrafverfahren für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 eingeleitet, weil der Verdacht bestünde, dass er in der Vergangenheit Kapitalerträge nicht angegeben habe. Nun wird Herr Sparfuchs durch den Finanzbeamten aufgefordert, für die inzwischen strafrechtlich verjährten, aber steuerlich noch änderungsrelevanten Zeiträume 1996 bis 2001 korrekte Steuererklärungen abzugeben sowie eine Korrektur für das Jahr 2007 vorzunehmen. Da der Steuerpflichtige dieser Aufforderung nicht nachkommt, wird ihm die Auferlegung eines Zwangsgeldes in Höhe von 5.000 EUR angedroht.

Nur soviel: Bereits die Androhung des Zwangsgeldes ist unzulässig, da derjenige, der dem Vorwurf, hier Kapitaleinkünfte in unrichtiger Höhe erklärt zu haben, ausgesetzt ist, weder korrigierte Steuererklärungen für die Altjahre noch solche für die Folgejahre abgeben muss. Dies vor dem Hintergrund, dass bei Abgabe jetzt korrekter Steuererklärungen sich aus diesen der Anfangs- und Endbestand des Vermögens erkennen lässt, aus dem nicht nur der Vermögenszuwachs abgeleitet werden kann, sondern sogar Rückschlüsse auf die jährliche Ertragshöhe zugelassen werden. Allein dieser Rückschluss stellt eine mittelbare Selbstbelastung dar, was in der weiteren Folge zu einer Unzulässigkeit des Zwangsmittels führt.

28

Allerdings betrifft die Unzulässigkeit des Zwangsmittels ausdrücklich nur den Steuerpflichtigen selbst und schließt nicht schlechthin den Einsatz von Zwangsmitteln gegenüber Dritten aus. § 393 Abs. 1 AO stellt allein auf den Begriff des Steuerpflichtigen ab. Dieser ist definiert in § 33 AO als derjenige, der Steuererklärungen abzugeben hat bzw. die Steuer schuldet. In Ergänzung dazu werden auch diejenigen erfasst, die Auskünfte zu erteilen haben, soweit diese kein Recht zur Auskunftsverweigerung innehaben. Dieses Auskunftsverweigerungsrecht trifft in erster Linie Berufs(geheimnis)träger und deren Berufshelfer gemäß §§ 53, 53 a StPO. Im übrigen gilt das Verbot des Zwangsmittleinsatzes, unabhängig vom Vorliegen des Auskunftsverweigerungsrechts, für diejenigen Personen, die sich durch ihre Mitwirkung im Besteuerungsverfahren der Gefahr einer Strafverfolgung ausgesetzt sehen würden.

29

Einziger Wehrmutstropfen ist, dass das Zwangsmittelverbot gemäß § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO nur gilt, wenn wegen einer Steuerstraftat bzw. einer Steuerordnungswidrigkeit ein Strafverfahren eingeleitet worden ist. Es erfasst also nicht Verfahren wegen anderer Delikte, wie Betrug, Urkundenfälschung oder Insolvenzdelikte. Diese Situation, nämlich das **Fortbestehen einer uneingeschränkten Auskunftspflicht** und der Erzwingbarkeit von Auskünften bei derartigen Delikten, versucht § 392 Abs. 2 AO zu lösen: § 393 Abs. 2 AO ordnet an, dass durch den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren offengelegte Informationen im Grundsatz nicht verwertbar sind, es sei

denn, sie betreffen besonders gravierende Straftaten oder sind nicht in Erfüllung von steuerlichen Pflichten mitgeteilt worden. Um von einer Unverwertbarkeit ausgehen zu können, ist erforderlich, dass die Strafverfolgungsbehörden aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung seiner steuerrechtlichen Pflichten offenbart hat.

- 30 Allerdings existiert noch ein weiterer Stolperstein: Die Abgabenordnung manifestiert eine **umfassende Mitwirkungspflicht** des Steuerpflichtigen. Diese Mitwirkungspflicht wird nicht einmal dadurch suspendiert, dass ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Damit führt jede Verletzung der Mitwirkungspflicht, soweit sie in der Folge eine Steuerverkürzung bewirkt, zur Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung. Man kann sich allerdings die Frage stellen, inwieweit der Steuerpflichtige wahrheitsgemäße Angaben machen muss. Insoweit ist zwischen **strafbefangenen und nicht strafbefangenen Jahren** zu unterscheiden. Strafbefangen sind die Veranlagungszeiträume die von der Einleitung des Steuerstrafverfahrens umfasst sind. Nicht strafbefangen heißt allerdings nicht, dass bereits Strafverfolgungsverjährung eingetreten sein muss. Ein Beispiel zur Verdeutlichung:

➤ **Fallbeispiel:**

Gegen den Steuerpflichtigen wurde ein Steuerstrafverfahren für die Jahre 2004 bis 2006 eingeleitet. Die Jahre 2004 bis 2006 sind damit strafbefangen; (noch) nicht strafbefangen sind die Jahre 2002 und 2003. Es besteht allerdings die Gefahr, dass das Steuerstrafverfahren auch auf diese Veranlagungszeiträume ausgeweitet wird, da für diese Veranlagungszeiträume eine Strafverfolgungsverjährung noch nicht eingetreten ist.

Hier zeigt sich nun auch am konkreten Beispiel, was mit **mittelbarer Selbstbelastung** gemeint ist. Denn bleibt der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet und ergeben sich daraus Hinweise für die Jahre 2002 und 2003, dann könnte diese Mitwirkungspflicht zur Erweiterung des Steuerstrafverfahrens führen. Allein die Vorstellung, dass aufgrund unvorsichtiger Argumentation im Rahmen der Mitwirkungspflicht das Verfahren erweitert wird, führt selbst für diejenigen, die im Steuerstrafrecht nicht sehr heimisch sind, zu einem ungunen Gefühl.

Auch der Bundesgerichtshof (BGH v. 26.04.2001-5 StR 587/00) hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass bei eingeleitetem Steuerstrafverfahren wegen Umsatzsteuerhinterziehung, verwirklicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen, die Strafbarkeit hinsichtlich der Nichtabgabe der betreffenden Umsatzsteuerjahreserklärung, die sich als Steuerhinterziehung durch Unterlassen darstellen würde, entfällt.

- 31 Wahrheitswidrige oder unterlassene Angaben im laufenden Steuerstrafverfahren, die Veranlagungszeiträume betreffen, die Gegenstand des Steuerstrafverfahrens sind, erfüllen nicht per se den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO. Begründet wird dies zum einen aus dem **Nemo-tenetur-Grundsatz** und zum anderen daraus, dass das Strafgesetzbuch weder die falsche Einlassung des Angeklagten unter Strafe stellt noch eine Strafvereitelung zum eigenen Vorteil strafbar ist. Damit kommt zum Ausdruck, dass ein Beschuldigter grundsätzlich wahrheitswidrig antworten darf. Ein Wahrheitsgebot darf sich daher auch nicht aus § 370 AO ableiten. Ob er sich allerdings dadurch einen Gefallen tut, dass Sachen „schöngeredet“ werden, ist unwahrscheinlich. Bevor man sich dieser Taktik anschließt, wäre es adäquater, zu schweigen. Denn strafrechtlich betrachtet, darf dem Beschuldigten Schweigen ebenfalls nicht zu seinem Nachteil ausgelegt werden. Werden allerdings wahrheitswidrige Aspekte ins Spiel gebracht, gerät man eher in die Gefahr, sich völlig unglaubwürdig zu machen. So ganz nach dem landläufig bekannten Ausspruch: „Wer einmal lügt, dem glaubt man nicht.“