

Lieber Besucher,

wir verantworten die Rubrik „Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht aktuell“ der Verbandszeitschrift „Profile“ des Steuerberaterverbandes Westfalen. Nachstehend finden Sie unsere gesammelten Beiträge von 2002 bis 2008. Ab 2009 finden Sie diese auf unserer Homepage in einer gesonderten Datei.

Sie können einfach nur im Text blättern und lesen oder mit der Suchen-Funktion Ihres Browsers nach den Sie persönlich interessierenden Stichworten recherchieren (Probieren Sie es einmal mit Verwertungsverbot oder Selbstanzeige ...).

Ihr Ingo Minoggio

Steuerstrafrecht aktuell, 11/08

**BFH, Urteil vom 19.08.2008, Aktenzeichen VII R 6/07:
Steuerhinterziehung ist keine die Restschuldbefreiung ausschließende, vorsätzlich begangene unerlaubte Handlung im Sinne des § 302 Nr. 1 InsO.**

Sachverhalt: Ein Insolvenzschuldner wurde durch Strafbefehl rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Das Finanzamt meldete neben weiteren Steuerforderungen auch die im Strafbefehl als hinterzogen genannten Steuern zur Tabelle an, und zwar als so genannte Deliktsforderung im Sinne von § 302 Nr. 1 InsO (mit der unangenehmen Folge, dass diese Forderung von der dem Schuldner ansonsten angekündigten Restschuldbefreiung nach Verfahrensende ausgenommen wird). Im Prüfungstermin widersprach der Insolvenzschuldner dieser Einordnung, worauf das Finanzamt einen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO erließ und die angemeldete Forderung als solche aus einer vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlung im Sinne von § 302 Nr. 1 InsO feststellte. Das Finanzgericht hob diesen Feststellungsbescheid auf. Hiergegen richtete sich die Revision des Finanzamts zum Bundesfinanzgericht. Es argumentierte damit, dass eine Steuerhinterziehung ebenfalls eine deliktische Handlung darstelle, ihr jedenfalls im Wege der erweiternden analogen Auslegung des § 302 InsO gleichzustellen sei.

Entscheidungsinhalt: Diesem Ansinnen hat der Bundesfinanzhof eine Absage erteilt und die Entscheidung des Finanzgerichts gehalten. Auch nach seiner Auffassung kann der Straftatbestand der Steuerhinterziehung nicht als Schutzgesetz im Sinne des Deliktsrechts angesehen werden. Ein solches müsse immer Individualinteressen schützen. § 370 AO betreffe dagegen nur das öffentliche Interesse des Fiskus und damit des Staates am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen. Ebenfalls komme eine erweiternde Auslegung nicht in Betracht. Der Gesetzgeber habe in § 290 Abs. 1 InsO einen als abschließend zu betrachtenden Katalog von Versagungsgründen für die Restschuldbefreiung angeführt. Es sei im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich auf die Aufnahme einer Generalklausel verzichtet worden.

Praxishinweis: Erfreulich eindeutig hat der Bundesfinanzhof die in den letzten Jahren in Literatur und Rechtsprechung streitig behandelte Frage zu Gunsten des Steuerbürgers entschieden, ob auch eine Steuerforderung auf Antrag von der Restschuldbefreiung ausgenommen werden kann, wenn diese aus einer strafbaren Steuerhinterziehung herrührt. Das ist nach derzeitiger Rechtslage nicht mehr der Fall. Allerdings müssen einer gleichwohl so als deliktisch angemeldeten Forderung entweder der Insolvenzverwalter oder der Insolvenzschuldner im Prüfermin ausdrücklich widersprechen. Bereits in früheren Ausgaben der Profile ist auf diese, durchaus durchaus komfortable Möglichkeit des

Insolvenzschuldners hingewiesen worden, sich gegen eine Anmeldung von Ansprüchen als Deliktsforderungen zu wehren. Der private Gläubiger muss dann seinerseits und bei seiner Kostenvorschusspflicht eine Feststellungsklage erheben, was er oftmals unterlässt, um nicht weiteres Geld bei völlig unsicheren Realisationsmöglichkeiten zu investieren. Der Steuerfiskus hatte es etwas besser, er konnte bis dato einen Feststellungsbescheid erlassen, den wiederum der Steuerbürger per Einspruch und nötigenfalls Klage vor das Finanzgericht anzufechten hatte. Damit zu rechnen ist natürlich, dass nach Veröffentlichung des vorstehenden Urteils derlei Forderungsanmeldungen der Finanzämter von vornherein unterbleiben.

Ausblick: Es ist leider zu befürchten, dass die vorstehende Klarstellung des Bundesfinanzhofs keine lange Gültigkeit beanspruchen kann: Im Gesetzgebungsverfahren befindet sich derzeit der "Entwurf eines Gesetzes zur Entschuldung mittelloser Personen, zur Stärkung der Gläubigerrechte um sowie zur Regelung der Insolvenzfestigkeit von Lizenzen" (BT-Drucks. 16/7416 vom 5. September 2007). Dort ist vorgesehen, auch die Steuerhinterziehung gem. § 370 AO als Straftat einzuordnen, die bei Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe oder zu einer Geldstrafe von mindestens 90 Tagessätzen zur vollständigen Versagung der Restschuldbefreiung führt.

Unverständlich ist bei dieser geplanten Neuregelung die fehlende Kongruenz zu der registerrechtlichen Grenze für Eintragungen in das Führungszeugnis nach § 32 BZRG. Während dort Verurteilungen zu Geldstrafen erst über 90 Tagessätzen in das Führungszeugnis aufzunehmen sind, sollen sie nunmehr bereits mit 90 Tagessätzen die Restschuldbefreiung versagen. Dies wird zwingend dazu führen, dass im Strafverfahren darum gerungen werden muss, keinen Rechtsfolgenausspruch hinzunehmen, der 89 Tagessätze übersteigt. Beratungsfehler aufgrund dieser unsinnigen Differenzierung („ab 90 Tagessätze“ im einen, „über 90 Tagessätze“ im anderen Fall) sind vorprogrammiert.

Es bleibt abzuwarten, ob dieser Entwurf Gesetz wird. Die Beratungen dauern noch an. Wir werden an dieser Stelle darüber berichten.

Derzeit jedenfalls kann eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung die Restschuldbefreiung im Insolvenzverfahren weder generell noch bezogen auf die zu Grunde liegende Steuerforderung gefährden.

Hastige, aber für Unternehmen günstige Gesetzesänderung, Rolle rückwärts des Gesetzgebers beim Überschuldungsbegriff im Sinne von § 19 Abs. 2 InsO:

Der Gesetzgeber sah sich durch die Bankenkrise zu einem sofortigen Handeln gezwungen und hat durch das Finanzmarktstabilisierungsgesetz die Insolvenzantragspflicht bei Überschuldung erheblich weicher gefasst. Lag die Überschuldung als der Insolvenzantragspflicht innerhalb von 3 Wochen und dem Eintritt von Strafbarkeitsrisiken bei Verletzung immer dann vor, wenn "das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt", so wurde jetzt hinzugesetzt "es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich".

Praxishinweis: Damit ist im Ergebnis die Rechtslage nach altem Konkursstrafrecht vor Einführung der InsO und Änderung der Rechtsprechung wieder hergestellt. Bei einer bilanziellen Überschuldung muss anhand einer going-concern-Betrachtung die Überlebensfähigkeit des Unternehmens betrachtet werden. Kann diese positiv beurteilt werden, so entfällt der Insolvenzantrag der Überschuldung. Korrespondierend hierzu ist auf die noch recht junge Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 14. Mai 2007 - II ZR 48/06 - hinzuweisen: Ein organschaftlicher Vertreter einer Gesellschaft verletzt seine Insolvenzantragspflicht nicht schuldhaft, wenn er bei fehlender eigener Sachkunde zur Klärung des Bestehens der Insolvenzreife der Gesellschaft den Rat eines unabhängigen, fachlich qualifizierten Berufsträgers einholt, diesen über sämtliche für die Beurteilung erheblichen Umstände ordnungsgemäß informiert und nach eigener Plausibilitätskontrolle der ihm daraufhin erteilten Antwort dem Rat folgt und von der Stellung eines Insolvenzantrags absieht.

Nach dem Willen des Gesetzgebers ist die Änderung der InsO durch das Finanzmarktstabilisierungsgesetz auf 2 Jahre befristet und soll zum 31.12.2010 wieder auslaufen. Das bleibt abzuwarten.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.06.2008, Aktenzeichen 12 K. 407/041:

Der ein sogenanntes Umsatzsteuerkarussellgeschäft entwickelnde und maßgeblich steuernde Unternehmer haftet als faktischer Geschäftsführer gem. § 35 AO für den durch die -zur vorsätzlichen Nichtabführung ausgewiesener Umsatzsteuer eingeschaltete- Zwischenhändler-GmbH tatsächlich eingetretenen Umsatzsteuerausfall nach § 69 AO, wenn er der GmbH die zur Begleichung der verwirklichten Umsatzsteuerschuld notwendigen, bei deren Vereinnahmung auch vorhandenen Gelder -aufgrund der völligen Abhängigkeit der übrigen Teilnehmer am Karussellgeschäft von seiner Person- auf Dauer entziehen kann und diese Mittel auch tatsächlich entzogen hat.

Eine Haftung nach § 71 AO scheidet aus, wenn der Steuerausfall des Fiskus mangels ausreichender Zahlungsmittel und vollstreckbaren Vermögens (hier: des Zwischenhändlers eines Umsatzsteuerkarussells wegen der umgehenden Weiterleitung von Zahlungsmitteln) unabhängig davon eintritt, ob gebotene Steueranmeldungen fristgerecht eingereicht wurden.

Praxishinweis: Die Entscheidung des Finanzgerichts hatte sich wieder einmal mit den steuerlichen Konsequenzen eines Umsatzsteuerkarussells zu befassen. Zunächst wird festgestellt, dass die allein über das kriminelle „Geschäftsmodell“ und die gesamten Finanzmittel herrschende Person auch die Pflichten des Geschäftsführers zu erfüllen hat, wenn sie zwar nicht formell dazu bestellt ist, sondern diese Stellung nur faktisch innehat (faktischer Geschäftsführer). Dagegen ist im vorliegenden Fall sicherlich nichts einzuwenden, liest man nur die Sachverhaltsdarstellung im oben abgedruckten Orientierungssatz.

Im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht wird allerdings die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers von den Strafverfolgungsbehörden geradezu inflationär und oftmals auch dann über die gesetzlichen Voraussetzungen hinaus angewendet, wenn nach eigenem Ermessen steuerliche Pflichten oder steuerliche Haftung auch eine nicht zum Geschäftsführer bestellte Person treffen soll. Dem ist oftmals entgegenzutreten. Gibt es eine tatsächliche Geschäftsführung und agiert sie nach innen und außen, so ist für den zusätzlichen faktischen Geschäftsführer nach der obergerichtlichen Rechtsprechung nur Platz, wenn dieser eine den tatsächlichen Geschäftsführer beherrschende Stellung innehat und in diesen wie ein Puppenspieler seine Marionette lenkt. Ansonsten hat es bei der alleinigen Verantwortlichkeit des eingetragenen Geschäftsführers zu verbleiben (ansonsten könnte man auch jeden einzelnen Prokuristen und jeden Mehrheitsgesellschafter immer dann als faktischen Geschäftsführer ansehen, wenn dieser neben der Geschäftsführung in Einzelfällen eine lenkende Funktion ausübt. Das aber verbietet sich).

Im zweiten Orientierungssatz bestätigt das Finanzgericht, dass es sich bei § 71 AO (Haftung des Steuerhinterziehers) nicht um eine Strafnorm handelt, die zu Gunsten des Fiskus die Masse erweitern soll, sondern um eine spezialgesetzliche Schadenersatznorm. Das hat zur Konsequenz, dass die Haftung des Steuerhinterziehers nicht weiter gehen kann, als die Inanspruchnahme zulasten des Steuerschuldners erfolgreich gewesen wäre. Diese Grenze wird in der Praxis oftmals nicht gesehen, wenn der Steuerschuldner längst insolvent geworden ist und Haftungsansprüche gegen Bevollmächtigte oder Teilnehmer einer Steuerstraftat gemäß den §§ 69, 71 AO durchgesetzt werden sollen. Wäre beim Steuerschuldner nichts zu holen gewesen, scheidet damit auch deren Haftung aus.

Aus BFH, Beschluss vom 14. Juli 2008, AZ VII B 92/08:

Begründen Tatsachen den Verdacht einer Tat, die den Straftatbestand einer rechtswidrigen Zuwendung von Vorteilen i.S. des § 299 Abs. 2 StGB erfüllt, so ist die Finanzbehörde ohne eigene Prüfung, ob eine strafrechtliche Verurteilung in Betracht kommt, verpflichtet, die erlangten Erkenntnisse an die Strafverfolgungsbehörden weiterzuleiten. Ein solcher Verdacht erfordert zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Tat nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 1 EStG.

Entscheidungsinhalt: Mit der vorstehenden Entscheidung hat der BFH die in der letzten Ausgabe der Profile an dieser Stelle ausführlich besprochene Entscheidung des FG Baden-Württemberg (Beschluss vom 13.2.2008, AZ 4 V 630/07) in vollem Umfang bestätigt.

Gegenstand war die Pflicht der Finanzbehörde zur Information der Staatsanwaltschaft, sofern sich für sie zureichende Anhaltspunkte für den bloßen Anfangsverdacht einer Korruptionsstraftat im weiteren Sinne ergeben. Ein Steuerpflichtiger hatte vergeblich per einstweiligen Rechtsschutz versucht, eine Informationserteilung von der Finanzbehörde zur Staatsanwaltschaft zu verhindern. Er hatte sich zunächst darauf berufen, dass die Finanzbehörde vor dieser Weitergabe zu prüfen hätte, ob bereits strafrechtliche Verfolgungsverjährung eingetreten sei oder im Strafverfahren ein Verwertungsverbot hinsichtlich der im Besteuerungsverfahren erlangten Erkenntnisse bestehen könnte. Darüberhinaus hatte er zuletzt gegen diese Weitergabe die vom BVerfG herausgearbeiteten Grundsätze zum Grundrecht auf informelle Selbstbestimmung (gemäß Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Dezember 1983, AZ. 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1) angeführt.

Wie schon das Finanzgericht, so erteilte dem auch der Bundesfinanzhof eine klare Absage: durch die Informationsweitergabe allein werde der Steuerbürger nicht belastet. Die alleinige Prüfungskompetenz für die strafprozessualen Fragen einer Verfolgungsverjährung oder eines Verwertungsverbotes im Strafprozess liege bei den Strafverfolgungsbehörden.

Praxishinweis: Man merkt dieser Entscheidung zwischen den Zeilen an, dass auch der BFH einer wirksamen Bekämpfung von Korruption und Angestelltenbestechung Priorität einräumt. Oftmals ist der steuerliche Berater im Rahmen seines Dauermandats und seiner Vertrauensposition gegenüber Unternehmensleitungen der erste externe Berater, der - etwa bei der Erörterung von Provisionsrechnungen mit nicht vollständig klarem Leistungshintergrund – auf einen entsprechenden Sachverhalt aufmerksam wird. Es liegt an ihm, deutlich auf die geänderte Gesetzeslage und die sich deutlich gewandelte Vollzugswirklichkeit hinzuweisen.

Zu allen Einzelheiten sei auf das BMF-Schreiben vom 10. Oktober 2002, BStBl I 2002,1031 zur Meldepflicht an die Strafverfolgungsbehörden und die ausführlichere Besprechung der Vorentscheidung in der letzten Ausgabe der Profile verwiesen.

Änderung des § 31 b AO mit Wirkung zum 21.08.2008: Die Mitteilungspflicht der Finanzbehörde bei Geldwäscheverdacht wird weiter verstärkt.

Nach der alten Fassung der Vorschrift musste die Finanzbehörde lediglich ... *Tatsachen, die auf eine derartige Straftat schließen lassen, den Strafverfolgungsbehörden ...* mitteilen. Nach der Neufassung besteht dagegen eine Verpflichtung zur *unverzüglichen* Weitergabe schon dann, wenn Hinweise auf den erst beginnenden Versuch (wörtlich: *...begangen oder versucht wurde oder wird...*) - offenbar werden. Darüber hinaus müssen nicht nur die Strafverfolgungsbehörden, sondern muss zusätzlich auch die neu eingerichtete Zentralstelle für Verdachtsanzeigen beim Bundeskriminalamt in Kenntnis gesetzt werden.

Praxishinweis: Auch diese Neuregelung wird in der Praxis zulasten von Steuerbürgern und Unternehmen erhebliche Konsequenzen nach sich ziehen. Natürlich besteht ein

gesamtgesellschaftlicher Konsens dafür, dass die Bekämpfung der Geldwäsche (bei der jeder zunächst an Terroristen- oder Drogengelder denkt) effektiv ausfallen muss.

Jedoch ist zunächst zu berücksichtigen, dass das Ergebnis von Geldwäscheverdachtsanzeigen in der Praxis nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen eine strafrechtliche Verurteilung wegen Geldwäsche nach sich zieht, sehr oft aber die Verfolgung von nur auf diese Weise verdächtig gewordenen Steuerunehrlichkeiten. Quasi unter dem Deckmantel der Geldwäschebekämpfung hat der Gesetzgeber in Wahrheit die Besteuerungskontrolle erheblich ausgeweitet.

Zum anderen aber wird die durch die Neufassung der Vorschrift geforderte „Sofortmeldung“ von Geldwäscheverdacht durch die Steuerbehörden an die Strafverfolgung auch vorläufige Beschlagnahmemaßnahmen erheblich ansteigen lassen.

Auf einfacher Verdachtsgrundlage wird dabei Vermögen blockiert. Das führt nicht selten zur sofortigen Handlungsunfähigkeit des Betroffenen bzw. seines Unternehmens und gleichzeitig zu einer erheblichen Kreditgefährdung dadurch, dass in Vollziehung der strafprozessualen Arrestbeschlüsse regelmäßig sofort Bankverbindungen vollständig gepfändet und Grundbücher mit Arrestsicherungshypotheken belegt werden (die später auch bei unbegründetem Verdacht nie mehr folgenlos gelöscht, sondern nur im Grundbuchblatt einfach durchgestrichen werden, wodurch die Lesbarkeit für alle Zeiten und etwa bei späteren Realkreditgesprächen mit der Hausbank in keiner Weise leidet!).

Es stellt dabei ferner keine Ausnahme dar, dass die Strafverfolgungsbehörden zu massiven Übersicherungen auf einfacher Verdachtsgrundlage neigen und so wirtschaftlicher Folgeschaden entsteht, der auch bei Widerlegung oder Relativierung der Vorwürfe später nicht mehr wieder gutgemacht werden kann und beim Betroffenen verbleibt.

Zu hoffen ist daher, dass die Besteuerungsbehörden vor einer Geldwäscheverdachtsanzeige tatsächlich die zu Grunde liegenden Tatsachen (!) sorgfältig prüfen und gegebenenfalls ihre Entscheidungsgrundlage verbreitern, bevor sich ein nur vermeintlicher Geldwäschefall völlig verselbstständigt und für den Steuerbürger ganz erhebliche negative Konsequenzen auf bloßer Verdachtsgrundlage nach sich zieht.

Aus BFH, Urteil vom 26.2.2008, Aktenzeichen VIII R 107:

Die durch § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf 10 Jahre verlängerte Festsetzungsfrist ermöglicht es dem Steuerhinterzieher nicht, Erstattungsbeträge über die reguläre Festsetzungsfrist hinaus zu realisieren.

Sachverhalt: Nach Veranlagung und Ablauf der Festsetzungsfrist reichte ein Steuerbürger beim Besteuerungsfinanzamt nachträglich für das Jahr 1997 mit einer "Selbstanzeige" die Anlage KSO nebst Steuerbescheinigung einer Bank ein. Nach der Berechnung des Finanzamts wäre es bei Anrechnung bereits abgezogener Körperschafts- und Kapitalertragsteuer zu einer Erstattung von rund 7500 DM gekommen. Das Finanzamt lehnte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides unter Hinweis auf die bereits abgelaufene, vierjährige Festsetzungsfrist ab. Die Verlängerung der Frist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO setze eine Steuerhinterziehung i.S. von § 370 AO voraus, an der es im Streitfall aber fehle. Das Finanzgericht München gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt und billigte dem Steuerpflichtigen die Erstattung zu.

Entscheidungsinhalt: Dieses Urteil hob der BFH auf und entschied sogleich den Rechtsstreit in der Weise durch, dass die Entscheidung des Finanzamts wieder hergestellt und der Erstattungsanspruch abgelehnt wurde. Dabei kann es für den GFA überhaupt nicht auf die momentan in Rechtsprechung und Literatur nicht eindeutig geklärte Streitfrage an, ob der objektive und subjektive Tatbestand der Einkommensteuerhinterziehung oder der leichtfertigen Einkommensteuerverkürzung gegeben ist, wenn aufgrund einer unrichtigen Steuererklärung die Einkommensteuer zwar zu niedrig festgesetzt, Einkommensteuer durch Steuerabzug aber bereits erhoben wurde. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist setze vielmehr einen hinterzogenen Betrag im Sinne eines Anspruchs des Fiskus auf eine Abschlusszahlung voraus, der wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung bislang nicht realisiert werden konnte. Hieran fehle es, weil

der Steuergläubiger die geschuldete Einkommensteuer durch Steuerabzug bereits erhoben hatte und objektiv nie ein Anspruch auf eine Abschlusszahlung zu seinen Gunsten bestand. Das Rechtsinstitut der Verlängerung der Verjährungsfrist solle den Fiskus dahingehend begünstigen, dass bei strafbarem Verhalten oftmals die Sachverhaltsaufklärung erschwert und innerhalb der Regelverjährungsfrist nicht vollständig durchführbar ist. Eine verfahrensrechtliche Besserstellung des Steuerhinterziehers gegenüber dem ehrlichen Steuerbürger verbiete sich dagegen.

Praxishinweis: Der Entscheidung wird mit der genannten Argumentation sicherlich zuzustimmen sein. Im übrigen wendet der BFH in der genannten Entscheidung am Ende noch den Grundsatz der Teilverjährung gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO an: Nur diejenige Steuerart bzw. derjenige anteilige Steuerbetrag, die tatsächlich Gegenstand einer Steuerhinterziehung sind, verjähren nach zehn Jahren. Im Übrigen bleibt es bei der vierjährigen Frist. Hierauf ist in Steuerfahndungsfällen zu achten. Nicht selten werden im Zuge der Ermittlungen auch Steuerkonstruktionen und reine Besteuerungssachverhalte früherer, bereits regelfestsetzungsverjährter Jahre aufgegriffen. Das aber ist ungeachtet der Einleitung des Steuerstrafverfahrens und der Zuständigkeit der Steuerfahndung nur möglich für Sachverhalte, die tatsächlich als strafbefangen anzusehen sind. Ist das in Bezug auf den konkreten Teilsachverhalt nicht der Fall, so verbleibt es bei der vierjährigen Verjährungsfrist.

Änderung der Geschäftsverteilung für die revisionsrechtliche Bearbeitung von Steuerstrafsachen beim BGH:

Wegen Überlastung hat das Präsidium des BGH im April beschlossen, alle Revisionen in Steuerstrafsachen ab dem 01.06.2008 nicht mehr wie bislang dem 5. Strafsenat, sondern dem 1. Senat zuzuweisen.

Man wird abwarten müssen, ob diese Änderung auf Dauer bleibt und sich hieraus eine andere Prononcierung der revisionsrechtlichen Rechtsprechung ergibt. Ohnehin gab es durch den vorangegangenen Wechsel im bisher zuständig gewesenen 5. Strafsenat (Jäger für Harms) gerade bei der Bearbeitung von Steuerstrafsachen schon in den letzten Monaten Unsicherheiten dazu, wie sich dessen Rechtsprechung entwickeln wird.

Steuerstrafrecht aktuell, 07/08

Liechtenstein-Affäre: Das Landgericht Bochum fällt erstes Strafurteil.

Wie man auch der Tagespresse entnehmen konnte, hat das LG Bochum einen ersten Steuersünder, der rund 8 Millionen € Steuern hinterzogen hatte, zu einer Bewährungsstrafe von 2 Jahren zuzüglich einer Bewährungsaufgabe in Höhe von 7, 5 Millionen € an gemeinnützige Einrichtungen verurteilt (zuzüglich der hinterzogenen Steuern im gesamten, noch nicht festsetzungsverjährten Zeitraum und zuzüglich auch der mutmaßlich über die Jahre ganz erheblichen Hinterziehungszinsen von 6% p. a.).

Der Einzelfall soll hier nicht weiter kommentiert werden. Das Urteil folgt einer Absprache der Verfahrensbeteiligten. Ein noch längst nicht entschiedenes und im vorliegenden Verfahren nicht behandeltes Problem stellt beispielsweise nur allein die rechtswissenschaftliche Diskussion dazu dar, ob bewusst unter Bruch gegen fremde Strafgesetze staatlich erlangtes Beweismaterial überhaupt in einem Strafverfahren Verwendung finden darf.

Bemerkenswert aber ist über diesen Einzelfall hinaus bereits jetzt: Das Strafurteil (beantragt von einer bislang nicht durch außergewöhnliche Milde aufgefallenen Schwerpunktstaatsanwaltschaft und gefällt durch eine nicht als auffällig nachsichtig bekannte Strafkammer) kann als weiterer Beweis dafür dienen, dass jede Strafzumessung immer ausschließlich am Einzelfall ausgerichtet werden muss und schon vom Ansatz her keinerlei Schematisierung durch rechtswidrige "Strafmaßtabellen" zugänglich ist.

Wer das abweichend beurteilen möchte, der mag in "seiner" Strafmaßtabelle das oben genannte Urteil als für den Praxisfall oberste Grenze eintragen, dass bei einem Geständnis und vollständig wiedergutmachtem Steuerschaden in Höhe von 7, 5 Millionen €, eine

Haftstrafe von 2 Jahren auf Bewährung und eine Zahlungsaufgabe in Höhe des Steuerschadens angemessen ist.

Dann müsste bei einem solchen Schaden von etwa 750.000 € unter denselben Voraussetzungen und einer "linearen Tabellenanwendung" eine Haftstrafe von 4 Monaten auf Bewährung angemessen sein. Muss im anderen Fall etwa derjenige, der - möglicherweise gänzlich unverschuldet - eine zusätzliche Bewährungsaufgabe in Geld nicht aufbringen kann, die 4 Monate in dem einen oder die 2 Jahre im anderen Fall „nach Tabelle“ zwingend in Haft gehen? Sicherlich nicht, ansonsten hätten wir eine Bevorzugung der Begüterten. Wie bestrafen wir ferner zukünftig "streng nach Tabelle" eine Steuerhinterziehung in Höhe von 35.000 €, also bei einem Schaden noch unter 5 % des jetzt mit Bewährung ausgeurteilten Betrages? Sofortige Verfahrenseinstellung gegen Ermahnung?

Alle diese Betrachtungen sollen eines ebenso zeigen wie schon das genannte Strafurteil allein zeigt: Die Strafzumessung in einer Steuerstrafsache hat nur mit einer möglichst gerechten Beurteilung des Einzelfalles zu tun und überhaupt nichts mit "Tabellen". Es ist Aufgabe des Beraters, sich gegen diese klar ungesetzlichen Schemata zu wehren und dafür zu sorgen, dass alle für den Mandanten sprechenden Umstände des Einzelfalles genügende Berücksichtigung finden.

FG -Württemberg, Beschluss vom 13.2.2008, AZ 4 V 630/07 (nicht rechtskräftig, Beschwerde eingelegt):

Leistet der Geschäftsführer einer GmbH Zahlungen an den verantwortlichen Einkäufer eines Unternehmens, mit dem ein erheblicher Teil des Umsatzes erwirtschaftet wird, in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der von dem Unternehmen gestellten Waren, um weiterhin Aufträge des Unternehmens zu erhalten, ist das Finanzamt nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 3 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen des Verdachts einer Straftat nach § 299 StGB bzw. nach § 12 UWG verpflichtet, dies der Staatsanwaltschaft mitzuteilen. Dem steht weder entgegen, dass möglicherweise Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist bzw. ein strafrechtliches Verwertungsverbot besteht.

Sachverhalt: Ein Unternehmen unterhielt erhebliche Verkaufsbeziehungen zu einer anderen Firma. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Geschäftsführer dieses Kunden Zahlungen in Höhe von 10% des Wertes der Lieferungen an die Firma erhielt. In der Betriebsprüfung der Vorjahre waren diese Zahlungen als Provision steuerlich anerkannt worden, es wurde lediglich Kontrollmaterial gefertigt. Während der laufenden Betriebsprüfung sind diese Zahlungen zunächst ebenfalls nicht problematisiert worden. Lediglich im Rahmen der Abschlusserörterungen hatte der Betriebsprüfer plötzlich darauf hingewiesen, dass er sich "aufgrund einer kurz zuvor erfolgten Fortbildung diese Provisionszahlungen noch einmal näher angeschaut habe" und diese einem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG unterliegen würden. Darüber hinaus habe er gemäß S. 3 dieser Vorschrift die Staatsanwaltschaft von den Umständen zu informieren.

Hiergegen versuchte die Berichtsfirma einstweiligen Rechtsschutz beim Finanzgericht Baden-Württemberg zu erlangen unter anderem mit dem Argument, dass eine Ahndung strafrechtlich schon verjährt sei und eine Abgabe an die Staatsanwaltschaft schon deshalb unterbleiben müsse. Darüber hinaus unterlägen die Angaben gegenüber der Betriebsprüfung mangels rechtzeitiger Belehrung einem strafrechtlichen Verwertungsverbot. Wenn aber nicht verwertet werden dürfe, so dürfe eben erst gar nicht an die Strafverfolgungsbehörde abgegeben werden.

Entscheidungsgründe: Diesen Eilantrag hat das Finanzgericht zurückgewiesen. Aus den der Betriebsprüfung bekannt gewordenen Umständen ergibt sich nach Auffassung der Finanzrichter aufgrund konkreter Tatsachen die Möglichkeit einer Straftatbegehung (wörtlich: "Da der Geschäftsführer der Antragstellerin eingeräumt hat, dass die Zahlungen an Herrn F. geleistet wurden, um von ihm weiterhin Aufträge im Namen der GmbH erteilt zu bekommen, bestehen ausreichende Gesichtspunkte für eine Strafbarkeit..."). Dabei käme es nicht darauf

an, ob möglicherweise Strafverfolgungsverjährung eingetreten ist: Diese Prüfung obliegt ausschließlich der Beurteilung der insoweit sachnäheren und fachkundigeren Strafverfolgungsbehörden. Gleiches gelte für die Frage, ob ein strafrechtliches Verwertungsverbot besteht. Würden die Finanzbehörden über eine solche Frage eigenständig entscheiden, so wäre hiermit ein sachwidriger Eingriff der Finanzbehörde in den Zuständigkeits- und Verantwortungsbereich der Strafverfolgungsbehörden gegeben.

Auch eine einschränkende Auslegung der genannten Vorschrift im Einkommensteuergesetz aufgrund der Regelungen zur Offenbarungsbefugnis in der Abgabenordnung (§ 30, insbesondere Abs. 4 Nr. 5 b AO) wie von der Antragstellerin gefordert komme ebenfalls nicht in Betracht. Für Korruptionsdelikte habe der Gesetzgeber im Hinblick auf das hohe Schutzgut der Korruptionsbekämpfung bewusst nicht nur eine Offenbarungsbefugnis, sondern eine Offenbarungspflicht geschaffen.

Praxishinweis: Es mehren sich die Fälle, in denen derartige Sachverhalte im Rahmen von Betriebsprüfungen aufgegriffen werden. Die Praxis ist völlig uneinheitlich, jedenfalls bei Auslandssachverhalten. In der einen Region werden Provisionen auch dann noch unbeanstandet als steuerlich abzugsfähig behandelt und es unterbleibt eine Informationsweitergabe an die Staatsanwaltschaft auch in Fällen, in denen die erforderliche Dokumentation zu Umfang und Anlass der provisionspflichtigen Tätigkeiten sehr zu wünschen übrig lassen. Zuweilen scheint man sogar immer noch auf ein gewisses Verständnis bei Auslandssachverhalten zu stoßen, jedenfalls wenn es um Lieferungen in Länder geht, in denen man den Repräsentanten der Kunden allgemein eine generelle Anfälligkeit für das ultimative Einfordern begleitender Zahlungen nachsagt.

In anderen, Prüfungen werden diese Sachverhalte sofort problematisiert, die Ausgaben mit einem Abzugsverbot belegt und es erfolgt eine umgehende Einschaltung der Staatsanwaltschaft mit den damit verbundenen, nicht nur finanziell äußerst unangenehmen Weiterungen.

Lesenswert zu allem das BMF-Schreiben vom 10. Oktober 2002, BStBl I 2002,1031.Tz. 31 dort bestimmt etwa: Wurden die verdächtigen Provisionen vom Unternehmen selbst nicht als steuerlich abzugsfähig behandelt, so kann eine Informationsbefugnis verbleiben, es fällt jedenfalls aber die strenge Offenbarungspflicht der Betriebsprüfung gegenüber der Staatsanwaltschaft weg.

Als Berater hört man im Vorfeld oft "Das haben wir aber immer so gemacht" bzw. "Die anderen machen das auch so". Diese Entschuldungsversuche ändern nur nichts daran, dass sich die gesetzlichen Grundlagen der steuerlichen und strafrechtlichen Behandlung und auch die Strafverfolgungspraxis in diesem Bereich fundamental geändert haben: Was früher mit einem Augenzwinkern und einem Hinweis auf die allgemeine Üblichkeit erledigt wurde, kann heute im Extremfall sogar über alle steuerlichen Konsequenzen hinaus eine Haftstrafe nach sich ziehen.

Erhält der Berater im Vorfeld entsprechende Hinweise, kann er nur versuchen, für den zu erledigenden Einzelfall und auch für die Zukunft eine genügende Sensibilität bei dem Mandanten zu erreichen. Das wird für manches Unternehmen bedeuten, sich aus risikobehafteten Geschäftsfeldern vollständig zurückziehen zu müssen.

Im vorliegenden Fall zollt jedenfalls von einer bemerkenswerten (und offensichtlich völlig beratungslosen) Naivität, wenn der Betriebsprüfung mitgeteilt wird, man habe die Zahlungen an den Angestellten des Kunden eben leisten müssen, um weiterhin Aufträge von dessen Firma zu erhalten.

Steuerstrafrecht aktuell, 05/08

Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlicher Lieferung / Umsatzsteuerkarussell.

Änderung der Rechtsprechung des BFH nach Urteil des EuGH.

BFH, Urteil vom 6.12.2007, Aktenzeichen V R 59/03 (nach EuGH, Urteil vom 27.09.2007, Aktenzeichen C-146/05):

Die Nachweispflichten des Unternehmers sind keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. Die Regelungen des § 6a Abs. 3 UStG und §§ 17a, 17c UStDV bestimmen vielmehr lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat (Änderung der Rechtsprechung).

Kommt der Unternehmer diesen Nachweispflichten nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 UStG) nicht erfüllt sind.

Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend §§ 17a, 17c UStDV erbrachte.

Sachverhalt: Ein in Deutschland ansässiger Kfz-Vertragshändler verkaufte und lieferte im Namen des Herstellers an einen belgischen Abnehmer 20 Kraftfahrzeuge. Sein Provisionsanspruch war abhängig davon, dass die Veräußerung an einen Abnehmer in seiner näheren Umgebung stattfand. Also wurde ein Zwischenhändler eingeschaltet, der im eigenen Namen ankaupte und an den Belgier weiterverkaufte.

Diesem Zwischenhändler versagte das Finanzamt nach einer Umsatzsteuersonderprüfung den Vorsteueranspruch wegen des Scheincharakters der An- und Verkäufe. Daraufhin stornierte der Kfz-Händler die Rechnungen an den Zwischenhändler, buchte die Erlöse auf seinem Konto "steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen" und berücksichtigte diesen Vorgang bei seiner aktuellen Umsatzsteuervoranmeldung. Das Finanzamt versagte für diese Lieferungen die Steuerfreiheit mit der Begründung, die dafür erforderlichen Aufzeichnungen seien nicht laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorgenommen worden.

Nach dem Rechtsstreit beim BFH anhängig wurde, legte dieser dem EuGH die Frage vor, ob auch der *rechtzeitige* Buchnachweis als materielle Voraussetzung des Vorsteueranspruchs anzusehen sei und es darauf ankäme, ob der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert habe.

Entscheidungsinhalt: Der EuGH stellte in der genannten Entscheidung nochmals ausdrücklich fest, dass die Steuererhebungsmaßnahmen der Mitgliedstaaten nicht über das hinaus geben dürfen, was zur genauen Erhebung der Steuer und der Verhinderung von Steuerhinterziehungen erforderlich ist. Insbesondere dürfe nicht die Neutralität der Mehrwertsteuer infrage gestellt werden, die als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems anzuerkennen sei. Deshalb erfordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Mehrwertsteuerbefreiung dann gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Eine Ausnahme könne nur dann gelten, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindere, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.

Im Übrigen könnte eine Anforderung, dass die erforderlichen Aufzeichnungen unmittelbar nach der Ausführung des Umsatzes vorgenommen werden müssten, den Grundsatz der Rechtssicherheit als Teil der Gemeinschaftsordnung infrage stellen, wenn die nationale Rechtsordnung eine konkrete Frist für die Führung der Aufzeichnung gerade nicht vorsehe.

Aus diesen Gründen ist der innergemeinschaftliche Charakter einer Lieferung im Fall einer nachträglichen Korrektur der Buchführung anzuerkennen, sofern objektiv eine innergemeinschaftliche Lieferung dann nachgewiesen werden könne. Es ist deshalb (so der Urteilstenor des EuGH) der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaates verwehrt, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden. Eine zunächst bewusste Verschleierung einer innergemeinschaftlichen Lieferung können nur dann zu Lasten des Steuerpflichtigen

berücksichtigt werden, wenn hierdurch eine Gefährdung des Steueraufkommens eintritt und diese vom Steuerpflichtigen durch die Korrektur nicht vollständig beseitigt worden ist.

Diese europarechtlichen Vorgaben hat der BFH im zitierten Urteil vollständig umgesetzt, von einer Zurückverweisung des Rechtsstreits abgesehen und zu Gunsten des Steuerpflichtigen vielmehr durchentschieden. Es hat seine ständige, noch bis 2006 aufrechterhaltene Rechtsprechung ausdrücklich aufgegeben und jetzt festgestellt, dass die Nachweispflichten in § 6 Abs. 3 UStG in Verbindung mit den § 17 a, 17 c UStDV nicht mehr als materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen anzusehen sind. Die Vorschriften bestimmen lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat. Auch eine Gefährdung des Steueraufkommens hat der BFH nach der erfolgten Korrektur nicht festgestellt und daher zu Gunsten des Steuerpflichtigen durchentschieden.

Praxishinweis: Die vom EuGH aufgestellten und vom BFH (notgedrungen?) übernommenen Grundsätze kann der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung in allen Fällen entgegenhalten, in denen nur der zuweilen äußerst vage Verdacht einer Umsatzsteuerhinterziehung irgendwo im Ausland in der Handelskette schon zu einem Versagen der Umsatzsteuerbefreiung oder des Vorsteuerabzuges (in der Praxis oftmals durch Blockierung von Vorsteuerguthaben durch das Fordern einer Sicherheitsleistung) führt. Wird eine innergemeinschaftliche Lieferung nachgewiesen, werden gegebenenfalls Buchungen und Rechnungen korrigiert, so darf dem nicht mehr die fehlende "Zeitnähe" zum Umsatz entgegengehalten werden. Bestätigt hat der BFH in diesem Urteil im übrigen ferner die Rechtsprechungsgrundsätze, dass Voraussetzung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung gerade nicht die tatsächliche Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes im anderen Mitgliedstaat ist.

Bezogen auf das Steuerstrafverfahren ist gerade bei Umsatzsteuerhinterziehung darauf hinzuweisen, dass auf der (für den Bürger oftmals entscheidenden!) Strafzumessungsebene im Regelfall ohnehin eine große, zuweilen entscheidende Rolle spielt, ob das Steueraufkommen des Staates bzw. der Gemeinschaft durch die beanstandete Handlung tatsächlich geschmälert wurde oder aber aus formalen Gründen nur eine "zusätzliche" Umsatzsteuerschuld entstanden ist (Fälle etwa nach § 14 c UStG). Darüber hinaus ist dort der Vorsatz einer Steuerhinterziehung zuweilen unwiderleglich in Zweifel zu ziehen, wo der Unternehmer durch eine sorgfältigere Beleg- und Buchführung jedes Risiko hätte vermeiden können: Wer begibt sich vorsätzlich auf das Risikofeld der strafbaren Steuerhinterziehung, wenn er das allein durch sorgfältigeres Belegwesen mit demselben wirtschaftlichen Ergebnis für ihn vermeiden kann? Immer wieder gilt: Von der Verletzung eines Steuergesetzes darf nicht - wie es in der Praxis leider zuweilen geschieht - geradezu roboterhaft auf einen zusätzlichen Steuerhinterziehungsvorsatz geschlossen werden.

Aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11.3.2008, Az. 1 BvR 2388/03:

Soweit die Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen bei dem Bundeszentralamt für Steuern Informationen über Domizilgesellschaften sammelt, kommt eine Auskunftserteilung an die betroffenen Personen gemäß § 19 Abs. 4 Bundesdatenschutzgesetz ungeachtet der Umstände des Einzelfalls nicht in Betracht, weil eine Auskunft stets zu einer Vereitelung der Aufgabenerfüllung des Bundesamts führt.

Sachverhalt: Ein Betroffener erfuhr, dass die beim Bundeszentralamt geführte Informationszentrale (IZA, vgl. den Erlass vom 29. April 1997, BStBl I S. 541) mehrere Leitzordner Daten über ihn und von ihm betriebene Gesellschaften führte und den betreffenden Finanzämtern auf deren Anfrage hin zur Verfügung stellte. Er beantragte gemäß § 19 Abs. 1 Bundesdatenschutzgesetz Auskunft und kündigte einen weitergehenden Antrag auf Löschung an. Finanzgericht und Bundesfinanzhof (Urteil vom 30.7.2003, Az. VII R 45/02) lehnten bereits eine Auskunftserteilung ab.

Entscheidungsgründe: Auch das Verfassungsgericht fand keine Grundrechte des Betroffenen hierdurch beeinträchtigt. Entgegen der Auffassung des Bundesbeauftragten für den Datenschutz und des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen waren die Verfassungsrichter der Auffassung, dass die Auskunftserteilung in jedem Einzelfall generell verneint werden kann. Sollten die dort gesammelten Daten in einem konkreten steuerbehördlichen Verfahren herangezogen werden, so dürften dem Beschwerdeführer allerdings keine Nachteile aus dieser zeitlichen Verlagerung des Rechtsschutzes erwachsen. Er müsse im späteren Verfahren in die Lage versetzt werden, seine Einwände gegen die Richtigkeit der gesammelten Informationen uneingeschränkt geltend zu machen.

Praxishinweis: Man ist zuweilen überrascht, mit einer welchen Fülle von Daten (weit gehend aus öffentlich zugänglichen Registern gewonnen) die Informationszentrale etwa über Geschäftsleitungen, die sich als bloße Treuhänder einer großen Anzahl von Gesellschaften entpuppen, im benachbarten oder sogar ferneren Ausland in Einzelfällen aufwarten kann. Gegen die stille Sammlung und Auswertung dieser Informationen ist kein Rechtsschutz gegeben. Allein hierdurch wird der Steuerbürger in seinen Rechten auch nicht beeinträchtigt. Wird im konkreten Steuerfall Auskunft erteilt, so gilt es natürlich, die Angaben zu überprüfen oder gegebenenfalls auch durch eigene Informationen zu ergänzen. Nach den bisherigen Erfahrungen beschränkt sich die IZA im Übrigen bei Anfragen auf sachliche Informationserteilung und verzichtet weit gehend auf eigene Bewertungen.

Ausblick: Die strafrechtliche Verjährung der Steuerhinterziehung soll (rückwirkend!) von 5 auf 10 Jahre verlängert werden.

Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministers sieht es vor, in der Öffentlichkeit herrscht eher eine Beifallsmentalität, kritische Stimmen aus dem Inland sind nicht oder nur äußerst vorsichtig zu hören: Im Jahressteuergesetz 2009 soll die strafrechtliche Verjährungsfrist für jeden Fall der einfachen Steuerhinterziehung von 5 auf 10 Jahre verdoppelt werden. Die hierfür gegebene Begründung (Wegfall des strafrechtlichen Fortsetzungszusammenhangs) fällt ersichtlich vordergründig aus: Diese Rechtsfigur ist von der Rechtsprechung bereits seit 1994 aufgegeben, ohne dass der Gesetzgeber in den letzten 14 Jahren trotz mehrfacher Änderungen der Steuerhinterziehungsvorschriften eine Verlängerung der Verjährung für angezeigt gehalten hat oder aktuell bei vielen anderen, ähnlichen Delikten (etwa dem Serienbetrug) für erforderlich hält.

Damit sollen zukünftig der Betrug oder die Untreue in einem besonders schweren Fall mit Millionenschaden auch weiterhin bereits nach 5 Jahren verjähren, die einfache Steuerhinterziehung etwa durch den bewußt überhöhten Ansatz von Werbungskosten bei Fahrten von und zur Arbeitsstätte oder die unrichtige Ausstellung von Bewirtungsbelegen dagegen erst nach 10 Jahren, auch noch gerechnet erst ab Erlass des entsprechenden Steuerbescheides. Wird innerhalb dieser 10 Jahre ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und ab und zu vorangetrieben, so wird hierdurch die Verjährungsfrist auf 20 Jahre verlängert. Ist etwa nach 19,5 Jahren ein Urteil des 1. Rechtszuges ergangen oder zumindest Anklage vor das Landgericht erhoben, wird die Verjährung auch weiter gehemmt.

Auf Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte und eine Sicherung des Rechtsfriedens scheint es dem Gesetzgeber nicht mehr anzukommen, wenn Fiskalinteressen betroffen sind und der mediale Zeitgeist einer Gesetzesverschärfung gerade nicht entgegensteht. Außer acht gelassen scheint auch, wie oft zu Lasten der Bundesrepublik in den letzten Jahren bereits vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte rechtsstaatswidrige, überlange Strafverfahren beanstandet wurden. Diese Fälle werden im Zuge der Ausweitung der Verfolgbarkeit mutmaßlich zunehmen.

Praxishinweis: Die Verlängerung der Verjährungsfrist wird auch bereits abgeschlossene Hinterziehungstatbestände betreffen, soweit diese nicht im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Gesetzes bereits verjährt sind. Daher wird für den Berater in den nächsten Jahren so mancher vermeintlich abgeschlossene Beratungsfall, der nach dem alten Schema (*Für die*

strafrechtliche Risikoabschätzung 5 Jahre, für die steuerliche 10 Jahre zurückdenken) beurteilt wurde, komplett neu überdacht werden müssen. Auch die Beratung bei der Selbstanzeige wird sich von vornherein auf den steuerlich und zukünftig wohl auch strafrechtlich relevanten Zeitraum erstrecken müssen. Wir berichten an dieser Stelle zu gegebener Zeit über ein in Kraft treten der neuen Verjährungsvorschriften.

Steuerstrafrecht aktuell, 03/08

Erneute Erleichterung der Mitteilungspflicht bei Steuerstraftatverdacht in § 116 AO durch das Jahressteuergesetz 2008.

Nach der Gesetzeslage bis September 2006 mussten Gerichte und Behörden Tatsachen, die auf einen Steuerstraftatverdacht schließen ließen, nur (in der Vorschrift ganz allgemein ausgedrückt) „der Finanzbehörde“ mitteilen. Diese Mitteilungspflicht fristete in der Praxis ein stiefmütterliches Dasein schon deshalb, weil viele potentielle Hinweisgeber überhaupt nicht wussten, welche Finanzbehörde konkret zuständig wäre. Deshalb wurde in 2006 als erste und einzige Anlaufstelle für derartige Verdachtsinformationen das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in die Vorschrift mit aufgenommen. Auch diese Erleichterung genügte dem Gesetzgeber offensichtlich immer noch nicht: Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde § 116 AO noch einmal dahingehend geändert, dass der Straftatverdacht entweder dem Bundeszentralamt für Steuern oder aber der „für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörde“ mitzuteilen ist. Klar erkennbarer Wille dabei: Von dieser Anzeigepflicht – ein Ermessen ist den Gerichten und Behörden bei entsprechendem Verdacht nicht eingeräumt - soll soviel wie möglich Gebrauch gemacht werden.

Praxishinweis: Es ist zu bemerken, dass entsprechende Anzeigen von Behörden in den letzten Jahren durchaus zugenommen haben, während die Gerichte dabei noch zurückhaltend agieren. In Baurechtstreitigkeiten oder bei sonstigen Werklohnklagen vor dem Zivilgericht bei innerbetrieblichem Streit auch vor den Arbeitsgerichten etwa wird zuweilen offen von den Parteien vorgetragen, dass und wie man sich im einzelnen über „schwarze“ Anteile bei der Vergütung geeinigt hatte. Dabei liegt auf der Hand, dass der Unternehmer bei derartigen Absprachen grundsätzlich ein um ein Vielfaches höheres Risiko eingeht: Für den Kunden bzw. den Arbeitnehmer handelt es sich regelmäßig um einen einzigen Fall, während die Finanzverwaltung bei Kenntniserlangung zur Begründung eines Steuerstraftatverdachts und damit zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens von der kriminalistischen Annahme ausgehen darf, dass der Unternehmer auch bei anderen Kunden bzw. Arbeitnehmern Schwarzlohnabreden getroffen haben kann. Das reicht zur Erwirkung eines Durchsuchungsbeschlusses.

Im übrigen kommen immer wieder Fälle vor, in denen Kunden erst sehr auf die Vereinbarung von Schwarzzahlungen drängen, sich aber an die mündlichen Abreden plötzlich später nicht mehr erinnern können und nicht zahlen- wohl wissend, dass der Unternehmer im Regelfall auf eine gerichtliche Geltendmachung verzichten muss. Man kann auch deshalb den gewerblichen Mandanten nicht eindringlich genug davor warnen, sich auf derartige Absprachen einzulassen.

Umgekehrte Informationspflicht bei Straftatverdacht der Finanzbehörde:

Der Anwendungserlass zu § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO wird durch BMF-Schreiben vom 11. 12. 2007, Az. IV A 4 - S 0062/07/0003geändert. Die Finanzverwaltung hält eine Information der Strafverfolgungsbehörden generell bei Erkenntnissen zu Insolvenzstraftaten für erlaubt.

Die neue Vorschrift in AEAO zu § 30 AO lautet jetzt: „Liegen den Finanzbehörden Erkenntnisse zu Insolvenzstraftaten im Sinne der §§ 283 bis 283c StGB oder zu Insolvenzverschleppungsstraftaten (§ 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, § 401 Abs. 1 Nr. 2 AktG, §§ 130b, 177a HGB) vor, die sie im Besteuerungsverfahren erlangt haben, so ist eine

Offenbarung dieser Erkenntnisse an die Strafverfolgungsbehörden nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO zulässig.“

Insbesondere die Mitteilungspflicht bei Verdacht auf Verletzung der Buchführungspflicht oder in Richtung Insolvenzverschleppung dürfte dazu führen, dass vermehrt staatsanwaltschaftliche Ermittlungsverfahren bei masselosen Insolvenzen und einer Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens eingeleitet werden. Bislang hatte der Staatsanwalt bei Nichteröffnung des Verfahrens hierfür eher wenig Ansatzpunkte. Nicht alle Insolvenzverwalter weisen auf derartige Verdachtsmomente in ihren Gutachten zur Ablehnung des Verfahrens mangels Masse hin. Bei der Finanzverwaltung aber dürften auch in diesen Fällen regelmäßig Kenntnisse über Buchführungsmängel des Steuerpflichtigen und auch Anhaltspunkte für eine verspätete Insolvenzantragstellung vorhanden sein. Diese können jetzt routinemäßig weitergegeben werden, das Steuergeheimnis steht dem nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht entgegen, wie die Änderung des Anwendungserlasses in diesem Punkt beweist.

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 10. Januar 2008, Az. 2 BvR 294/06:
Die Besteuerung von Gewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften seit dem Veranlagungszeitraum 1999 ist als verfassungsgemäß anzusehen.**

Es scheint, als sei hinsichtlich der Besteuerung von Spekulationsgewinnen für die einzelnen Veranlagungszeiträume das letzte Wort gesprochen: Für die Jahre 1997 und 1998 hatte das Bundesverfassungsgericht die Besteuerung wegen eines strukturellen Vollzugsdefizites für verfassungswidrig erklärt. Bei dem jetzt zur Entscheidung anstehenden, unmittelbar nachfolgenden Veranlagungszeitraum 1999 sehen die Verfassungsrichter dieses Vollzugsdefizit nicht mehr, da "der Gesetzgeber seit 1998 das ... Ermittlungsinstrumentarium der Finanzbehörden kontinuierlich erweitert und so im Ergebnis nahezu lückenlose Kontrollmöglichkeiten geschaffen hat". Mit ähnlicher Begründung hatte zuvor bereits der BFH die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäft und für 1999 und 2000 abgelehnt (Beschluss des BFH vom 19.02.2007, Az. IX B 219/07, entgegen FG München, Beschluss vom 11. 10.2 1007, DStR 07, 2056).

Praxishinweis: Nach der zitierten Begründung der Verfassungsrichter dürfte ferner kein Zweifel mehr daran bestehen, das auch für die nicht formell zur Entscheidung gestellten Veranlagungszeiträume nach 1999 Verfassungsgemäßheit der Besteuerung privater Wertpapiergeschäfte angenommen werden muss.

Selbstanzeigeberatung – Aus vielleicht bei dem einen oder anderen Mandanten gegebenen Anlass:

Eine die Selbstanzeige sperrende „Tatentdeckung“ im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO liegt erst dann vor, wenn zulasten des Steuerpflichtigen so viele Umstände bekannt sind, dass ein Strafurteil wegen Steuerhinterziehung gegen ihn zumindest wahrscheinlich ist. In diesem Sinne kann von Tatentdeckung keinesfalls schon dann ausgegangen werden, wenn der Name des Mandanten und Daten über Kontoguthaben von ihm im Ausland beziehungsweise die Errichtung von Stiftungen auf einer teuer verkauften CD enthalten sind.

Eine wirksame Selbstanzeige mit fristgerechter Nachzahlung führt nicht nur zur Strafmilderung, sondern zwingend zu vollständiger Straflosigkeit von Gesetzes wegen.

Über die Selbstanzeige kursiert leider teilweise in der momentan sehr interessierten Öffentlichkeit viel Falsches. Sie ist in vielen Fällen auch noch dann möglich, wenn die Betroffenen selbst meinen, die Tat sei mit dem Bekanntwerden ihrer Daten auf der mittlerweile geradezu berühmten CD oder in anderen, der Finanzverwaltung zugespielten Datensammlungen schon entdeckt. Das ist falsch. Entdeckt ist nur eine finanzielle Auslandsbeziehung und sonst gar nichts. Theoretisch (und zuweilen auch praktisch) könnte ein Steuerbürger Auslandskonten und Stiftungen unterhalten, und gleichwohl die ihm persönlich zuzurechnenden Erträge daraus bis auf den letzten Cent in Deutschland versteuern. „Tatentdeckung“ im Sinne einer Sperre für die Selbstanzeige setzt also voraus,

dass die auf der CD enthaltenen und die sich in den persönlichen Steuererklärungen aufzufindenden Finanzdaten tatsächlich zulasten des Steuerfiskus widersprechen. Vor einem solchen Datenabgleich kann eine Steuerstraftat im Regelfall deshalb noch nicht entdeckt sein mit der Folge, dass die strafbefreiende Selbstanzeige ohne weiteres möglich bleibt (und die „Pressearbeit“ einiger Behörden in den letzten Wochen zielte ja genau auf die Einreichung möglichst vieler Selbstanzeigen ab).

Als strafrechtliche Konsequenz zieht die Selbstanzeige eine vollständige Strafbefreiung nach sich völlig unabhängig davon, wie schwer die Schuld der durch die Anzeige begnadigten, früheren Steuerhinterziehungen auch gewogen haben mag. Die Unsicherheiten durch den Verbrechenstatbestand gemäß § 370 a AO gibt es durch Streichung der Vorschrift nicht mehr.

Falsch ist natürlich auch die vereinzelt durch einige Tageszeitungen in den vergangenen Wochen verbreitete Auffassung, dass der sich selbst anzeigende Steuerbürger (nur) auf Strafmilderung hoffen könne: Folge einer wirksamen Selbstanzeige und einer Nachzahlung der Steuern innerhalb der von der Finanzverwaltung hierzu gesetzten Frist ist die vollständige Straffreiheit, keine bloße Strafmilderung. Dabei trifft die Nachzahlungspflicht sogar nur denjenigen, zu dessen Gunsten die Steuer verkürzt worden war. So muss etwa der uneigennützige Gehilfe, der zu Gunsten des Haupttäters bei der Verkürzung mitgeholfen hat, zur Erlangung der Strafbefreiung nur die Selbstanzeige abgeben, nicht aber die Steuern nachzahlen (was an seiner steuerlichen Haftung für die hinterzogenen Steuern gem. § 71 2. Alternative AO zwar nichts ändert, bei Nichtzahlung seine Strafbefreiung aber eben gerade nicht hindert).

Gewarnt werden muss allerdings vor einer Selbstanzeige nur „dem Grunde nach“, wenn die genauen Beträge noch nicht bekannt sind. Sie ist rechtlich unsicher. Besser ist in einem solchen Fall, dem Finanzamt zunächst eine Korrektur anhand geschätzter und mit einem Sicherheitszuschlag zulasten des Mandanten versehenen Zahlen einzureichen. Bis zur Rechtskraft des daraufhin ergehenden Steuerbescheides ist Zeit genug, die endgültigen Zahlen sorgfältig aufzubereiten und gegebenenfalls geänderte Erklärungen nachzulegen.

Für manchen Berater dürfte es sich lohnen, die Mandanten kurz in allgemeiner Form über die Eckpunkte der Selbstanzeigemöglichkeit zu informieren. Ansonsten besteht die Gefahr, dass von ihr auch in Fällen kein Gebrauch gemacht wird, in denen sie tatsächlich - trotz ganz erheblichem Entdeckungsrisiko! - noch eine goldene Brücke zur Steuerehrlichkeit darstellen kann.

Steuerstrafrecht aktuell, 01/08

Aus BGH 5 StR 251/07, Beschluss vom 19.7.2007:

Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat und das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen ungewiss ist. Die Schätzung obliegt dem Tatrichter. Er darf Schätzungen der Finanzbehörde nur dann übernehmen, wenn er selbst von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überzeugt ist. In jedem Fall hat der Tatrichter in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist.

Sachverhalt: Das Landgericht hatte einen Handelsvertreter wegen Steuerhinterziehung in mehreren Fällen zu einer zu verbüßenden Freiheitsstrafe verurteilt. Dieser hatte seine Umsätze und Gewinne nur unvollständig angegeben und sich im Strafverfahren u.a. damit verteidigt, er könne gezahlte Unterprovisionen als Betriebsausgaben nicht mehr detailliert nachweisen, denn er habe *"seine gesamten Unterlagen auf die Müllkippe gebracht"*. Seine Betriebsausgaben hätten aber mehr als 50% der Einnahmen betragen. Diese Einlassung hat

das Landgericht für widerlegt erachtet und seinen Betriebskostenanteil erheblich geringer, nämlich auf nur rund 30% der Einnahmen geschätzt.

Entscheidungsgründe: Dieser "kurze Prozess" des Strafrichters führte zur Urteilsaufhebung durch den BGH. Dabei hat der Bundesgerichtshof im wesentlichen kritisiert, dass es sich bei dem 30% Ansatz um eine bloße Vermutung gehandelt hat. Der Tatrichter hätte detailliert in den Entscheidungsgründen darlegen müssen, auf welchem Weg er zu dieser Schätzung gekommen ist. Darüber hinaus dürften nicht die Ergebnisse einer steuerlichen Umsatzsteuersonderprüfung ohne nähere Auseinandersetzung damit übernommen werden. Schließlich sei bei der Strafzumessung hinsichtlich der Umsatzsteuerhinterziehung zu berücksichtigen, dass ein höherer Betriebskostenanteil als zugbilligt auch die Berücksichtigung höherer Vorsteuerabzugsbeträge (ohne ordnungsgemäße Eingangrechnungen!) erfordert hätte.

Praxishinweis: Es kann im Steuerstrafrecht nicht oft genug auf die Unterschiedlichkeit des Beweismaßes nicht nur in Schätzungsfällen hingewiesen werden. Mag der Betriebskostenabzug mangels Empfängerbenennung nach der Abgabenordnung steuerlich absolut einwandfrei versagt werden, scheitert der Vorsteuerabzug auf den ersten Blick ersichtlich zutreffend an den strengen Formalien des Umsatzsteuergesetzes und der noch strengeren Auslegung der Vorschriften durch die Finanzverwaltung- für die Bemessung strafrechtlicher Schuld erweisen sich diese Betrachtungsweisen als in vielen Fällen gänzlich ungeeignet.

Der Berater muss sich daher dagegen wehren, wenn steuerliche Mehrergebnisse (wie nicht in allen, aber in viel zu vielen Fällen) 1 : 1 im Strafverfahren Verwendung finden und dann auch alleinige Anknüpfungspunkte für die Höhe einer Strafe werden sollen.

Letzteres ist schon isoliert betrachtet rechtswidrig: Die Verwendung von "Strafmaßtabellen" verstößt gegen das Strafgesetzbuch und gegen eine feststehende Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs. Die Strafzumessungserwägungen im Einzelfall entscheiden ausschließlich, und keine "Tabelle".

In den meisten Praxisfällen entsteht daher eine ganz erhebliche Differenz zwischen dem steuerlich berücksichtigungsfähigen Mehrergebnis und der regelmäßig erheblich geringeren Mehrsteuer, die als nur ein Faktor unter anderen das Maß der strafrechtlichen Schuld bestimmt.

An diesen seit vielen Jahren und von obergerichtlicher Rechtsprechung und Literatur nicht bezweifelte, sondern feststehenden Grundsätzen ändert es auch überhaupt nichts, dass vereinzelte Mitarbeiter von Straf- und Bußgeldsachenstellen immer noch Automatismen pflegen nach der Art "*Steuerliches Mehrergebnis = Strafrechtliches Mehrergebnis = Strafmaß nach einer Tabelle*".

Damit wird nämlich dem Steuerstraftäter nicht selten gleich in doppelter Weise Unrecht getan. Der strafrechtlich berücksichtigungsfähige Schaden wäre bei Licht betrachtet deutlich geringer anzusetzen (oder entfällt in Einzelfällen vollständig, wie auch der BGH in der vorgestellten Entscheidung für nicht ausgeschlossen gehalten hat!), darüber hinaus würde die Berücksichtigung von gesetzlich zwingenden Strafzumessungsgründen zu einer erheblich geringeren Strafe führen.

Im übrigen genügt schon ein einziger Blick in die in § 46 StGB ausdrücklich vom Gesetzgeber vorgegebenen Strafzumessungsgründe - uneingeschränkt anwendbar in jedem Steuerstrafverfahren, wie die AStV Steuer ausdrücklich noch einmal klarstellend und für die Verwaltung bindend anordnen -, um die offen zu Tage liegende Rechtswidrigkeit einer derartigen Verfahrensweise zu verdeutlichen.

Hier ist der Berater gefragt. Er muss zunächst ein steuerliches Mehrergebnis auf den strafrechtlich möglichen Schaden reduzieren. Danach ist er gefordert, die für den Steuerpflichtigen sprechenden Umstände des Einzelfalles vollständig vorzutragen, die in vielen Praxisfällen geradezu gebieten, nur eine Sanktion als angemessen anzusehen, die mit dem "Ablesewert" einer ominösen Tabelle (von der es bundesweit 15 verschiedene mit teilweise zu 100% voneinander abweichenden Einträgen gibt) nichts mehr zu tun haben kann und darf.

Ausblick I: Die Änderung von § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 ist seit dem Jahreswechsel in Kraft.

Trotz vielfältiger Kritik auch des Steuerberaterverbandes und anderer Fachgremien ist die Neufassung der Missbrauchsregelung in § 42 AO Gesetz geworden und für alle Sachverhalte ab 2008 in Kraft. Eine steuerlich optimierende Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse wird nicht anerkannt, wenn nicht (so jetzt wörtlich) *der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.*

Mit den rein steuerlichen Auswirkungen soll sich an dieser Stelle nicht befasst werden. Klar ist, dass die Rechtssicherheit bei Anwendung der Vorschrift gegenüber der alten Fassung sicherlich nicht größer geworden ist. Das Tatbestandsmerkmal *Gesamtbild der Verhältnisse* ist zwingend Einfallstor für rein subjektive Bewertungen. Klar ist auch, dass die Beweislast jetzt allein beim Steuerpflichtigen liegt.

Aus strafrechtlicher Sicht war in den letzten Jahren schon zu beobachten, dass bei nach § 42 AO verworfenen Gestaltungen nicht selten - vor allem bei ansonsten festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen oder bei erhöhter Bestandskraft (vgl. §§ 169 II, 172 II AO) - vermehrt der Vorwurf der strafbaren Steuerhinterziehung erhoben wurde. Das wird zukünftig voraussichtlich zunehmen.

Praxishinweis: Gerade bei der steuerlich fehlgeschlagenen Gestaltung muss sich der Berater zukünftig noch deutlicher dagegen wehren, dass von der Verwerfung einer steuerlich gewählten Konstruktion ohne gedanklichen Zwischenschritt auf den Verdacht einer strafbaren Steuerhinterziehung geschlossen wird. Das ist unzulässig. Die Steuerhinterziehung ist ein Vorsatzdelikt, auch bei grober Fahrlässigkeit ist der Tatbestand nicht erfüllt. Selbst der bloße Bußgeldtatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 AO erfordert ein erhöhtes Maß an Sorglosigkeit, die selbst bei einem Beratungsfehler noch nicht vorliegen kann. Dann scheidet die Durchführung eines Strafverfahrens aus - und ebenso die Änderung von Steuerbescheiden, die nach Außenprüfung ergangen sind oder Veranlagungszeiträume außerhalb der Regelfestsetzungsfrist betreffen.

Ausblick II: Mit der baldigen Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) ist zu rechnen. Mit enthalten ist eine Verschärfung wirtschaftsstrafrechtlicher Vorschriften.

Auch in seinem strafrechtlichen Teil wird das MoMiG beachtenswerte Änderungen enthalten: So ist die Strafbarkeit von Versäumnissen bei der Insolvenzantragstellung erheblich ausgeweitet. Zum einen trifft diese Pflicht jetzt unterschiedslos die vertretungsberechtigten Organe aller juristischen Personen. Hiergegen ist nichts einzuwenden, eine Strafbarkeitslücke etwa bei der Limited musste sicherlich geschlossen werden.

Problematisch ist allerdings: Strafbar soll zukünftig nicht nur der unterlassene oder verspätet gestellte Insolvenzantrag sein. Strafbar soll sich im Gegensatz zur früheren Rechtslage auch derjenige machen, der einen Insolvenzantrag *"nicht richtig"* stellt. Es existiert aber keine Rechtsprechung darüber, was unter einem "richtigen Insolvenzantrag" zu verstehen ist und bei welchen Abweichungen ein solcher als "nicht richtig" angesehen werden kann. Bei der Schilderung der Insolvenzgründe jedenfalls dürfte man bei nahezu jedem Insolvenzantrag unterschiedliche Bewertungen und Hintergründe diskutieren können.

Auch bei dieser Regelung wurde deshalb ein Stück Rechtssicherheit gemäß der früheren Rechtslage dem Zeitgeist der möglichst offensiven Ausweitung von Strafbarkeit geopfert. Die Praktiker auf allen Seiten werden es auszubaden haben.

Unangenehme Folgen können auch daraus resultieren, dass sich zukünftig jeder Gesellschafter einer GmbH bei "Führungslosigkeit" der Gesellschaft strafbar machen kann, wenn er einen gebotenen Insolvenzantrag unterlässt. Bislang traf dieses Strafbarkeitsrisiko nur den statuarischen und den faktischen Geschäftsführer. Auch diese Vorschrift wird vorhersehbar zu einer erheblichen Anwendungsunsicherheit (wann ist eine Gesellschaft „führungslos“, welche Kenntnis kann man einem möglicherweise nur mit einer ganz geringen Stammeinlage beteiligten Gesellschafter unterstellen, welche Vorsorgemaßnahmen treffen

einen solchen Gesellschafter, damit er selbst bei Unkenntnis aller Umstände nicht in Fahrlässigkeitsstrafbarkeit gerät?) und auch zur Ausweitung von Strafbarkeitsrisiken führen. Schließlich sieht das Gesetz auch eine Verschärfung im Bereich der Abberufungsgebote und Tätigkeitsverbote für strafrechtlich vorbelastete Geschäftsführer der GmbH oder Organe anderer juristischen Personen vor: Bislang verlor dieser die Amtsfähigkeit nur bei einer strafrechtlichen Verurteilung wegen weniger Delikte (§§ 283 - 283 d StGB, Bankrott, Bilanz- und Buchführungsdelikte, Gläubiger- oder Schuldnerbegünstigung). Dieser Katalog soll erheblich ausgeweitet werden, so dass etwa auch eine kleine Vorstrafe wegen Steuerhinterziehung die zwingende Amtsunfähigkeit als GmbH-Geschäftsführer oder Vorstand einer AG für die nächsten 5 Jahre bedeutet.

Steuerstrafrecht aktuell, 11/07

LG Dresden, Beschluss vom 22.01.2007, 5 Qs 34/2006, abgedruckt in: Die Steuerberatung, 2007, 431: Buchführungsunterlagen eines Mandanten, die sich bei seinem Steuerberater befinden, sind dort nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO so lange beschlagnahmefrei, wie der Steuerberater sie zur Erledigung noch nicht abgeschlossener, von seinem Zeugnisverweigerungsrecht erfasster Arbeiten in Gewahrsam hat.

Sachverhalt: Bei einem Steuerberater wurden Buchführungsunterlagen des Mandanten beschlagnahmt, die noch zur Erstellung von laufender Buchführung benötigt wurden. Es entspann sich sodann ein (man muss wohl sagen: Momentan üblicher) Streit darüber, ob es sich um beschlagnahmefreie Unterlagen handele oder aber um solche, die dem Zugriff der Strafverfolgungsbehörden unterliegen.

Entscheidungsinhalt: Das Landgericht Dresden lehnt es mit ausführlicher, tiefgehender Begründung ab, zwischen den eigenen Arbeitsergebnissen des Steuerberaters etwa in Form von Vermerken oder Buchführungsanweisungen – die nach unbestrittener Auffassung mit Sicherheit beschlagnahmefrei sind - und den vom Mandanten oder Dritten hereingereichten Unterlagen zu unterscheiden. Vielmehr stellen die Richter ausschließlich darauf ab, ob der Steuerberater sie noch zur Erledigung seiner Beratung benötigt oder die reinen Fremdunterlagen danach lediglich noch für den Mandanten verwahrt. Nur im letzteren Fall wird die Beschlagnahmefähigkeit bejaht.

Praxishinweis: Es scheint, als würde sich die Rechtsprechung mittlerweile auf diese Linie festlegen. In früheren Ausgaben der Profile war hierüber schon berichtet worden. Leider gibt es im Bereich der Beschlagnahme keine obergerichtliche Rechtsprechung, da der Instanzenzug in aller Regel bei den jeweiligen Landgerichten bereits endet. Es schält sich aber mehr und mehr eine einheitliche Auffassung in Rechtsprechung und Literatur heraus (nähere Nachweise im Urteil des LG Dresden), die eine Beschlagnahmefreiheit von allen, auch dem Steuerberater vom Mandanten überlassenen Unterlagen so lange bejaht, wie der Berater das Material zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt. Das kann und wird in der Regel die Erstellung des Jahresabschlusses sein, oder aber auch eine dieser Arbeit nachgelagerte Beratung.

Es empfiehlt sich daher, bei einem solchen Fall und entsprechender Beschlagnahme in den Beraterräumen gegebenenfalls sofort auf die Notwendigkeit einer noch beabsichtigten, eigenen steuerberatenden Tätigkeit auf der Basis der vorhandenen Unterlagen hinzuweisen. Hier kann sich auch ein Rechtsmittel des Steuerpflichtigen oder des Beraters lohnen.

Ausnahme der Beschlagnahmefreiheit: Sofern im Sonderfall ein Beteiligungsverdacht gegen den steuerlichen Berater selbst erhoben werden kann. In diesem Fall entfällt das Beschlagnahmeprivileg.

Gesetzesentwurf der Bundesregierung: Streichung des § 370 a AO, gleichzeitig aber Verschärfung von § 370 AO sowie Anwendung der Geldwäsche- und Telefonüberwachungsvorschriften auf die bandenmäßige Steuerhinterziehung.

Soeben hat das Bundeskabinett den erwarteten Gesetzesentwurf beschlossen. Die bereits für verfassungswidrig angesehene Vorschrift der bandenmäßigen oder gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung gemäß § 370 a AO wurde gestrichen. Damit ist nur gesetzgeberisch eine Vorschrift beseitigt, die in der Praxis wegen der massiven verfassungsrechtlichen Bedenken ohnehin nicht mehr angewendet werden konnte. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 370 Abs. 3 S. 2 gemäß Nr. 5 dort die bandenmäßige Begehung fortgesetzter Steuerhinterziehungen (insbesondere das so genannte Umsatzsteuerkarussell) ausdrücklich als besonders schweren Fall unter Strafe gestellt. Dagegen ist sicherlich nichts einzuwenden.

Auch im Rahmen der Geldwäschevorschrift gemäß § 261 StGB wurde dieser benannte schwere Fall (bandenmäßige Begehung) als taugliche Vortat gesetzlich normiert. Schließlich wurde nur für diesen Fall durch eine Änderung von § 100 a StPO die Möglichkeit der Telefonüberwachung geschaffen, bei der einfachen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 oder den besonders schweren Fällen gemäß § 370 Abs. 3 Ziff. 1 – 4 AO dagegen nicht.

Versäumt hat der Gesetzgeber allerdings, bei dieser Gelegenheit auch das praktisch durchgehende Rätselraten in der Literatur zu beseitigen, welche Teile des Vermögens bei der bandenmäßigen Steuerhinterziehung als Geldwäschevortat anzusehen ist. Hat sich schon der gesamte Geldwäscheparagraph in der Praxis als „Irrtum“ oder weitgehend wirkungslos herausgestellt (so jedenfalls die Standardkommentierung von Tröndle / Fischer, StGB, 54. Auflage 2007), so herrscht völlige Ratlosigkeit, was der Gesetzgeber als taugliches Tatobjekt der Geldwäsche bei der Steuerhinterziehung in dem besonders schweren Fall der bandenmäßigen Begehung gemeint haben könnte. Verschiedentlich spricht die Literatur den Abgeordneten des Bundestages bei der Beschlussteilnahme über die Vorschrift „jegliches Erklärungsbewusstsein“ ab. Wie bei der jetzt gestrichenen, erst vor einigen Jahren eingeführten Verbrechensvorschrift des § 370 a AO war offensichtlich der gesetzgeberische Eifer auch hier ganz erheblich größer als das handwerkliche Können und die dogmatische Durchdringung der auftretenden Rechtsprobleme.

Insgesamt kann die gesetzgeberische Neuregelung als gering zu bewertende Klarstellung, im Ergebnis aber eher als Verschärfung angesehen werden, zumal die Strafraumen für den Schmuggel nach § 373 AO und die Steuerhehlerei nach § 374 AO deutlich erweitert wurden. Dies auch deshalb, weil bei dem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung (Strafandrohung 6 Monate bis 10 Jahre) im Regelbeispiel Ziffer 1 die Voraussetzung „aus grobem Eigennutz“ ersatzlos gestrichen wurde. Das wird absehbar zu einer verstärkten Anwendung dieser Vorschrift führen.

Sehr erfreulich allerdings: Auf alle Begehungsformen der Steuerhinterziehung findet § 371 AO (Straflosigkeit bei wirksamer Selbstanzeige) wieder Anwendung. Für die Berater ist damit die durch § 370 a AO geschaffene Unsicherheit beseitigt, ob die Selbstanzeige in allen Fällen zur Straffreiheit führen kann. Das ist jetzt wieder der Fall.

Es ist gleichwohl insgesamt nach Auffassung des Verfassers nicht gerechtfertigt, dem Gesetzesentwurf eine Entschärfungsfunktion (so aber Eversloh in AO-StB 2007, 255) zuzubilligen. In der nächsten Ausgabe der Profile wird über den Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens berichtet.

Steuerstrafrecht aktuell, 09/07

FG Münster, Urteil vom 20.09.2006, Az.: 5 K 4518/02 U:

Wer als angestellter Steuerfachhilfe die Aufzeichnungen (eines Gaststättenbetriebes) über die Umsätze unter Hochrechnung des Wareneinkaufs selbst fertigt oder geschätzte Umsätze trotz des ihm bekannten Umstands, dass ordnungsgemäße Einnahmeaufzeichnungen nicht vorlagen, in die Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuererklärungen übernimmt, fördert die

Hinterziehung von Umsatzsteuer objektiv. Er hätte seine Mitwirkung an den erkennbar unrichtigen Steuererklärungen verweigern müssen. Bei der Bemessung seines Haftungsbetrages ist nicht zu berücksichtigen, dass der Steuervorteil nicht ihm, sondern dem Steuerpflichtigen zugute gekommen ist.

Sachverhalt: Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einem Gaststättenunternehmen mit chaotischer Buchführung wurden erhebliche Mehreinnahmen und Kalkulationsdifferenzen festgestellt. Nach Durchführung eines Steuerstrafverfahrens wurden die Betriebsinhaber zu nicht mehr bewährungsfähigen Haftstrafen verurteilt, gegen den Steuerfachgehilfen der Steuerberatungsgesellschaft erging ein Strafbefehl wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung. Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens, des Strafverfahrens und des Besteuerungsverfahrens wies der Steuerfachangestellte zunächst - mit allerdings wechselndem Vortrag, wodurch seine Glaubwürdigkeit erheblich gelitten hat - darauf hin, dass er die Betriebsinhaber immer wieder zur Einreichung ordnungsgemäßer Belege angehalten, letztendlich aber keinen Erfolg damit gehabt habe. So hätte er die vorgelegten Wareneinkaufsbelege „hochgerechnet“ und die sich daraus resultierenden Einnahmen letztendlich geschätzt. Schließlich hätte auch das betreffende Finanzamt zur Steuerhinterziehung dadurch beigetragen, dass das eklatante Unterschreiten der Richtsätze nicht aufgefallen sei. Es sei im Übrigen als ermessensfehlerhaft anzusehen, ihn in vollem Umfang in Anspruch zu nehmen, obwohl er durch die Steuerhinterziehung persönlich überhaupt nicht profitiert habe.

Entscheidungsgründe: Die gegen die Haftungsinanspruchnahme gerichtete Klage hat der Senat in vollem Umfang abgewiesen und die Revision nicht zugelassen. Wer durch berufstypische Handlungen die Steuerhinterziehung eines anderen fördert, macht sich strafbar und setzt sich der Haftungsnorm des § 71 AO aus. Es ist dabei einerlei, ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde oder die Tat ausdrücklich missbilligt. Es genügt vielmehr, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die Haupttat zu fördern oder zu erleichtern und der Hilfeleistende dies weiß.

Mit diesen Grundsätzen bestätigt der Senat nur die mittlerweile feststehende Rechtsprechung sowohl der Finanz- als auch der Zivilgerichte. Berufstypische Handlungen haben sich im erlaubten Bereich zu bewegen wie alle anderen Handlungen Privater ebenso. Allerdings ist die Tätigkeit eines Berufsangehörigen oder seiner Mitarbeiter erst dann als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, wenn er die strafrechtliche Zielrichtung der Handlung des Haupttäters erkennt oder aber sich für ihn das Risiko einer strafbaren Haupttat derart hoch darstellt, dass er sich die Förderung strafbaren Verhaltens „*angelegen sein lässt*“. (Wobei alle Gerichtsentscheidungen zur Beihilfestrafbarkeit durch berufstypisches Verhalten die Formulierung „*angelegen sein lässt*“ entsprechend der grundlegenden Entscheidung des BGH - der wiederum nur die Formulierung des Reichsgerichts unkommentiert übernommen hat - wiederholen, obwohl niemand rechtssicher definieren kann, in welchen Fällen dieses Merkmal erfüllt sein soll. Es ist schon verräterisch, wenn zur Abgrenzung von erlaubtem zu verbotenem Verhalten im modernen Wirtschaftsleben auf die Sprache des letzten Jahrhunderts zurückgegriffen werden muss. Tatsächlich ist wohl eine Art fahrlässige Beraterstrafbarkeit durch die Hintertür eingeführt).

Eine Absage hat der Senat weiterhin - im Gegensatz zu FG Münster, 1 K 3480/98 E - der Auffassung erteilt, dass bei einem nicht selbst profitierenden Gehilfen einer Steuerhinterziehung die Haftung auch der Höhe nach im Rahmen des Ermessens besonders geprüft werden müsse. Auch eine mitwirkende Verursachung des Finanzamts im Rahmen des Ermessens komme bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung generell nicht in Betracht.

Praxishinweis: Ein Steuerberater und sein Mitarbeiter sind nicht verlängerter Arm des Finanzamts. Angaben des Steuerpflichtigen können bis zur Grenze der Unplausibilität ungeprüft übernommen werden. Keinesfalls aber darf die eigene Tätigkeit oder diejenige der Mitarbeiter dazu führen, dass Zahlen „geglättet werden“ und man auf diese Weise dazu hilft, eine offensichtlich unrichtige Darstellung etwas zu verschönern. Dann nützt es auch nichts, wenn hierdurch die Darstellung etwas steuerehrlicher wird. Die Beratung muss sich hier heraushalten, im Innenverhältnis beanstanden und notfalls jede Mitwirkung an derartigen

Kunststücken versagen. Ansonsten drohen strafrechtliche, berufsrechtliche und haftungsrechtliche Inanspruchnahmen - bei denen auch die Berufshaftpflichtversicherung wegen vorsätzlicher Schadensverursachung ihre Deckung versagt.

BFH, Urteil vom 05.06.2007, Az.: VII R 65/05:

Die Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für nicht abgeführte Lohnsteuer gemäß § 69 AO entfällt nicht dadurch, dass der Steuerausfall unter Annahme einer hypothetischen, auf § 130 Abs. I InsO gestützten Anfechtung gedachter Steuerzahlungen durch den Insolvenzverwalter ebenfalls entstanden wäre.

Sachverhalt: Das Finanzamt hatte gegen einen GmbH-Geschäftsführer einen auf § 69 i. V. m. § 34 AO gestützten Haftungsbescheid erlassen, da dieser in den letzten Monaten vor der Insolvenz der GmbH pflichtwidrig Lohnsteuerrückstände hatte entstehen lassen. Im Einspruchsverfahren hatte sich der Geschäftsführer zuletzt nur noch darauf berufen, dass seine Haftung in den letzten drei Monaten vor Insolvenzantragstellung schon deshalb entfalle, weil der Insolvenzverwalter die Lohnsteuerzahlungen gemäß § 130 Abs. I InsO hätte anfechten können (sog. hypothetischer Kausalverlauf). Dann wäre ein Lohnsteuerausfall in gleicher Höhe entstanden, sodass es auf die Pflichtverletzung nicht ankäme.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz schloss sich dieser, auch von einem Teil der Finanzgerichte (umfassende Nachweise in der Entscheidung des BFH) vertretenen Auffassung an und gab der Klage statt.

Entscheidungsgründe: Auf die Revision des Finanzamts hob der BFH das Urteil auf und stellte die Haftung des GmbH-Geschäftsführer für die Lohnsteuerrückstände ungeachtet der Tatsache fest, dass der Insolvenzverwalter die Lohnsteuerzahlungen - wenn es sie gegeben hätte - erfolgreich hätte anfechten und die gezahlten Beträge zur Masse ziehen können. Damit entscheidet der BFH diese, in den letzten Jahren sowohl in der Literatur als auch bei den Finanzgerichten uneinheitlich beantworteten Frage und stellt fest, dass es auf hypothetische Kausalverläufe in diesem Zusammenhang nicht ankommt. (Bereits mit Senatsbeschluss vom 23.04.2007, Az.: VII B 92/06 hatte der BFH entschieden, dass die eine Berufung auf den hypothetischen Kausalverlauf erlaubende Rechtsprechung der Finanzgerichte von vorne herein dann nicht anwendbar sein könne, wenn der Insolvenzantrag mangels Masse abgewiesen worden ist).

Dabei betont der BFH die Unterschiedlichkeit der Schadenersatznorm gemäß § 69 AO zu den zivilrechtlichen Schadenersatzvorschriften und übernimmt die dortigen Grundsätze gerade nicht. Insbesondere solle der in § 69 AO normierte Haftungsanspruch den Vertreter zur ordnungsgemäßen Erfüllung der ihm obliegenden steuerlichen Pflichten anhalten und das Steueraufkommen durch Schaffung einer Rückgriffsmöglichkeit sichern. Das Erreichen dieser Ziele würde durch die Berücksichtigung hypothetischer Kausalverläufe gefährdet werden. In den letzten drei Monaten vor Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahren könne ansonsten der Vertreter die ihm obliegenden steuerlichen Pflichten mit dem Hinweis auf die Anfechtbarkeit der Steuerzahlungen vernachlässigen. Darüber hinaus sei im Zeitpunkt der Pflichtentstehung vollkommen offen, ob es später zur Insolvenzantragstellung und weitergehend noch zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens kommt.

Praxishinweis: Man wird das Urteil zukünftig zu beachten haben. Es privilegiert im Ergebnis das Steueraufkommen und passt zur Linie des BGH (Urteil vom 14.05.2007, AZ.: II ZR 48/06, in der letzten Ausgabe der Profile ausführlich besprochen), dass entgegen dem Grundsatz der gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung eine Abführung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung und Lohnsteuer auch zivil- und strafrechtlich als mit den Grundsätzen einer ordentlichen Geschäftsführung vereinbar anzusehen ist.

Bestätigt hat der BFH in diesem Urteil allerdings auch den Schadenersatzcharakter der Haftungsnorm des § 69 AO mit der Folge, dass eine Haftung dann entfällt, wenn der Steuerausfall als Vermögensschaden des Fiskus mangels ausreichender Zahlungsmittel und vollstreckbaren Vermögens des Steuerpflichtigen selbst unabhängig davon eingetreten ist, ob Steueranmeldungen fristgerecht eingereicht und die geschuldeten Steuerbeträge

innerhalb der gesetzlich hierfür bestimmten Fristen hätten entrichtet werden können: Wenn der Steuerschuldner selbst schon mangels Mittel im Anmeldezeitpunkt nicht hätte zahlen können, entfällt auch die Haftungserweiterung gemäß § 69 AO (ebenso wie diejenige des Steuerhinterziehers gemäß § 71 AO. Ausnahme: Vereitelung von erfolgversprechenden Vollstreckungsmöglichkeiten durch die Pflichtverletzung).

OLG Koblenz, Urteil vom 18.01.2007, 6 U 536/06: Ein in einem Strafverfahren abgelegtes Geständnis entfaltet nicht die Wirkungen der §§ 288, 290 ZPO, sondern ist lediglich im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 286 ZPO als Indiz für die Wahrheit der zugestandenen Tatsachen zu berücksichtigen. Ein strafrechtliches Geständnis im Bereich der Insolvenzstraftaten führt grundsätzlich nicht zum Vorliegen eines Anscheinsbeweises oder gar einer Beweislastumkehr bei der anschließenden Prüfung der Zahlungsunfähigkeit im Zivilrechtsstreit.

Sachverhalt: Ein Strafgericht hatte den Geschäftsführer einer insolvent gewordenen GmbH wegen Insolvenzverschleppung (§§ 84, 64 GmbHG) zu einer geringeren Strafe verurteilt. Viel später erst nimmt ein zivilrechtlicher Gläubiger den ehemaligen Geschäftsführer mit diesem Argument persönlich in Höhe von 200.000 € in Anspruch. Dabei stellte der Kläger darauf ab, dass der Beklagte im Strafverfahren ein Geständnis der Zahlungsunfähigkeit und damit den haftungsbegründenden Tatbestand im dortigen Verfahren zugestanden hatte. Das müsse mindestens zur Beweislastumkehr im Zivilverfahren führen (und die Beweislast entscheidet in der Praxis nicht selten über Gewinn oder Verlust des Prozesses!), oder als ein so genannter Anscheinsbeweis für die zivilrechtliche Haftung gewertet werden mit ähnlicher Folge für den Beklagten.

Entscheidungsgründe: Dem hat das OLG Koblenz erfreulicher Weise eine Absage erteilt. Man merkt den Zivilrichtern dabei Erfahrung im Strafprozess der heutigen Zeit an: Im Strafverfahren nämlich hatte es eine Verständigung gegeben, die dazu führte, dass sich Gericht, Staatsanwaltschaft und Verteidigung recht frühzeitig über ein angemessenes Strafmaß verständigt hatten. Dies ungeachtet der Tatsache, dass der Angeklagte sich unschuldig fühlte und es möglicherweise auch gewesen ist. Der Betroffene wollte das Aufsehen einer öffentlichen Hauptverhandlung vermeiden, die Kosten und Anstrengungen von vielen Sitzungstagen. Andererseits wurde ihm ein Strafmaß angeboten, das ihn - gemessen an den sonstigen Auswirkungen der „Verfahrensstrafe“, die ihm drohte - erheblich weniger belastete. Deshalb hatte sein Verteidiger für ihn ein „Geständnis“ abgelegt, bestehend aus einem einzigen Satz. Das war dem OLG Koblenz zu wenig, um allein hierauf im Zivilverfahren die richterliche Überzeugung einer Zahlungsunfähigkeit und damit der vollen persönlichen Haftung zu stützen. Darüber hinaus erteilen die OLG-Richter dem nicht selten anzutreffenden Ansinnen eine Absage, dass aus der Tatsache eines Strafverfahrens und auch mit den dortigen, oftmals nur vorläufigen oder allein aus strafrechtlichem Blickwinkel gefundenen Ergebnissen und einer guten Portion Stimmungsmache ein zivilrechtliches Haftungsurteil erstritten wird. Die Klage wurde in vollem Umfang abgewiesen, der Kläger hatte den ihm obliegenden Beweis der Zahlungsunfähigkeit nicht geführt.

Praxishinweis: Es irrt, wer glaubt, dieses Urteil würde nur Selbstverständliches zugrunde legen. Es stellt in der Praxis eher eine Ausnahme dar. Die Richter von Gerichtsbarkeiten außerhalb der Strafjustiz unterstellen nicht selten die umfassende Sachaufklärungspflicht der Strafjustiz und auch, dass die dort gefundenen Ergebnisse deshalb außerhalb des eigentlichen Verfahrens tragende Grundlage werden können. Das wird zuweilen in der Tat auch so sein - allerdings ist völlig ausgeschlossen, ein Strafurteil nach einer Verständigung (einem „Deal“) als eine Quelle unumstößlicher Wahrheit anzusehen. Hat man sich unter allen Beteiligten auf ein bestimmtes Ende geeinigt, so ist regelmäßig von Zufälligkeiten geprägt, welche Feststellungen das Strafurteil im einzelnen enthält. Es wird sich vorab über die anzuwendende Strafnorm geeinigt, andere Vorwürfe werden eingestellt und bleiben ungeprüft, Verteidigererklärungen ersetzen persönliche Anhörungen, der Rechtsmittelverzicht wird nach wie vor und entgegen einem obergerichtlichem Verbot vorab

vereinbart. Das alles kann zu einem für alle Beteiligten vernünftigen Ende eines ansonsten den Angeklagten und die Justiz viel zu sehr belastenden Verfahrens führen - ergangen ist allerdings nur quasi eine Art „Prozessurteil“. Um Wahrheitsfindung ist es in diesem Strafverfahren zuletzt fast überhaupt nicht mehr gegangen.

Dann aber können auch nicht einzelne Elemente - wie eben das „Geständnis“- isoliert betrachtet in ein Zivilverfahren übernommen und dort ungeprüft zugrunde gelegt werden.

Der Betroffene in einem Strafverfahren sollte jedoch immer seine Erklärungen dort - wie umgekehrt vor dem Zivilgericht oder dem Finanzgericht - auch mit Blick auf das jeweils andere Verfahren wohl überlegen. Mit einbeziehen muss er ferner zur Vermeidung von Weiterungen, dass er im Strafverfahren nicht unter Wahrheits- und Darlegungspflicht steht, sehr wohl aber im Zivilverfahren oder aber vor dem Finanzgericht. Das erfordert im Übrigen bei derartigen Konstellationen eine absolut enge Abstimmung der jeweiligen Berater untereinander vom ersten bis zum letzten Tag des Mandats.

Steuerstrafrecht aktuell, 07/07

BGH, Urteil vom 14. Mai 2007 - II ZR 48/06 (Änderung der bisherigen Rechtsprechung):

1. Ein organschaftlicher Vertreter, der bei Insolvenzreife der Gesellschaft Arbeitnehmeranteile der Sozialversicherung oder Lohnsteuer abführt, handelt mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und ist nicht nach § 92 Abs. 3 AktG oder § 64 Abs. 2 GmbHG der Gesellschaft gegenüber erstattungspflichtig.

2. Ein organschaftlicher Vertreter einer Gesellschaft verletzt seine Insolvenzantragspflicht nicht schuldhaft, wenn er bei fehlender eigener Sachkunde zur Klärung des Bestehens der Insolvenzreife der Gesellschaft den Rat eines unabhängigen, fachlich qualifizierten Berufsträgers einholt, diesen über sämtliche für die Beurteilung erheblichen Umstände ordnungsgemäß informiert und nach eigener Plausibilitätskontrolle der ihm daraufhin erteilten Antwort dem Rat folgt und von der Stellung eines Insolvenzantrags absieht.

Sachverhalt: Ausweislich der im August 2001 aufgestellten Bilanz für das Vorjahr war eine Aktiengesellschaft bilanziell überschuldet. Ein im Auftrag des Vorstandes und des Aufsichtsrats beauftragter Wirtschaftsprüfer kam zu dem Ergebnis, dass nur eine bilanzielle Überschuldung vorlag, aber (wegen einer Rangrücktrittsklausel in einem Beteiligungsvertrag) keine "rechtliche Überschuldung" im Sinne einer auslösenden Insolvenzantragspflicht. Der Vorstand unterließ den Insolvenzantrag und veranlasste in den folgenden Monaten Lohnsteuerzahlungen und Zahlungen zur Sozialversicherung in Höhe von rund 80.000 €. Schon 3 Monate später musste gleichwohl Insolvenzantrag gestellt werden. Der Insolvenzverwalter der AG nahm den Vorstand persönlich wegen der oben genannten Zahlungen in Anspruch und stützte sein Zahlungsverlangen zum einen damit, dass die Zahlungen an einzelne Gläubiger im Zeitpunkt der Überschuldung nicht mehr mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar gewesen seien (§ 92 AktG, 64 Abs. 2 S. 2 GmbHG). Zum anderen hatte der Vorstand wegen Verletzung der Insolvenzantragspflicht für alle Zahlungen nach Insolvenzreife persönlich.

Entscheidungsinhalt Leitsatz 1: Mit dem vorstehenden Leitsatz Ziff. 1 schafft der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs in einem zwischen den Zivilsenaten und dem 5. Strafsenat bestehenden Streit endlich für die Praxis ein längst überfälliges Stück Rechtssicherheit: Zahlte in der Vergangenheit der Geschäftsführer oder Vorstand kurz vor Insolvenzantrag noch Lohnsteuer und Sozialversicherung, setzte er sich der persönlichen Haftung durch den Insolvenzverwalter aus. Zahlte er nicht, machte er sich zumindest nach § 266 a StGB schuldig, möglicherweise darüber hinaus auch wegen Verkürzung von Lohnsteuer (wobei die bloße Nichtzahlung von Lohnsteuer bekanntlich nicht gemäß § 370 AO strafbar ist, was in der Praxis durchaus in manchen Fällen übersehen wird). Darüber

hinaus wurde er regelmäßig mindestens hinsichtlich des so genannten Quotenschadens auch von den öffentlichen Kassen persönlich in Anspruch genommen. Ihm blieb damit praktisch kein rechtmäßiges Handeln, für das er nicht auch gleichzeitig persönlich negative Konsequenzen tragen musste.

(Man möchte sagen: Notgedrungen) ist der 2. Zivilsenat des BGH deshalb auf die Linie des 5. Strafsenats eingeschwenkt und hat die persönliche Haftung des Geschäftsführers gegenüber der Masse abgelehnt, wenn - insoweit unter Bevorzugung der öffentlichen Kassen - Sozialversicherungsanteile und Lohnsteuer bezahlt werden.

Keineswegs sind damit alle Zweifelsfragen geklärt. Offen bleibt, ob die Änderung dieser Rechtsprechung dazu führt, dass zu Gunsten der öffentlichen Kassen schon deshalb persönliche Haftung sowie Strafbarkeitsrisiken entstehen, wenn diese vom Geschäftsführer in der Krise nicht vorrangig von ihm bedient werden. Hierzu schweigt das Urteil - und erscheint deshalb sehr zweifelhaft, diesen Schluss als notwendige Folge des Leitsatzes zu ziehen, weil das Insolvenzrecht andererseits in diesem Bereich gerade keinen Vorrang der öffentlichen Kassen kennt und das Urteil einen solchen kraft Richterrecht gerade nicht schafft. Der Senat begründet seine Auffassung deshalb ausschließlich mit der notwendigen Einheit der Rechtsordnung und der Unzumutbarkeit für den Geschäftsführer, aus dem Gesichtspunkt der Massesicherungspflicht bewusst eigene Strafbarkeit auf sich nehmen zu müssen.

Ungeklärt bleibt nach meiner Auffassung auch, ob durch die Entscheidung die Befugnis des Insolvenzverwalters eingeschränkt werden soll, so genannte inkongruente Zahlungen der Zeit vor Insolvenzantrag von den öffentlichen Kassen als bevorzugte Gläubiger zurückzuverlangen. Hier wird man die weitere Rechtsentwicklung abwarten müssen. Jedenfalls erscheint zu weit gehend, dem Urteil eine ganz umfassende Wirkung dergestalt beizumessen, dass ein Vorrang der öffentlichen Kassen eingeführt werden sollte. Die insoweit recht kurzen Entscheidungsgründen sprechen dagegen.

Praxishinweis: Geschäftsführern und Vorständen kann und muss in der Krise angeraten werden, jedenfalls für die ordnungsgemäße Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen (mittlerweile ist nicht nur die Nichtabführung von Arbeitnehmer-, sondern auch die Nichtabführung von *Arbeitgeberanteilen* strafbar!) und für ordnungsgemäße Anmeldung von Lohn- und sonstigen Betriebssteuern Sorge zu tragen. Veranlasst er darüber hinaus Steuerzahlungen, so wird das nicht mehr als Pflichtverletzung gegenüber der Masse mit entsprechender persönlicher Haftung im Insolvenzverfahren anzusehen sein.

Entscheidungsinhalt Leitsatz 2: Mit großer Klarheit und für die Praxis eindeutig stellt der BGH fest, dass die Prüfung der Überschuldung und der Zahlungsunfähigkeit zu den originären Pflichten von Vorständen und Geschäftsführern gehört. Wer den Insolvenzantrag trotz Erkennbarkeit der Antragspflicht unterlässt, macht sich strafbar (für die GmbH: §§ 84,64 GmbHG) und setzt sich der vollen persönlichen Haftung der Insolvenzgläubiger aus, die nach einer Rechtsprechungsänderung vor vielen Jahren nicht auf den so genannten Quotenschaden, sondern bei Neugeschäften auf den vollen Ausfall der Gläubiger gerichtet sein kann.

Gleichzeitig aber stellt der Bundesgerichtshof fest: Wenn der Geschäftsführer (wie in den allermeisten Praxisfällen) die Frage der Insolvenzreife (für die der Jahresabschluss bei Überschuldung nur einen ersten Ansatzpunkt darstellt) mangels Überblick oder Sachkenntnis nicht allein beantworten kann, so entlastet es ihn von zivilrechtlicher und strafrechtlicher Verantwortlichkeit vollständig, wenn ein externer, fachlich qualifizierter Berufsträger nach vollständiger Information ihn beraten hat und zu dem Ergebnis gekommen ist, dass trotz bilanzieller Überschuldung noch keine Insolvenzreife vorliegt bzw. diese - etwa durch Rangrücktrittserklärungen - beseitigt werden kann.

Praxishinweis: Geschäftsleitern ist in einer vermeintlichen oder tatsächlichen Krise des Unternehmens anzuraten, sich derartigen, externen Rat in der Form eines schriftlichen Votums einzuholen. Er wird hierdurch vor zivilrechtlicher und strafrechtlicher Haftung auch dann geschützt, wenn sich im Einzelfall später herausstellen sollte, dass die gegen eine

Insolvenzantragspflicht votierende Stellungnahme objektiv unzutreffend gewesen ist. Der sich so "irrende" Berater muss auch keineswegs befürchten, hierdurch selbst in zivilrechtliche und strafrechtliche Haftung zu geraten. Das ist im Normalfall sicher nicht so, selbst wenn ein Sachverhalt aus Fahrlässigkeit heraus unrichtig beurteilt worden sein sollte. Strafbarkeit scheidet dann aus (eine fahrlässige Anstiftung oder eine fahrlässige Beihilfe gibt es nicht, darüber hinaus wäre bei einem gutgläubigen Geschäftsleiter schon mangels Haupttat eine Teilnahme unmöglich). Die zivilrechtliche Haftung mag im Mandatsvertrag in den berufsrechtlichen Grenzen eingeschränkt werden und ist durch Versicherung abgedeckt. Im übrigen wird man als Berater auch dafür bezahlt, Verantwortung zu übernehmen. Keiner besonderen Hervorhebung bedarf, dass diese Privilegien nicht zur Ausstellung von Gefälligkeitsattesten führen kann. Diese würden - wie auch der BGH in den Entscheidungsgründen anmerkt - den Betroffenen ohnehin nicht entlasten, da von diesem eine Plausibilitätskontrolle der Ergebnisse des externen Beraters verlangt wird.

Insgesamt zutreffend kommentiert Altmeyen (NJW 2007, 2121) das für die Praxis äußerst wichtige Urteil des BGH abschließend mit den Worten: " *Die Geschäftsleiter von Kapitalgesellschaften können aufatmen.*"

BGH, Beschluss vom 07. Mai 2007, AZ. II ZB 7/067:

a) Das Registergericht darf wegen eines im Inland gegen den - dem Geschäftsführer einer GmbH gleichstehenden - director einer englischen Private Limited Company durch vollziehbare Entscheidung der Verwaltungsbehörde verhängten Gewerbeverbots (§ 6 Abs. 2 Satz 4 GmbHG) die beantragte Eintragung einer Zweigniederlassung der Limited in das Handelsregister verweigern.

b) Eine derartige Ablehnung der Eintragung der Zweigniederlassung der Limited im Inland verstößt weder gegen die 11. (Zweigniederlassungs-) Richtlinie des Rates vom 21. Dezember 1989 (89/666/EWG) noch - nach Maßgabe des sog. Vier-Kriterien-Tests - gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43, 48 EG.

Sachverhalt: Eine zuvor in Großbritannien gegründete Private Limited Company (Ltd.) meldete beim Handelsregister des AG Mühlhausen die Eintragung einer Zweigniederlassung in Deutschland mit dem Geschäftszweig "Hochbau aller Art" an. Als alleiniger Director der Gesellschaft wurde ein deutscher Staatsbürger bestellt. Diesem war zuvor bereits bestandskräftig und vollziehbar nach § 35 GewO die selbstständige Ausübung des Gewerbes "Mauerhandwerk" sowie jede andere selbstständige Gewerbeausübung und jede Tätigkeit als Vertretungsberechtigter eines Gewerbetreibenden oder als mit der Leitung eines Gewerbebetriebes beauftragten Person - ausgenommen die Tätigkeit als handwerklich-technischer Betriebsleiter in einem Arbeitnehmerverhältnis - untersagt.

Das Amtsgericht lehnte den Eintragungsantrag ab mit der Begründung, dass eine Umgehung der für den Director bestehenden Gewerbeuntersagung vermieden werden müsse. Das Landgericht hatte die Beschwerde dagegen zurückgewiesen. Weil sich das Oberlandesgericht mit der ebenfalls beabsichtigten Bestätigung der amtsgerichtlichen Entscheidung im Gegensatz zu einem Beschluss des Oberlandesgerichts Oldenburg aus 2001 gesetzt hätte, musste es die Sache dem Bundesgerichtshof vorlegen.

Entscheidungsinhalt: Der BGH bestätigt die Entscheidung der Vorgerichte: Wem in Deutschland rechtskräftig die Gewerbeausübung untersagt ist, der kann nicht mehr als Director einer Limited in dieser Funktion am Rechtsverkehr teilnehmen, eine entsprechende Eintragung im Handelsregister hat zu unterbleiben. Im übrigen - so der BGH am Ende der Entscheidung - hätte die Ordnungsbehörde die Gewerbeuntersagung mit Verwaltungszwang selbst dann gegenüber dem Director durchzusetzen, wenn dieser erfolgreich eingetragen worden wäre. Auch deshalb müsse eine Eintragung von vornherein unterbleiben, um die Handlungsunfähigkeit der Zweigniederlassung sowie der Limited zu verhindern.

Praxishinweis: Es ist zunehmend festzustellen, dass die Limited zwar in Deutschland "erlaubt und eintragungsfähig" ist, ihr aber am Rechtsverkehr und von Behörden und Gerichten Skepsis entgegengebracht wird. Vor allem in Fällen, in denen mit ihr nur

Gewerbeverbote oder faktische Handlungsbeschränkungen nach Abgabe der Offenbarungsversicherung überwunden werden sollen, versagt der Schutz nicht selten und gehen mit der allgemeinen Skepsis Nachteile im Rechtsverkehr einher, durch die die unbestreitbaren Vorteile hinsichtlich der Unkompliziertheit von Gründung und Eintragung mehr als wettgemacht werden. Darüber hinaus sind die nach englischem Recht bestehenden Haftungsregelungen sowie die wohl erhöhten Kosten zur Erfüllung der Publizitätsanforderungen zu berücksichtigen. Alles in allem stellt die Limited nach der persönlichen Auffassung des Verfassers daher überhaupt keinen Königsweg dar, sondern eher eine (möglicherweise zeitlich begrenzte) Notlösung in Fällen, in denen die Neugründung einer GmbH oder einer anderen, inländischen Rechtsform im Einzelfall nicht anzuraten ist. Abzuwarten bleibt allerdings, ob die vom BGH aufgestellten Rechtsgrundsätze auch die Billigung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) finden. Das scheint keineswegs sicher zu sein.

Im übrigen ist auch aus den Gründen der vorstehenden Entscheidung niemandem anzuraten, die nicht selten am Ende eines Firmenzusammenbruchs stehende Gewerbeuntersagung dann klaglos hinzunehmen, wenn ein beruflicher Neuanfang in Selbstständigkeit später durchaus noch möglich erscheint: Die Gewerbeverbote greifen immer in den geschützten Bereich des Art. 12 Grundgesetz (Berufsfreiheit) ein. Sie stehen unter einem besonderen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Nicht selten kann erreicht werden, dass die Gewerbeuntersagung unterbleibt oder aber nur zeitlich oder gegenständlich eingeschränkt ausgesprochen wird. Das erleichtert den Neuanfang. Oftmals kann auch im Nachhinein eine Beschränkung mindestens in zeitlicher Hinsicht durchgesetzt werden. Gewerbeuntersagung darf nur in ganz seltenen Fällen zu einer vollständigen Einschränkung beruflich selbstständiger Tätigkeit bis zum Ende des Berufslebens führen.

Steuerstrafrecht aktuell, 05/07

BFH, Urteil vom 07.11.2006, Az.: VIII R 81/04:

Die subjektiven und objektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß §§ 169 II S. 2, 370 AO 1977 sind dem Grunde nach auch bei einer Verletzung von Mitwirkungspflichten immer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen. Dies gilt auch für die Verletzung so genannter erweiterter Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerpflichten nach § 90 II AO 1977.

Sachverhalt: In einem „Luxemburg-Fall“ hatte ein Notar auf Auskunftersuchen des Finanzamtes Zinserträge ab 1994 nacherklärt und hierzu ein Schreiben seiner ausländischen Bank vorgelegt, aus dem sich die Vermögensentwicklung ergab. Ferner trug er vor, dass er den Kapitalstock in 1992 und 1993 aus ordnungsgemäß versteuerten Einkünften gebildet habe. Die Steuerfahndung kam dagegen zu dem Ergebnis, dass von einem weitaus geringeren Anfangsvermögen 1987 auszugehen sei und von einem jährlichen Ansparbetrag in Höhe von 30.000 DM bei Wiederanlage der ebenfalls geschätzten Zinsen in Höhe von 7,5% jährlich. Über die Streitjahre 1987-1992 hatten zunächst das FG und sodann der BFH zu entscheiden. Vor dem Finanzgericht legte der Steuerpflichtige ergänzend Aufstellungen dar, die zusätzlich erhebliche Entnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit für 1992 und 1993 auswiesen. Das Finanzgericht gab der Klage gegen die aufgrund der Steuerfahndungsprüfung geänderten Bescheide statt. Die hiergegen gerichtete Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe: Der BFH weist zunächst zu Recht daraufhin, dass eine Änderungsbefugnis für das Finanzamt nur bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung im Sinne der §§ 169 II S. 2, 370 AO 1977 (oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO) entsteht. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Großen Senat des Bundesfinanzhofs vom 05.03.1979 (GrS 5/77, BStBl II 1979, 570) stellt er fest, dass in diesem Fall auch im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren der

strafverfahrensrechtliche Grundsatz „in dubio pro reo“ zu beachten ist. Dieses folge daraus, dass die Finanzbehörde die objektive Beweislast für steueranspruchs begründende Tatsachen trägt. Die Feststellung einer Steuerhinterziehung mittels reduzierten Beweismaßes im Schätzwege sei dagegen nicht zulässig, wenn die Rechtmäßigkeit eines Bescheides von dem Vorliegen einer Steuerhinterziehung abhängt. Hieraus folge auch, dass dem Steuerpflichtigen anders als bei einer Schätzung gemäß § 162 AO und ebenfalls im Rahmen der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandsbeziehung gemäß § 90 II AO eine Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht zur Last gelegt werden kann.

Obiter dictum stellt der BFH weiter fest, dass sich die Geltung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ auch auf die Schätzung der hinterzogenen Steuern der Höhe nach bei Verletzung von Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren auswirken muss: Ausgeschlossen ist in diesen Fällen nämlich, die Schätzung an der oberen Grenze des für den Einzelfall zu beachtenden Schätzrahmens auszurichten.

Praxishinweis: Generell schon muss darauf geachtet werden, dass sich grundsätzlich die Feststellung eines strafrechtlich relevanten Steuerschadens einerseits und nachzuzahlender Steuern andererseits nicht unerheblich unterscheiden kann. Steuerliche Schätzungen dürfen vom Strafrichter nicht unbesehen übernommen werden. Ein Hinweis in diese Richtung oder eine Erörterung dieses Umstandes kann schon dazu führen, dass im Verfahren strafrechtlich ein tragbarer Abschluss gefunden werden kann trotz eines ganz erheblichen, nach AO und FGO festgestellten Mehrergebnisses.

Besonderes Augenmerk auch im Besteuerungsverfahren aber ist den drohenden Änderungen zu widmen, bei denen aus Sicht der Finanzverwaltung die Inanspruchnahme der verlängerten Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung (zehn Jahre) bzw. leichtfertige Steuerverkürzung (fünf Jahre) in Anspruch genommen werden muss, § 269 II S. 2 AO. Dem Grunde nach müssen die Finanzrichter (im Besteuerungsverfahren die Finanzbeamten, bei denen sich allerdings in der Praxis diese Überzeugung recht schnell einstellt) vom Vorliegen von Steuerhinterziehung vollständig überzeugt sein, unter Anwendung des Zweifelssatzes. Allerdings darf diese Forderung auch nicht überinterpretiert werden: Richterliche Überzeugungsbildung ist frei und kann auch anhand von Indiztatsachen gebildet werden, die in ihrer Gesamtschau Steuerhinterziehung beweisen. Hier ist Vortrag von Indiztatsachen seitens des Beraters gefragt, die gegen die objektive und subjektive (!) Tatbestandsverwirklichung sprechen. Insbesondere bei steuerlich „fehlgeschlagenen“ Steuervermeidungskonstruktionen regelfestsetzungsverjährter Jahre lohnt immer wieder, den vermeintlichen Steuerhinterziehungsvorsatz genauer zu betrachten. Wenn es nämlich einen gestalterischen Weg gegeben hätte, die Steuervermeidung durch andere Vertragskonstruktionen oder eine „saubere“ Durchführung schon steuerlich zu erreichen, so fragt sich, warum der Steuerpflichtige das bewusst unterlassen und statt dessen mit Vorsatz eine Steuerhinterziehung begangen haben sollte. Wichtig ist auch die Aussage des BFH, dass selbst bei Verletzung von Mitwirkungspflichten in diesen Fällen keine Schätzung an der oberen Grenze des Schätzrahmens zulässig ist.

§ 371 AO: Wirksame Selbstanzeige erfordert nicht in jedem Fall die Nachzahlung der verkürzten Steuer.

Die Selbstanzeigemöglichkeit im Steuerstrafrecht gemäß § 371 AO als „goldene Brücke zur Erlangung von Straffreiheit“ wird in der Praxis immer verbunden mit dem Erfordernis einer innerhalb der zu setzenden Frist nachentrichteten Steuer. Das ist im Normalfall auch richtig, da im Regelfall der Steuerhinterzieher zu seinen Gunsten verkürzt hat.

Es sind aber auch andere Fälle denkbar. § 371 III AO stellt das Erfordernis der fristgerechten Nachzahlung nur für diejenigen Beteiligten auf, der *die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern* fristgerecht bezahlt. Der Prokurist einer GmbH etwa, der ohne Ergebnis am Gewinn über Tantieme etc. an Steuerhinterziehung mitwirkt, kann zur Erlangung von Straffreiheit zur Selbstanzeige greifen, ohne die Steuern zahlen zu müssen. Daran ändert auch nichts – allerdings muss natürlich diese Folge bedacht werden - dass er andererseits gemäß § 71 Alt. 2 AO für die fremde Steuerschuld als Teilnehmer einer Steuerhinterziehung haftet (vgl. hierzu Krömker in AO-StB 2002, 389).

Es kommt in der Praxis in gewichtigen Steuerhinterziehungsfällen durchaus vor, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Steuern gerade nicht hinterzogen worden sind, als erster „kalte Füße“ bekommt und sich einem Berater offenbart. Natürlich tut er in einer solchen Situation gut daran, die Dinge nicht mit dem Berater des Begünstigten zu erörtern (der seinerseits wiederum gut daran tut, zur Vermeidung eines unzulässigen Interessenkonflikts als Berufsrechtsverletzung keine Beratungstätigkeiten durchzuführen).

Allerdings ist bei der Berücksichtigung „zu seinen Gunsten“ nicht nur auf eine formelle Trennung der Steuerschuldner zu achten. Vielmehr herrscht in der Rechtsprechung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. So hat der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH die Steuer auch zu seinen Gunsten verkürzt. Im Einzelfall ist manches umstritten (vgl. die Darstellung bei Kohlmann, § 371 AO Rz. 89 ff.). Einigkeit besteht jedoch dahingehend, dass die mittelbare Begünstigung durch eine Steuerhinterziehung etwa in Form der Aufrechterhaltung des Arbeitsplatzes nicht zu einer Nachzahlungspflicht führen kann.

FG Münster, Urteil vom 22.06.06, AZ. 8 K 6609/03.

Aus den Gründen: Täter einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung kann auch derjenige sein, der die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnimmt, also sein Steuerberater oder ein Familienangehöriger des Steuerpflichtigen, der für die Buchführung verantwortlich ist. Hat sich der Steuerberater dabei strafbar gemacht, so wird die Änderung der Steuerfestsetzung wegen neuer Tatsachen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auch nicht durch die Regelung des § 173 Abs. 2 AO ausgeschlossen.

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige hatte für das Jahr 1999 eine Ausgangsrechnung in bemerkenswerter Höhe von knapp 400.000 DM ungebucht gelassen, von der Außenprüfung unbemerkt. Nach Abschluss der Betriebsprüfung, aber vor Zugang des aufgrund der Betriebsprüfung noch fehlenden Berichtigungsbescheides zur Gewerbesteuer für 1999 stellte der neu beauftragte Steuerberater einen Antrag auf Bilanzberichtigung für diesen Veranlagungszeitraum. An das Finanzamt versendet wurde dieser Antrag jedoch erst einen Monat später, nachdem der Berichtigungsbescheid zur Gewerbesteuer zugestellt worden war. Gegen den daraufhin geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 1999 mit Berücksichtigung der nacherfassten Rechnung wandte sich der Steuerpflichtige mit dem Argument, dass eine Änderung aufgrund des erhöhten Bestandsschutzes nach Außenprüfung nicht mehr möglich sei.

Inhalt der Entscheidung: Dem hat das Finanzgericht eine deutliche Absage erteilt und dabei es als *"nahe liegend"* angesehen, dass der Steuerberater die Verzögerung zwischen Erstellung und Absendung des Schreibens bewusst und gewollt herbeigeführt hat, um den erhöhten Bestandsschutz gemäß § 173 Abs. 2 AO herbeizuführen. Da der Berater in Kenntnis der Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses gehandelt hätte, sei von einer eigenen Steuerhinterziehung des Beraters auszugehen.

Praxishinweis: Die Entscheidung ist ergangen nicht etwa zur direkten Beurteilung der Haftung des Steuerberaters als Teilnehmer einer Steuerstraftat, sondern "nur" zur Prüfung der Änderungsvorschrift gemäß § 173 AO. Nicht bekannt ist, ob es zur Durchführung eines straf- oder berufsrechtlichen Verfahren gegen den Berater gekommen ist. Nach dem Inhalt der finanzgerichtlichen Entscheidung ist das wohl eher nicht der Fall gewesen und dürfte zwischenzeitlich zumindest Strafverfolgungsverjährung eingetreten sein.

Jedenfalls aber muss die Entscheidung dazu mahnen, als Berater dann bei Tätigkeiten für den Steuerpflichtigen äußerste Sorgfalt an den Tag zu legen und auf Eigensicherung zu achten, wenn steuerliche Unkorrektheiten zu Tage treten und - mindestens seitens des Steuerpflichtigen, vgl. § 153 AO, wobei der Senat in der dargestellten Entscheidung diese Korrekturpflicht etwas unklar auch für den Berater selbst zu bejahen scheint - sauber beseitigt werden müssen. Natürlich stehen auch in diesem Fall die Interessen des Mandanten im Vordergrund, darf von dessen Weisungen zu seinem Nachteil nicht abgewichen und muss die berufliche Schweigepflicht berücksichtigt werden - der Berater

muss jedoch das Besondere an der Situation erkennen und um seiner selbst willen jedes Verhalten vermeiden, das ihn in die Gefahr bringen kann, selbst an Steuerunehrlichkeit mitzuwirken.

Steuerstrafrecht aktuell, 03/07

Justizskandal im Steuerstrafverfahren in Hamm und Münster?

Über das Finanzamt Hamm, das Strafsachenfinanzamt Münster, die Staatsanwaltschaft Münster und das Amtsgericht Münster hat soeben die - sicherlich nicht zu Boulevardjournalismus neigende - Zeitschrift „CAPITAL“ in der Ausgabe vom 01.03.2007 berichtet, mit der Überschrift *„Justizskandal: Kesseltreiben gegen unbescholtenen Steuerberater. Albtraum ohne Ende. Ein Report über erschreckende Mängel im deutschen Rechtssystem“* und mit vollen Namensnennungen der behördlich und justiziell Beteiligten. Der Artikel beklagt wörtlich u.a. *„Überzogene Attacken von Fahndern, Staatsanwälten und Richtern, denen oft das erforderliche Spezialwissen fehlt, um die erhobenen Vorwürfe richtig einzuschätzen“*.

Was war passiert? Wenn man dem Artikel folgt: Ein Steuerberater, fachlich angesehen und mit über dreißigjähriger, beanstandungsfreier Berufspraxis hatte bei einer vermeintlichen Fristüberschreitung reklamiert, dass ein Steuerbescheid irrtümlich einem falschen Adressaten zugestellt worden war und ihm deshalb erst verspätet zur Kenntnis kommen konnte. Die Sachbearbeiterin des Finanzamts glaubte das nicht, es wurde deshalb ein Steuerstrafverfahren gegen den Berater eingeleitet (wobei im Artikel zitierte Experten wie Salditt und Rolletschke demgegenüber die Auffassung vertreten, selbst bei unterstellter Richtigkeit dieses Sachverhalts habe das nichts mit Steuerhinterziehung zu tun), es gab eine Durchsuchung der Steuerberatungspraxis, gegen den Berater wurde ein Strafbefehl zu 40.000 Euro und damit deutlich oberhalb der Eintragungsgrenze im Bundeszentralregister erlassen.

In der folgenden Hauptverhandlung vor dem Amtsgericht Münster wurde dem Berater, den als Zeugen vernommenen Mitarbeitern und der Berufskollegin des Beraters nicht geglaubt, sie hatten ausnahmslos dessen korrekte Berufsausübung auch in diesem Fall bekundet. Gleiches gilt für die Darlegungen seines Verteidigers, einem Fachmann im Steuerstrafrecht, der selbst viele Jahre als Strafrichter im Steuerstrafrecht tätig war und auch wissenschaftlich arbeitet.

Staatsanwaltschaft und Amtsgericht sollen dem Artikel gemäß dabei eine deutlich zu geringe Einarbeitung in die tatsächlichen und vor allem die steuerlichen Grundlagen des Falles gezeigt haben, letztlich wurde der Strafbefehl zu 40.000 € von der noch nicht lange mit der Bearbeitung von Steuerstrafsachen betrauten Amtsrichterin bestätigt.

Das Urteil ist nicht rechtskräftig, sondern wird in der Berufung überprüft. Eine eigene Kommentierung fällt mangels Aktenkenntnis nicht leicht. Stimmen die Fakten im Artikel, muss in der Tat von einem Skandal gesprochen werden.

Falsch ist sicher, von einem Einzelfall wie diesem automatisch auf die Sachkenntnis der beteiligten Behörden und des Gerichts insgesamt schließen zu wollen. (Ein Einzelfall allerdings wäre eindeutig einer zu viel, der Berater steht mittlerweile seit 2004 unter dem Druck dieses Strafverfahrens!).

Klar eingefordert werden muss aber jeden Tag neu: Es darf nirgendwo auch nur die geringsten Bestrebungen geben, vor der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens die sorgfältige Prüfung der tatsächlichen und (nicht nur steuer-)rechtlichen Grundlagen zu vernachlässigen. Nie darf der Eindruck entstehen, als solle ein steuerliches Mehrergebnis mit der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens "durchgeboxt" oder sollten unbequeme Berater und Steuerpflichtige hierdurch kujoniert werden. Auch nach hektischen Steuerfahndungsmaßnahmen darf es auf Einwendungen des Steuerpflichtigen und seiner Berater keinesfalls nur eine Ergebnisverteidigung geben, sondern eine vorbehaltlose Eigenkontrolle und ggf. Korrektur der bisherigen Ergebnisse.

Selbst bei der objektiven Verletzung von Steuergesetzen muss streng geprüft werden, ob tatsächlich auch der viel weitergehende Schritt der Bejahung eines Steuerstraftatverdacht gerechtfertigt sein kann. Unschuldsvermutung und Zweifelssatz müssen im gesamten Verfahren von Anfang bis Ende schwer wiegen - und besonders schwer bei einem bislang beanstandungslos und sozial anerkannt tätigen Berater, für den es im Regelfall schon denktheoretisch keinen Sinn macht, Steuerhinterziehungen zu Gunsten eines Mandanten oder Beihilfe zu begehen.

Man hat als Verteidiger im Steuerstrafsachen-Tagesgeschäft durchaus den Eindruck, als sei der Wert der vorstehenden Grundsätze - die rechtsstaatlich zwingend und wissenschaftlich überhaupt nicht im Streit sind - momentan nicht als so wichtig anerkannt, wie das in früheren Zeiten der Fall war.

Wissenschaftliche Kritik an der aktuellen Tagespraxis im Steuerstrafrecht findet sich im übrigen auch aktuell aus sicherlich berufenem Mund. Jäger - Mitglied des 5. (Steuer)-Strafsenates des BGH - stellt unlängst in StraFo 2006, 483 wörtlich eine „*immer weiter fortschreitende Abhängigkeit der Rechtsprechung von der Finanzverwaltung und einen Ansehensverlust der Justiz*“ im Steuerstrafrecht fest.

BFH, Beschluß vom 7.12.2006, V B 163/05:

Die Identität eines Anzeigerstatters kann gegenüber dem Steuerpflichtigen dem Steuergeheimnis unterliegen; im Einzelfall ist eine Abwägung vorzunehmen. Dabei kommt dem Informantenschutz regelmäßig ein höheres Gewicht gegenüber dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen zu, wenn sich die vertraulich mitgeteilten Informationen im Wesentlichen als zutreffend erweisen und zu Steuernachforderungen führen (Bestätigung der Rechtsprechung) .

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger wurde in mehreren Anzeigen der Steuerhinterziehung beschuldigt. Das eingeleitete Steuerstrafverfahren brachte auch ein Mehrergebnis, so dass sich die Behauptungen des Anzeigerstatters zwar nicht vollständig, aber doch zu einem größeren Teil als zutreffend erwiesen hatten. Der Steuerpflichtige begehrte durch Akteneinsicht Auskunft darüber, wer ihn dem Finanzamt gemeldet hatte. Das wurde verweigert: Die Finanzbehörde hatte Namen und persönliche Daten des Anzeigerstatters zuvor in der Akte geschwärzt.

Entscheidungsinhalt: Der BFH bestätigt seine mittlerweile feststehende Rechtsprechung (die nicht von allen Gerichten geteilt wird, vgl. LG Hamburg in wistra 2002, S. 193), dass das Steuergeheimnis auch den Anschwärzer schützt und die Befugnis gibt, Aktenbestandteile dem Steuerpflichtigen vorzuenthalten. Es sei eine Abwägung vorzunehmen zwischen dem Interesse des Steuerpflichtigen und denen des Anzeigenden sowie dem öffentlichen Interesse an der möglichst gleichmäßigen Sicherung des Steueraufkommens. Da sich die Vorwürfe im vorliegenden Fall als im wesentlichen zutreffend herausgestellt hätten, bestehe kein Interesse des Steuerpflichtigen an einer Mitteilung der Personaldaten beziehungsweise einer uneingeschränkten Akteneinsicht.

Praxishinweis: Man wird mit dieser Rechtsprechung weiter leben müssen. Sie gilt ausdrücklich nicht für Fälle, in denen sich die Beschuldigung als unrichtig erweist. Notfalls kann über eine Strafanzeige wegen falscher Verdächtigung und einer anschließenden Einsichtnahme in die Strafakte der Verursacher ermittelt werden.

Es ist aber sehr zweifelhaft, ob die Rechtsprechung des BFH auch in einem noch laufenden Strafverfahren oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren gilt: § 30 AO erlaubt eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses, wenn diese gesetzlich angeordnet ist. Für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren aber bestimmt die Vorschrift des § 137 StPO ein umfassendes Akteneinsichtsrecht, das nur wegen Gefährdung des Untersuchungszwecks und zeitweise eingeschränkt werden darf. Das gilt im Strafverfahren auch für die Person des Anzeigerstatters: Dessen Name wird Aktenbestandteil und unterliegt damit im Strafverfahren dem Akteneinsichtsrecht. Besondere Vertraulichkeitszusagen gibt es nur bei auf Tatsachen basierenden Gefährdungslagen aufgrund gesetzlich vorgesehener,

besonderer Grundlage. Nicht einzusehen ist, warum im Steuerstrafrecht ausnahmsweise das Persönlichkeitsrecht eines Anzeigeerstatters eine Rolle spielen soll.

Jedoch ist immer zu berücksichtigen: Sind anonym oder mit Namensnennung vorgebrachten Vorwürfe zutreffend, so spielt für den Angezeigten die Verteidigung gegen die Vorwürfe eine viel wichtigere Rolle als die Neugier, wer ihn denn wohl den Behörden gemeldet hat. Am Anzeigerecht auch des Unbeteiligten ist ohnehin nicht zu rütteln. Irgendwelche "Heimzahlungsgedanken" sollten sofort wieder verworfen werden. Entsprechende Aktivitäten können neues Unrecht darstellen oder gar als Verdunkelungshandlung zum Erlass eines Haftbefehls führen. Deshalb muss der Betroffene sich auf die Verteidigung gegen die Vorwürfe konzentrieren und ist für ihn auch in den allermeisten Fällen unerheblich, wie das Verfahren eingeleitet wurde.

Gelesen: Bachmann in Stbg 2007, S. 65 (Heft Februar): Werden im Rahmen einer an sich erlaubten Beschäftigung Schwarzlöhne gezahlt, so sind diese – erhöht um die Lohnsteuer – als Bruttolohn anzusehen.

Der gerade für Praktiker lesenswerte Beitrag befasst sich mit Schwarzlohnabreden. Ab dem 01.08.2002 ordnet § 14 Abs. 2 SGB IV hierzu an, dass *bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen* kraft gesetzlicher Fiktion die Zahlung zwingend als Nettolohn einzuordnen ist.

Die Sozialverwaltung legt dabei das Tatbestandsmerkmal *illegales Beschäftigungsverhältnis* in der Weise aus, dass jegliche Schwarzlohnzahlung ein Beschäftigungsverhältnis als illegal qualifiziert, also etwa auch die schwarze Abrechnung von Überstunden bei einem ansonsten erlaubten und korrekt abgerechneten Arbeitsverhältnis. Die Unterschiede in den Berechnungen sind ganz erheblich: So entstehen beispielhaft bei „schwarz“ gezahlten 1500 € als Beitragbemessungsgrundlage nicht weniger als 4.247 € Bruttolohn nach Kl. VI. Bei der Bruttolohnmethode wären dagegen nur 1.922 € Bruttolohn entstanden, also weniger als die Hälfte.

Mit Hilfe von eingehender Auseinandersetzung mit den Gesetzesmaterialien weißt der Verfasser nach, dass diese Berechnung auf genereller Nettolohnbasis im Normalfall nicht zulässig ist. Vielmehr ist die Nettolohnmethode nur anwendbar, wenn aus sich heraus *illegale Beschäftigung* vorliegt (etwa bei fehlender Arbeitserlaubnis, Verstoß gegen das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) oder unerlaubter Tätigkeit während des Bezuges von Sozialleistungen). Nur in diesen Ausnahmefällen ist die für den erappten Arbeitgeber „teure“ Nettolohnmethode für Beschäftigungen ab dem 01.08.2002 anzuwenden, nicht aber für den Normalfall. Hier hat es bei der Bruttoberechnung zu verbleiben.

Steuerstrafrecht aktuell, 01/07

FG Niedersachsen, Urteil vom 29.06.05; AZ.: 3 K 92/04, abgedruckt in wistra 2006, 478 (NZZ des FA mit Beschluß des BFH vom 04.07.06 – X B 111/06 – zurückgewiesen): Eine Schätzung ist auch zulässig, solange gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren läuft. Werden die Feststellungen in einem Strafurteil nicht substantiiert angegriffen, ist das Finanzgericht berechtigt, hierauf zurückzugreifen. Die Schätzungsmethode ist so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommt. Schätzungen müssen in sich schlüssig, ihre Ergebnisse wirtschaftlich vernünftig und möglich sein. Bekundungen von sachfernen Zeugen (vom Hörensagen) genügen hinsichtlich ihres Beweiswertes nur, wenn sie durch andere, wichtige Gesichtspunkte und Beweisanzeichen bestätigt werden. Längerfristige Observations (*hier: von Gaststätteneingängen zur Besucherzählung*) müssen von der Staatsanwaltschaft angeordnet werden, nicht der Straf- und Bußgeldsachenstelle.

Sachverhalt: Das FG hatte sich mit einer typischen Fahndungsprüfung in einem Gaststättenfall zu befassen und den dabei immer wiederkehrenden Problemfeldern, die aus dem unvermeidbaren Spannungsverhältnis zwischen den gleichzeitig (und eben NICHT

nacheinander!) ablaufenden Besteuerungs- und Strafverfahren resultieren. So stellen die Finanzrichter zunächst im Ergebnis fest, dass die Eröffnung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens den Bürger steuerlich weder benachteiligen noch bevorzugt: Es darf von der Schätzungsbefugnis Gebrauch gemacht werden, auch wenn die Mitwirkung des Steuerpflichtigen wegen des Zwangsmittelverbotes im Ergebnis freiwillig geworden ist. Andererseits muss sich die Schätzung an der Realität orientieren und darf keinen Strafcharakter tragen oder zu unplausiblen Ergebnissen führen. Bei Eingriffen auf strafprozessualer Grundlage scheint das FG bei einer Verletzung von Verfahrensvorschriften eine Unverwertbarkeit der Ergebnisse auch für das Besteuerungsverfahren anzunehmen.

Praxishinweis: Vor allem ist das Urteil als Mahnung an die Berater aufzufassen, das Steuerstrafverfahren nur als eine Einheit von Anfang an zu begreifen und zu behandeln. Jede, immer noch vereinzelt anzutreffende Sichtweise eines angeblichen Nacheinanders („*Erst müssen wir das Besteuerungsverfahren beenden, dann kommt das Strafverfahren*“) oder Nebeneinanders („*Der Steuerberater macht das Besteuerungsverfahren, der Strafverteidiger das Strafverfahren, beide kennen sich nicht, treffen sich nicht und mögen sich auch nicht*“) erleichtert nur der Finanzverwaltung die Durchsetzung ihrer Auffassung, schadet dagegen dem Mandanten nicht selten erheblich und unreparierbar – und das in einer Situation, in der er des besonderen Schutzes und der besonders professionellen Beratung in beide Richtungen bedarf und die Finanzverwaltung geradezu virtuos zwischen den steuerlichen und strafprozessualen Eingriffsbefugnissen hin- und herwechseln kann. Äußerungen im Strafverfahren finden gerade in strittigen Fällen sicher Eingang in das Besteuerungsverfahren und schaden in der Praxis weit mehr, als dass sie nützen. Umgekehrt kann das Gleiche eintreten. In einem der beiden Verfahren gilt strikte Wahrheitspflicht (bei dessen Verletzung auch Beraterstrafbarkeit droht!), im anderen vollständige Selbstbelastungsfreiheit.

Bezogen auf den vom FG entschiedenen Fall kann im Regelfall eben nur der Steuerberater genügend sicher prognostiziert, ob eine (möglicherweise zunächst nur im Vorfeld einer Tatsächlichen Verständigung angedrohte) Schätzung akzeptiert werden muss oder erfolgreich bekämpft werden kann- trotz Nichtmitwirkung, deren oftmals fundamentalen strafprozessualen und manchmal sogar steuerlichen Wert wiederum der Strafverteidiger regelmäßig viel besser einschätzen kann. Nur der erfahrene Steuerberater wird die steuerlichen Haupt- und Nebenfolgen der Fahndungsprüfung verantwortungsvoll abschätzen können, nur der Verteidiger die tatsächlich drohenden strafrechtlichen Haupt- und Nebenfolgen.

BFH, Urteil vom 7. Juli 2005, AZ.: V R 60/03:

Das Finanzgericht kann auch tatsächliche Feststellungen aus anderen Strafurteilen bei der Bildung seiner Überzeugung von dem tatsächlichen Geschehen und bei der Bewertung der Ereignisse berücksichtigen. Es ist grundsätzlich auch nicht gehindert, Feststellungen aus einem Strafurteil in einem Verfahren zu berücksichtigen, an dem der Betroffene des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht beteiligt war.

Sachverhalt: Der Streit vor dem Finanzgericht ging um Vorsteuererstattungen, bei denen die tatsächlichen oder vermeintlichen Leistungserbringer ihrerseits die Umsatzsteuer nicht abgeführt hatten. Bezüglich anderer Teilnehmer der „Leistungskette“ hatte es schon Strafprozesse und Urteile dort gegeben. Der Steuerpflichtige wendete sich gegen die Verwertung der Erkenntnisse aus den Strafverfahren mit dem Argument, er sei an ihnen nicht beteiligt gewesen und hätte auf die Überzeugungsbildung des Gerichts keinen Einfluss nehmen können.

Entscheidungsgründe: Wenngleich der Bundesfinanzhof der Revision des Steuerpflichtigen wegen mangelnder Sachverhaltsaufklärung stattgegeben und die Sache zurückverwiesen hat, so bestätigt er doch seine Rechtsprechung, dass die Erkenntnisse aus Strafverfahren - auch aus Fremdverfahren! - grundsätzlich im Finanzgerichtsprozess verwertet werden können.

Praxistipp: Der Berater muss das im Finanzgerichtsverfahren berücksichtigen und sich zunächst Aufschluss darüber verschaffen, welche Erkenntnisse vom Finanzgericht verwertet werden sollen. Regelmäßig werden die Strafakten beigezogen - dann ist eine eigene Akteneinsicht in die oftmals umfangreichen und wenig übersichtlich geführten Strafakten unerlässlich.

Darüber hinaus muss berücksichtigt werden (und wird in der Praxis von Zivil- oder Finanzgerichten leider oftmals nicht genügend berücksichtigt), dass die Feststellungen in Strafurteilen im Verhältnis zu den Urteilen anderer Gerichtsbarkeiten nicht selten eine im Sinne der Wahrheitsfindung äußerst zweifelhafte Tatsachengrundlage darstellen. In vielen Fällen finden sich für den strafrechtlichen Schuldspruch vollkommen unerhebliche und mit keiner besonderen Sorgfalt erstellte Feststellungen - die plötzlich bezogen bei einer späteren Verwendung im Besteuerungsverfahren durchaus große Wichtigkeit erlangen können.

Schließlich ist nicht bei allen Strafgerichten genügend Sachverstand in steuerlicher Hinsicht vorhanden (wie gerade von einem Mitglied des 5. (Steuer-)Strafsenats des BGH in einer wissenschaftlichen Veröffentlichung ausdrücklich angemerkt wurde).

Befürchtet der Berater also die Übernahme von unrichtigen und ungünstigen Feststellungen aus Strafakten und Strafurteilen, so muss substantiiert gegen den Sachverhalt vorgetragen und es müssen detailliert Beweismittel für die eigenen Behauptungen angeboten werden. Man sollte sich auch nicht scheuen, in Strafurteilen referierte Zeugenaussagen dadurch zur Überprüfung zu stellen, dass - sofern es auch nur geringere Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Zeugenaussage im Urteil nicht in vollem Umfang zutreffend oder unter Umständen nicht vollständig gewürdigt sein könnte - der Zeuge erneut zum Beweis eines abweichenden Geschehensablaufes benannt wird. Ohnehin werden in Strafverfahren vor dem Landgericht Zeugenaussagen überhaupt nicht protokolliert, weder wörtlich noch auch nur sinngemäß.

Das pauschale Bestreiten der Richtigkeit eines Strafurteils nützt jedoch eben überhaupt nichts (zumal es zwar vollständig unrichtige Strafurteile gibt, besonders häufig aber findet man sie nicht). Gefragt ist vielmehr ein sorgfältiger und detaillierter Prozessvortrag mit Beweismitteln, nach deren Ausschöpfung das Finanzgericht zu der Überzeugung gelangen kann, dass die steuerlich relevanten Tatsachen sich abweichend von den wie dargestellt oftmals fragmentarischen oder nicht vollständig richtigen Feststellungen des Strafurteils abgespielt haben.

Besondere Vorsicht gegenüber Strafurteilen ist schließlich geboten, wenn das Urteil nach einer verblüffend kurzen Hauptverhandlung ergangen ist und sofort auf Rechtsmittel verzichtet wurde: Dann nämlich haben sich die Verfahrensbeteiligten vor Urteilsverkündung bereits auf eine bestimmte Strafe geeinigt und es interessiert praktisch niemanden, wie die Urteilsfeststellungen formuliert werden. In derartigen Urteilen finden sich manchmal kurios falsche Darstellungen, die für das Strafverfahren überhaupt keine Rolle spielen - im Sinne einer möglichst vollständigen Wahrheitsfindung aber dann erheblichen Schaden anrichten, wenn die Feststellungen in anderen Verfahren und gegen Dritte quasi ungeprüft übernommen werden sollen.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27.01.05, 3 K 40/01:

Nimmt das Finanzamt nur einzelne Teilnehmer einer Steuerhinterziehung in Anspruch, so sind zwingend nähere Ausführungen zum Auswahlermessens erforderlich.

Sachverhalt: Der Geschäftsinhaber hatte mit Wissen und Mitwirkung seiner beiden Prokuristen bis zu seinem Tod Einnahmen unverbucht gelassen und so Steuern verkürzt. Das Finanzamt nahm die Prokuristen als Teilnehmer gemäß § 71 AO in Haftung, nicht aber die Erben des Inhabers. Eine Begründung dieser Auswahl in den Haftungsbescheiden unterblieb.

Entscheidungsinhalt: Diese fehlende Begründung hat das Finanzgericht beanstandet und die Bescheide aufgehoben. Zwar ist das Auswahlermessens bei Steuerhinterziehung regelmäßig in der Weise vorgeprägt, dass alle Täter und Teilnehmer gleichmäßig in

Anspruch zu nehmen sind. Dann kann auf nähere Darlegungen verzichtet werden. Dies gelte aber gerade nicht, wenn die Rechtsnachfolger des Haupttäters verschont und die tatferneren Gehilfen in Anspruch genommen würden, in einem solchen Fall muss diese Auswahl näher begründet werden.

„Große“ Nebenfolgen „kleiner“ Steuerstrafverfahren sind oftmals unbekannt: Unsere Taschenkarte hierzu. Wußten Sie, dass eine Firma in NRW schon dann in das Korruptionsregister eingetragen werden kann, wenn gegen den Geschäftsführer ein Steuerstrafverfahren nur eingeleitet ist, auch schon vor jeder Verurteilung – und eine Baufirma bundesweit in das Schwarzarbeitsregister?

- Dass ein „kleiner“ Strafbefehl von 80 Tagessätzen zwar noch nicht in ein Führungszeugnis eingetragen wird, aber im Regelfall bei einem Jäger zum automatischen Entzug der Waffenbesitzkarte führt?

- Dass der GmbH-Geschäftsführer zwingend bei jeder kleinen Geldstrafe wegen Verletzung der Buchführungspflicht aus allen Geschäftsführerämtern ausscheiden muss, (während etwa eine Haftstrafe wegen Untreue oder Steuerhinterziehung überhaupt keine Auswirkungen auf seine Amtsfähigkeit haben würde)?

Der nicht ständig mit Strafverfahren befasste Berater hat diese Nebenfolgen oftmals nicht im direkten Fokus. Deshalb haben wir eine Taschenkarte über die in der Praxis häufigsten Auswirkungen vermeintlich kleiner Strafverfahren (u.a. auch auf Führungszeugnis, Gewerbezentralregister, Schwarzarbeitsregister) gedruckt. Sie kann von unserer Homepage www.minoggio.de unter dem Menüpunkt „Downloads“ im PDF-Format heruntergeladen oder als Taschenkarte im Visitenkartenformat kostenlos bei uns per Fax oder Email angefordert werden.

Steuerstrafrecht aktuell, 11/06

Sozialversicherungsstrafrecht: BGH, Urteil vom 24.10.2006, Aktenzeichen 1 StR 44/06: Erstellt bei der Entsendung von Arbeitnehmern aus einem anderen europäischen Mitgliedsland die Heimatbehörde eine Bescheinigung über das Bestehen dortiger Sozialversicherungspflicht ("E 101-Bescheinigung"), so sind die deutschen nationalen Behörden und Gerichte hieran gebunden und scheidet eine Strafbarkeit wegen Verkürzung von Sozialversicherungsbeiträgen selbst dann aus, wenn nach deutschem Sozialversicherungsrecht die Voraussetzungen einer Entsendung abzulehnen wären.

Sachverhalt: Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer hatte einen portugiesischen Subunternehmer beauftragt, der Arbeiten im Betrieb in Deutschland durchführte. Die deutschen Sozialversicherungs- und Strafverfolgungsbehörden anerkannten diese Konstruktion nicht und gingen gegen ihn statt dessen wegen angeblich formungültigem Werkvertrag wegen Vorenthaltung von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 266a Strafgesetzbuch) vor, er wurde zu einer Haftstrafe verurteilt. Für Behörde und Landgericht spielten keine Rolle, dass der portugiesische Unternehmer für die in Deutschland eingesetzten Arbeitnehmer so genannte Entsendebescheinigung E 101 vorweisen konnte. Diese seien erschlichen. Der Unternehmer wurde zu einer Haftstrafe verurteilt.

Dem hat der Bundesgerichtshof eine klare Absage erteilt. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes seien diese Bescheinigungen eines anderen Mitgliedstaates ohne eigene Prüfung anzuerkennen und führten dazu, dass deutsches Sozialversicherungsrecht und damit auch Sozialversicherungsstrafrecht nicht anwendbar sind. Der BGH hat sogar von einer Zurückverweisung Abstand genommen, sondern sofort auf Freispruch für den Unternehmer durchentschieden.

Praxistipp: Der Einsatz von europäischen Arbeitnehmern auf der Basis von Werkverträgen wird von der deutschen Sozialverwaltung (und den Gewerkschaften) nach wie vor vehement bekämpft, obwohl im Grundsatz und bei korrekter Durchführung absolut zulässig. Wegen

der komplizierten Rechtslage, bestehend aus einem Geflecht von steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften, der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bis hin zum Eingreifen von bilateralen Abkommen folgen ihr dabei die Strafverfolgungsbehörden teilweise durchaus reichlich "blind" und mit wenig eigener Sachprüfung.

Von Verteidigern ist beispielsweise die oben genannte, europäische Rechtsprechung zur Entsendebescheinigung - jetzt vom Bundesgerichtshof ausdrücklich anerkannt - seit längerem schon immer wieder vorgetragen, aber im Regelfall von den Behörden noch nicht einmal ernsthaft geprüft worden.

Damit ist es jetzt vorbei. Sicherlich mag über den sozialpolitischen Sinn der europäischen Werkunternehmer im Inland diskutiert werden- unzulässig aber war und ist, erst derartige Werkverträge ausdrücklich zu genehmigen, um dann bei der tatsächlichen Durchführung mit den Eingriffsbefugnissen des Strafrechts zu kriminalisieren und dabei Statusentscheidungen anderer europäischer Behörden mit dem Pauschalargument unberücksichtigt zu lassen, es sei alles nur "zum Schein" als Werkvertrag ausgestaltet worden und tatsächlich sei der deutsche Auftraggeber als direkter Arbeitgeber anzusehen mit den daraus folgenden, steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen.

In diesem Punkt leistet der BGH einen wichtigen Beitrag zur Rechtssicherheit, die man ansonsten im Wirtschaftsstrafrecht mehr und mehr zu vermissen meint. In vielen Bereichen kann der Unternehmer nicht mehr sicher zwischen richtig und falsch unterscheiden und muss er in Einzelfällen sogar hinnehmen, dass Behörden und Gerichte denselben Sachverhalt mittlerweile völlig unterschiedlich beurteilen.

FG Münster, Urteil vom 25.4.2006, Aktenzeichen 11 K 1172/05 K:

Willkürlich und damit nichtig im Sinne von § 125 Abs. 1 AO ist ein Schätzungsbescheid nicht nur bei subjektiver Willkür des handelnden Bediensteten, sondern auch dann, wenn das Schätzungsergebnis trotz vorhandener Möglichkeiten, den Sachverhalt aufzuklären und Schätzungsgrundlagen zu ermitteln, krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und gegebenenfalls welche Schätzungserwägungen angestellt worden. Strafschätzungen gilt es zu vermeiden.

Sachverhalt: Das Finanzamt hatte bei Eheleuten mangels Abgabe der Einkommensteuererklärungen die Einnahmen aus Kapitalvermögen für die Jahre 1999 bis 2001 höchst unterschiedlich geschätzt. Die Schätzungsbescheide erwuchsen in Rechtskraft. Später reichten die Steuerpflichtigen eine Einkommensteuererklärung für 2001 ein, die Veranlagung lehnte das Finanzamt insoweit jedoch unter Verweis auf die Bestandskraft des Schätzungsbescheides ab. Nach erfolglosem Einspruch wurde hiergegen Klage erhoben.

Entscheidungsinhalt: Das Finanzgericht hat in diesem Einzelfall den angegriffenen Schätzungsbescheid für 2001 als auf einer willkürlichen Schätzung der Kapitaleinnahmen gestützt und damit nichtig angesehen. Dabei hat es festgestellt, dass die Nichtigkeit wegen Willkürlichkeit nicht etwa erst dann anzunehmen ist, wenn die betreffenden Beamten subjektiv nicht mehr nachvollziehbar gehandelt hätten. Ausreichend sei viel mehr, sofern ein „objektiv willkürlicher“ Hoheitsakt vorliege.

Wörtlich heißt es in der Entscheidung sodann: „*Es ist davon auszugehen, dass die Schätzung nicht mehr mit der Rechtsordnung und den diese Ordnung tragenden Prinzipien in Einklang steht, da das Finanzamt grundsätzlich gehalten ist, diejenigen Erkenntnismittel, deren Beschaffenheit und Verwertung ihm zumutbar und möglich gewesen wäre, auszuschöpfen. Selbst wenn derartige Erkenntnismöglichkeiten und auch andere geeignete Anhaltspunkte für die Schätzung fehlen, muss es Ziel der Schätzung sein, die Besteuerungsgrundlagen annähernd zutreffend zu ermitteln. Die Schätzung darf nicht dazu verwendet werden, die Steuererklärungspflichtverletzung zu sanktionieren und den Kläger zur Abgabe der Erklärungen anzuhalten. Strafschätzungen gilt es zu vermeiden (vgl. BFH, Beschluss vom 20.10.2005 – IV B 65/04, BFH/NV 2006, 240 mwN).*

Im einzelnen kritisierte das Finanzgericht, dass die geschätzten Einnahmen aus Kapitalvermögen in den einzelnen Jahren stark voneinander abwichen und den Steuerpflichtigen ein Kapitalstock unterstellt wurde, der aus den übrigen Steuerdaten und den sonstigen Umständen nicht erklärbar war.

Praxishinweis: Es handelt sich sicherlich um eine Einzelfallentscheidung, die vor allem nicht dahingehend missverstanden werden darf, dass ein Einspruch gegen erheblich zu hohe Schätzungsbescheide entbehrlich ist. Auch darf nicht verkannt werden, dass die Finanzverwaltung bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bekanntlich keineswegs punktgenau landen muss.

Andererseits erteilt das Finanzgericht dem gerade in Steuerstrafverfahren durchaus vorkommenden Ansinnen eine deutliche Absage, die nach der Abgabenordnung nicht mehr erzwingbare Mitwirkung durch die Hintertür einer (so im Urteil ebenfalls wörtlich) *"eklatant hohen Schätzung mit dem ihr anhaftenden Charakter einer Strafschätzung"* auf diese Weise zu erhalten. Das ist sicher zutreffend: Selbst bei einer bewusst unterlassenen Mitwirkung - für die es jedenfalls in der ersten Hektik eines beginnenden Steuerstrafverfahrens aus Beratersicht in vielen Fällen nahezu zwingende Gründe geben kann - müssen sich Steuerschätzungen am Sachverhalt und an der Wahrscheinlichkeit orientieren. Der seitens der Behörde möglicherweise hochkommende Wunsch nach schneller Einräumung eines Mehrergebnisses, nach einer schnellen Tatsächlichen Verständigung darf dagegen die Schätzung nicht beeinflussen- ebenso wenig wie es auf den ersten Blick ersichtlich rechtswidrig ist, ein Mehrergebnis bei einer „streitig werdenden“ Betriebsprüfung mit dem Hinweis durchsetzen zu wollen, man denke über die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nach. Ergeben sich nämlich für einen Steuerstraftatverdacht zureichende Anhaltspunkte, so ist zwingend einzuleiten. Sind diese nicht vorhanden, so hat jede Androhung oder auch nur Andeutung zu unterbleiben.

Das Letzte für heute in dieser Rubrik:

Im Abschlussbericht eines Strafsachenfinanzamtes mit Sitz in der OFD Münster aus August 2006 heißt es unter 9. "Strafzumessungserwägungen" wörtlich: „Straferhöhend ist zu berücksichtigen, dass der Beschuldigte nicht maßgeblich an der Aufklärung des Sachverhaltes mitgewirkt hat.“

Würde man diesen Satz Rechtswissenschaftlern, Verfassungsrichtern, Strafrichtern, Staatsanwälten oder Kriminalpolizeibeamten vorlegen, so würde sich ihnen (hoffentlich) der juristische Magen umdrehen: Die Selbstbelastungsfreiheit (nemo tenetur) stellt eine der tragenden Säulen des Strafprozessrechts, der Verfassung und der Menschenrechtskonvention dar. Deshalb darf natürlich in keiner Weise strafrechtlich berücksichtigt werden, dass der Beschuldigte von seinem Schweigerecht Gebrauch gemacht und nicht etwa (auch noch „maßgeblich“) selbst für seine Verurteilung gesorgt hat.

Diese Strafzumessungserwägung des Strafsachenfinanzamtes ist daher auf den ersten Blick grob rechtswidrig. Wie ist so etwas vorstellbar? Selbst wenn es sich um einen ganz neuen und nicht zureichend ausgebildeten Beamten gehandelt hätte, wieso ist das dem Sachgebietsleiter bei Zeichnung nicht aufgefallen? Mir scheint die Antwort in der Besonderheit begründet, dass das Steuerstrafverfahren mit seiner janusköpfigen Ausprägung (Ermittlung der richtigen Besteuerungsgrundlagen und gleichzeitig Ermittlung der möglichen Straftaten) in der Praxis überwiegend von den steuerlichen Folgen geprägt ist und die handelnden Personen ganz überwiegend steuerlich ausgebildet und ausgerichtet sind.

Das Besteuerungsverfahren aber ist von Kooperation, Selbsterklärung und dem steuerlichen Zwang zur Mitarbeit geprägt. Deshalb mutet es für den Strafrechtler aber gleichwohl merkwürdig wie bedenklich an, wenn in Steuerstrafverfahren für den Beschuldigten an sich außerhalb jeglicher Diskussion stehende, rechtsstaatliche Mindestrechte wie das Schweigerecht und das Recht auf Akteneinsicht geltend gemacht werden - und man im Einzelfall bemerken muss, dass plötzlich blankes Unverständnis und Druckausübungsversuche die Folge sind.

In einem "normalen" Wirtschaftsstrafverfahren oder einem allgemeinen Strafverfahren wären solche Defizite bei weitem nicht vorstellbar. Konsequenz für den Berater darf natürlich trotzdem gerade nicht sein, Hals über Kopf die Position des Mandanten aufzugeben, unwiederbringliche Schäden sowohl im Straf- als auch im Besteuerungsverfahren wären die regelmäßige Folge.

Das Für und Wider der Mitarbeit oder der mindestens anfänglichen Passivität muss viel mehr im Einzelfall austariert werden mit Blick auf die strafrechtlichen und mit gleichzeitigem Blick auf die steuerlichen Folgen.

Man findet im übrigen in Berichten der Steuerfahndung nicht selten auch innerhalb der Strafzumessungserwägungen die lapidare, und auf den Strafrechtler nahezu kurios wirkende Bemerkung: „*Strafmilderungsgründe sind keine ersichtlich*“. Diesen Satz kann man in der Praxis oftmals dahin gehend übersetzen, dass die Steuerfahndung sich für die Strafzumessung im Einzelfall - wie sie allein rechtsstaatlichen Grundsätzen entspricht - überhaupt nicht gekümmert hat, sondern rechtswidrig „nach Tabelle“ beurteilen möchte.

Eine andere Möglichkeit ist die, dass der Berater es an Vortrag hat vermissen lassen: Es gibt nämlich in jedem Einzelfall (nicht selten auf der Hand liegende, manchmal die Höhle einer Strafe zentral bestimmende) Umstände und Erwägungen, die es für den Steuerpflichtigen rechtzeitig vorzutragen gilt, damit sie berücksichtigt werden können. Die vollständige oder teilweise Nachzahlung von Steuern, die Teilnahme an einer Steuerstraftat ohne eigene Begünstigung, also zu Gunsten eines Dritten, ein geringerer Tatbeitrag, wirtschaftliche Not als Motiv, besondere persönliche Hintergründe ansonsten, fehlende Kontrollen trotz auf der Hand liegenden Unstimmigkeiten in den Erklärungen oder in sonstigen Umständen können neben vielen anderen Faktoren die Höhe einer staatlichen Strafsanktion beeinflussen.

Deshalb sind „Tabellenanwendungen“ zur Ermittlung des Einkommensteuertarifs oder der Grunderwerbsteuer heranzuziehen, scheiden aber im Rahmen der Strafzumessung als rechtsstaatswidrig aus (weshalb beispielsweise noch nicht einmal die amtlichen Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren Steuer (AStBV) als für die Verwaltung bindende Anweisungen auch nur ein einziges Wort über die Zulässigkeit der schematischen Bemessung der Strafe im Strafverfahren verlieren oder gar über "Strafmaßstabellen", geschweige denn dort eine solche Tabelle aufzufinden wäre. Bestätigt werden dort vielmehr ausdrücklich die Grundsätze in § 46 StGB, die nur und ausschließlich auf den Einzelfall abstellen und gesetzlich anordnen, dass neben der Höhe des Schadens eben auch und in oftmals viel größerem Umfang die sämtlichen anderen Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind).

Steuerstrafrecht aktuell, 09/06

BGH, Beschluss vom 12.01.2006, IX ZB 29/04:

Eine teilweise auf Schätzungen des Schuldners beruhende Einkommenssteuererklärung ist nur dann unrichtig im Sinne von § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO (und führt zur Versagung der Restschuldbefreiung), wenn die Unrichtigkeit von in ihr enthaltenen Angaben feststeht.

Ein bestandskräftiger, teilweise auf Schätzungen des Finanzamts beruhender Steuerbescheid beweist für sich genommen nicht die Unrichtigkeit der Steuererklärung des Steuerpflichtigen.

Sachverhalt: Das Insolvenzgericht hatte einem Schuldner auf Antrag des Finanzamts die Restschuldbefreiung versagt, weil dieser in den letzten drei Jahren vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens in insgesamt fünf Fällen angeblich unrichtige Steuererklärungen abgegeben habe, um Steuern zu verkürzen. Den – bestandskräftig gewordenen – Steuerbescheiden hatten Schätzungen nach § 162 AO zugrunde gelegen. Vorangegangen waren Feststellungen der Finanzbehörde zu einer „*desolaten Kassenführung*“, unter anderem dem Fehlen von Kassenstreifen bzw. Tagesendsummenbons. Das Landgericht hatte die Restschuldbefreiung schon deshalb versagt, weil es davon ausging, dass der

Schuldner gemäß § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO „*schriftlich unrichtige oder unvollständige Angaben über seine wirtschaftlichen Verhältnisse gemacht hatte, um Leistungen an öffentliche Kassen zu vermeiden.*“ Diese Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben folge aus der stillschweigenden Erklärung des Schuldners bei Abgabe seiner Jahreserklärungen, dass der angegebene Gewinn auf einer ordnungsgemäßen Buchführung hinsichtlich der tatsächlich getätigten Umsätze beruhe.

Entscheidungsinhalt: Diese Rechtsauffassung des Landgerichtes hat der Bundesgerichtshof beanstandet und zugunsten des Schuldners sofort durchentschieden, dass die Restschuldbefreiung nicht versagt werden kann. Insbesondere sei eine zu weit gehende Interpretation von schriftlichen Erklärungen des Schuldners im Sinne des § 290 Abs. 1 InsO unzulässig. Auch eine unvollständige Erklärung im Sinne von § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO liege nicht vor. Der Schuldner sei steuerrechtlich nicht verpflichtet gewesen, in seiner Einkommenssteuererklärung auf fehlende Kassenstreifen bzw. Tagesendsummenbons hinzuweisen. Vielmehr dürfe die Restschuldbefreiung nur dann versagt werden, wenn zur vollen Überzeugung des Gerichts feststehe, dass der Schuldner unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht habe. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist nach Auffassung des BGH allein kein Grund für die Versagung der Restschuldbefreiung, weil offen bleibe, ob die Angaben des Schuldner nun richtig oder unrichtig im Sinne von § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO gewesen seien.

Praxishinweis: Mit der vorstehenden Entscheidung hat der Bundesgerichtshof ein weiteres Mal die Rechte des Schuldners im Insolvenzverfahren gestärkt. Für den Betroffenen stellt die Restschuldbefreiung oftmals das eigentliche Fernziel des Insolvenzverfahrens dar. Nicht selten versuchen öffentliche Kassen als Gläubiger dieses Ziel dadurch zu konterkarieren, dass bei der Anmeldung der Forderung ein deliktischer Hintergrund vorgetragen oder aber ein Antrag auf Versagung der Restschuldbefreiung aufgrund angeblich unrichtiger Angaben des Schuldners gestellt wird. Dem hat der BGH jetzt für den Fall eine Absage erteilt, dass die materielle Unrichtigkeit der Steuererklärung offen geblieben ist.

Bereits in früheren Ausgaben der Profile ist darauf hingewiesen, dass sich der Schuldner gegen eine Anmeldung einer Forderung unter Behauptung eines deliktischen Hintergrundes mit der Folge einer Ausnahme von der Restschuldbefreiung komfortabel und mit guten Erfolgsaussichten wehren kann – aber auch wehren muss, um erhebliche Rechtsnachteile zu vermeiden. In diesem Zusammenhang muss auch eine vermeintlich „kleine“ Verurteilung – etwa per Strafbefehl - zu einer Straftat gemäß den §§ 283 bis 283 c StGB (Bankrott, Verletzung der Buchführungspflicht, Gläubigerbegünstigung) zugunsten einer oftmals durchsetzbaren Einstellung des Verfahrens gegen Geldbuße gemäß § 153a StPO bekämpft werden: Eine solche Verurteilung blockiert nämlich die Restschuldbefreiung auch dann, wenn sie in überhaupt keinem gegenständlichen Zusammenhang zum Insolvenzgrund oder dem insolvent gewordenen Geschäftsbetrieb gestanden hat.

Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 03.07.2006, Aktenzeichen 2 BvR 2030/04:
Es ist äußerst bedenklich, den Verdacht der Steuerhinterziehung allein darauf zu begründen, dass eine dem Verdächtigen nahe stehende Person zu seinen Gunsten über einen großen Geldbetrag verfügt, der nicht aus versteuertem Einkommen stammt. Es gibt keinen Rechtssatz, nachdem jegliche Vermögensmehrung einer Steuer unterläge.

Sachverhalt: Ein Betriebsprüfer stellte bei einem Einzelkaufmann fest, dass dieser ein Gebäude errichten liess und angab, dass die Mittel hierfür aus dem Darlehen seines Schwiegervaters stammten. Dieser habe – so der Steuerpflichtige - Geld aus einem Grundstücksverkauf erlöst. Der Betriebsprüfer erstellte daraufhin anhand der Einkommenssteuererklärungen der Schwiegereltern eine Geldverkehrsrechnung und gelangte zu dem Ergebnis, die Herkunft der als Darlehen behaupteten Summe von 530.000 DM ergebe sich aus den Steuererklärungen nicht. Daraufhin wurde das Finanzamt für Steuerfahndung und Strafsachen eingeschaltet, das Amtsgericht ordnete auf Antrag eine

Durchsuchung an mit der Begründung, es bestehe der Verdacht, dass Erlöse aus dem gewerblichen Betrieb des Steuerpflichtigen nicht in voller Höhe versteuert seien. Die dagegen gerichtete Beschwerde des Landgerichts wurde verworfen. Insbesondere sei die Durchsuchung verhältnismäßig gewesen, weil der Verdacht nicht anders hätte aufgeklärt werden können. Eine Befragung des Schwiegervaters sei „aus ermittlungstaktischen Gründen nicht in Betracht gekommen“. Hiergegen wandte sich der Steuerpflichtige an das Bundesverfassungsgericht und rügte eine Grundrechtsverletzung.

Entscheidungsgründe: Das Bundesverfassungsgericht gab seiner Beschwerde statt und hob die Durchsuchungsbeschlüsse des Landgerichts sowie des Amtsgerichts auf. Es wiederholt zunächst seine mittlerweile feststehende und zutreffende Rechtsprechung, der zufolge der Ermittlungsrichter die Durchsuchungsvoraussetzungen eigenverantwortlich zu prüfen hat. Das Bundesverfassungsgericht fordert eine konkret formulierte, „*formelhafte Wendungen vermeidende Anordnung*“. Zu beanstanden sind Durchsuchungsbeschlüsse, die keinerlei tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs oder nur eine schlagwortartige Bezeichnung der mutmaßlichen Straftat enthalten, obwohl eine konkretere Kennzeichnung nach dem Ergebnis der Ermittlungen möglich und den Zwecken der Strafverfolgung nicht abträglich ist. Das Gewicht des Eingriffs verlangt Verdachtsgründe, die über vage Anhaltspunkte und bloße Vermutungen hinausreichen.

Diese Grundsätze sah es als verletzt an. Eine Durchsuchung darf eben nicht erst der Ermittlung von Tatsachen dienen, die zur Begründung eines Verdachts auf Durchsuchung bereits erforderlich sind. Aus einem nicht strafbaren und auch darüber hinaus rechtmäßigen Verhalten kann ohne weitere Anhaltspunkte gerade nicht auf das Begehen einer Straftat geschlossen werden.

Darüber hinaus rügen die Verfassungsrichter einen Verstoß gegen das Verfassungsgebot der Verhältnismäßigkeit. Der Steuerpflichtige hatte sich immer auskunftsbereit gezeigt. Deshalb hätte man bei ihm nachfragen und andere Außenermittlungen durchführen müssen. Wörtlich heißt es insoweit: „*Es mag für die Ermittlungsbehörden mühevoller sein, auf diese Weise durch Auskunftersuchen und eventuell durch Zeugenvernehmungen die Hinweise auf ein strafbares Verhalten zu überprüfen; der hohe Wert der Integrität der Wohnung verlangt diese jedoch, bevor ein empfindlicher Eingriff in das Grundrecht aus Artikel 13 Abs. 1 GG zulässig sein kann.*“

Praxishinweis: Einerseits ist erfreulich, in welchem Maß das Bundesverfassungsgericht mittlerweile Bürgerrechte gegen unberechtigte und unverhältnismäßige staatliche Eingriffe in Grundrechtspositionen schützt – andererseits aber höchst bedauerlich, dass Amts- und Landgerichte diesen Schutz ganz offensichtlich nur vollkommen unzureichend gewährleisten, sodass das Bundesverfassungsgericht angerufen werden muss. Man hat in der Praxis jedenfalls den Eindruck, als seien die vorstehenden Grundsätze nicht überall bei den Amts- und Landgerichten umgesetzt. In Einzelfällen scheint die Überlegung seitens der Strafverfolgungsbehörde zu herrschen, dass Durchsuchungsbeschlüsse eben trotz formellem Richtervorbehalt leicht zu erlangen sind und die einfachste Möglichkeit darstellen, einen Sachverhalt praktisch „mit einem Schlag“ aufzuklären, ohne sich mit zeitaufwendigen Vernehmungen oder Auskunftersuchen befassen zu müssen. Dem ist von Verfassung wegen eine Absage zu erteilen.

OLG Schleswig, Beschluss vom 21.04.2006, Aktenzeichen 11 W 22/05:

Ein Steuerfahnder verletzt seine Amtspflichten zumindest fahrlässig mit der Folge der Schadenersatzverpflichtung gegenüber dem Steuerpflichtigen, wenn im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der Sachverhalt nicht gewissenhaft geprüft und die beschlagnahmten Akten nicht sorgfältig ausgewertet werden und diese Pflichtverletzung zu unrichtigen Steuerbescheiden geführt haben. Die Ersatzpflicht umfasst auch hierdurch notwendig gewordene Rechtsanwaltskosten und ein Schmerzensgeld, sofern der Steuerpflichtige gegenüber dem Dritten als Straftäter bezeichnet und durch diese ehrverletzten Handlungen schwerwiegend in sein allgemeines Persönlichkeitsrecht eingegriffen wird.

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger hatte nach einer Steuerfahndungsprüfung einen Antrag auf Prozesskostenhilfe für eine beabsichtigte Klage gegen das Land Schleswig-Holstein eingereicht, gestützt auf die oben geschilderten, von ihm vorgetragenen Pflichtverletzungen des Steuerfahnders. Nachdem das Landgericht Prozesskostenhilfe verweigert hat, billigte ihm das Oberlandesgericht Schleswig diese Möglichkeit zu. Dabei wurde das Vorbringen des Steuerpflichtigen entsprechend den im Prozesskostenhilfeprüfungsverfahren geltenden Grundsätzen nicht vollständig auf Erwiesenheit durchgeprüft, sondern lediglich darauf, ob die Pflichtverletzungen ordnungsgemäß vorgetragen und ausreichend unter Beweis gestellt wurden. Diese Voraussetzungen sah das Oberlandesgericht als erfüllt an.

Praxishinweis: Die Entscheidung bedeutet keinesfalls, dass Amtshaftungsansprüche bei sich im Nachhinein als objektiv unberechtigt herausstellenden Steuerfahndungseingriffen begründet wären. Auch darf nicht verkannt werden, dass die Abgabenordnung im Besteuerungsverfahren hohe Anforderungen an die Mitwirkung des Steuerpflichtigen stellt und in vielen (nicht allen!) Fällen die Unaufklärbarkeit eines Sachverhaltes zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen kann, darüber hinaus die Strafprozessordnung auch empfindliche Eingriffe auf bloßer Verdachtsgrundlage erlaubt. Regelmäßig achten Steuerfahnder und Staatsanwälte die Unschuldsvermutung ebenso wie den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Andererseits sind immer wieder Einzelfälle zu bemerken, in denen Steuerfahnder oder auch Betriebsprüfer fast schon in der ersten Stunde der Ermittlung ein bestimmtes Ergebnis vor Augen haben und hierbei einen gewaltigen, für eine unvoreingenommene Sachverhaltsermittlung äußerst schädlichen Tunnelblick entwickeln. Wenn dann auch noch trotz subjektiver Sicherheit von einem bestimmten Sachverhalt die Beweislage „dünn“ erscheint, kann der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in der Praxis erheblich leiden. Darüber hinaus wird manchmal überhaupt keine Rücksicht genommen auf die Erfahrungstatsache, dass allein die Ermittlungen das Ansehen und die Kreditwürdigkeit eines Steuerpflichtigen oder seines Unternehmens schwer beeinträchtigen bis zerstören können. In solchen „Ausreißerfällen“ kommt eine Amtshaftung in Betracht und sollte sie ernsthaft geprüft werden.

Die Gefahr von später nicht mehr reparablen Rufschädigungen durch Ermittlungsmaßnahmen ist mit der Ausweitung des Internets erheblich größer geworden: Es stellt mittlerweile in Wirtschafts- und Steuerstrafrecht im Zuge von mit Bandagen geführten Auseinandersetzungen nichts Ungewöhnliches mehr dar, wenn erst gegen einen Geschäftsfeind eine Strafanzeige erstattet wird, um sodann nahezu ungehindert und unkontrollierbar in den entsprechenden Fachforen oder Chatrooms mit beliebigen Aliasnamen für eine Verbreitung dieser zutiefst geschäftsschädigenden Neuigkeiten zu sorgen (Google findet alles). Auch deshalb ist in der heutigen Zeit mehr noch als früher zu erwarten und zu verlangen, das Ermittlungsverfahren in zeitlicher Hinsicht nur so lange und mit Außenwirkungen gegenüber Dritten nur insoweit geführt werden, wie das absolut erforderlich ist.

Kölner Tage der Steuerfahndung des Otto Schmidt Verlages:

Im September fand die jährlich stattfindende Tagung von Steuerstrafrechtsexperten in Köln statt. Schlagwortartige Nachlese hierzu: Der Gesetzgeber versucht derzeit, die allseits für verfassungswidrig erachtete Vorschrift des § 370a AO (Gewerbsmäßige und bandenmäßige Steuerhinterziehung) so umzuformulieren, dass sie verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht. Eine gänzliche Streichung ist nicht geplant · Zukünftig ist Infolge der notwendigen Umsetzung der neu gefassten Geldwäscherichtlinie aus Brüssel geplant, praktisch sämtliche Straftaten als taugliche Vortaten einer Geldwäsche anzusehen. Bislang war dies insbesondere bei der einfachen Steuerhinterziehung nicht der Fall. Kommt diese gesetzliche Neuerung, wird es erhebliche Probleme gerade auch für die Beraterschaft geben · Weitgehende Einigkeit besteht unter den Beratern, dass der faktische oder förmlich Verantwortliche einer englischen Limited nicht in der Gefahr steht, sich wegen Insolvenzverschleppung strafbar machen zu können. Unisono wird aber davor gewarnt, die Limited als Heilsbringer gegen die Unzulänglichkeiten des momentan geltenden GmbH-Rechtes anzusehen. Vielmehr sind zusätzliche Haftungsrisiken nach englischem

Registerrecht zu berücksichtigen. Darüber hinaus kann momentan von Rechtssicherheit im Umgang mit der Limited bei uns nicht gesprochen werden · Kaffeepausenkonsens der Veranstaltung: Ganz erheblich gesteigerte Vollzugsfreudigkeit im Steuerstrafrecht, vieler Orts eher martialisches als zweckmäßiges Auftreten des Zolls in Gestalt der Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS), insgesamt ist eine (den Fiskalinteressen möglicherweise deutlich zuwiderlaufende!) Verstrafrechtlichung des Steuerrechts und des Wirtschaftsverwaltungsrechts zu beklagen.

Steuerstrafrecht aktuell, 07/06

Umsatzsteuerkarussellvorwürfe: Urteil des EuGH vom 12.01.2006 Az.: C – 354/03 sowie Schreiben des BMF vom 31.05.2006, Az.: IV A 6-S7140-5/06 zu dem Beschluss des BFH, AZ.: V B 75/05 vom 22.11.2005, aktueller Stand.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat bekanntlich am 12.01.2006 eine wichtige und lang erwartete Entscheidung dergestalt getroffen, dass einem gutgläubigem Unternehmer, der ohne eigene Kenntnis Teil eines Umsatzsteuerkarussells oder einer Umsatzsteuerbetrugskette geworden ist, allein deshalb nicht der Vorsteuerabzug in Bezug auf den grenzüberschreitenden Warenhandel versagt werden kann.

Jeder Umsatz – so der EuGH - sei vielmehr für sich zu betrachten, vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse in einer Lieferkette würden am Charakter eines bestimmten Umsatzes und dessen Beurteilung anhand der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nichts ändern. Das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug ist nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne seine Kenntnis oder seine Kenntnismöglichkeit ein anderer Umsatz (vorausgehend oder nachfolgend) mit Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei.

Das oben genannte BMF Schreiben vom 31.05.2006 bezieht sich allerdings nicht auf dieses längst veröffentlichte EuGH Urteil, sondern behandelt ausschließlich die Sicht der Finanzverwaltung zu den Grenzen der Anwendbarkeit des BFH-Beschlusses vom 22.11.2005, Az. V B 75/05. Dort war im Eilverfahren entschieden worden, dass die Anforderungen an den Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlich Ausfuhrlieferung und die Voraussetzungen des Gutgläubenschutzes gemäß § 6a UStG noch nicht geklärt seien und deshalb Aussetzung der Vollziehung zu gewähren sei. In dem BMF Schreiben grenzt die Finanzverwaltung nunmehr einige konkrete Sachverhaltsvarianten ab, bei denen nach dortiger Auffassung bereits höchstrichterlich eine Klärung erfolgt sei und deshalb keine Anwendbarkeit der Grundsätze des BFH-Beschlusses und keine Aussetzung der Vollziehung in Betracht käme.

Praxishinweis: Dem sich mit dem – regelmäßig auch strafrechtlich erhobenen - Vorwurf eines Umsatzsteuerkarussells oder der Versagung von Umsatzsteuerfreiheit bzw. Vorsteuerabzug befassten Berater ist sowohl die Lektüre des EuGH Urteils als auch des BMF Schreibens sehr zu empfehlen.

Bei der Finanzverwaltung scheint jedenfalls das Urteil des EuGH momentan noch eher wenig Eindruck hinterlassen zu haben. So finden nach wie vor Durchsuchungen nach Bejahung eines steuerstrafrechtlichen Anfangsverdachttes auch bei Steuerpflichtigen statt, die den geforderten Buch- und Belegnachweis nach § 17a Abs. 1 UStDVO ohne weiteres führen können.

Dem entgegen ist in steuerstrafrechtlicher Hinsicht von vorn herein darauf hinzuweisen, dass die (möglicherweise ohnehin nicht im vollem Umfang mit der Rechtsprechung des EuGH in Übereinstimmung zu bringenden) Anforderungen der Finanzverwaltung an die vom Unternehmer zu liefernden Nachweise bei Inanspruchnahme der Steuerfreiheit von Auslandslieferungen einerseits und die Anforderungen an Indiztatsachen für den viel weitergehenden, strafrechtlich relevanten Vorsatz einer Steuerstraftat streng auseinander zu halten sind.

Kann der Unternehmer die Nachweise gemäß § 6a Abs. 3 UStG nicht führen oder geht seine Berufung auf Gutgläubigkeit gemäß § 6a Abs. 4 UStG fehl, so besagt das allein überhaupt nichts hinsichtlich eines (ohnehin im Strafverfahren nicht nach den Beweisgrundsätzen der AO, sondern der StPO unter Berücksichtigung des Zweifelsatzes festzustellenden) strafrechtlich relevanten Vorsatzes. Im Steuerstrafverfahren darf ebenso wie in Wirtschaftsstrafverfahren allgemein vielmehr nie formelhaft von der objektiven Verletzung eines außerstrafrechtlichen (Steuer-)Gesetzes auf die Bejahung des Vorsatzes und damit des Steuerstraftatbestandes geschlossen werden.

Dies gilt umso mehr in Fällen, in denen der Steuerpflichtige das wirtschaftlich identische Ergebnis auf steuerlich einwandfreiem Weg (etwa bei besserer Beweisvorsorge oder Belegführung) hätte erreichen können. In solchen Fällen ist kein Grund ersichtlich, warum der Unternehmer mit entsprechendem Vorsatz bewusst das Risiko strafbaren Verhaltens eingegangen sein sollte.

Im Übrigen muss die weitere Rechtsentwicklung abgewartet werden. Es ist natürlich ausgesprochen bedauerlich, dass sich das BMF Schreiben von Ende Mai nicht mit den Grundsätzen des EuGH Urteils aus Anfang Januar auseinandersetzt, jedoch den älteren Beschluss des BMF vom 22.11.2005 zu exakt derselben Problematik behandelt und abgrenzt.

Darüber hinaus darf nicht einem im hiesigen Besteuerungsgebiet absolut legaler und korrekt ablaufender Handelsvorgang im Ergebnis deshalb in der Vorsteuerabzug oder die Mehrwertsteuerfreiheit versagt werden, weil andere möglicherweise in anderen Besteuerungsgebieten vollkommen unabhängig hiervon Mehrwertsteuer verkürzen. Hierdurch würde ferner - wie von einer der Prozessparteien im genannten Verfahren vor dem EuGH vorgebracht - eine gegen Artikel 28 EG-Vertrag verstoßende Abschreckungswirkung auf den rechtmäßigen Handel entstehen. Diese Abschreckungswirkung merkt man in der Praxis momentan durchaus: Unternehmer ziehen sich wegen zu erwartender Auseinandersetzungen um Umsatzsteuerfreiheit und Vorsteuerabzug entweder aus dem Auslandsgeschäft ganz zurück oder gründen neue Handelsfirmen in benachbarten EU-Ländern.

Jedenfalls versteht der einfache Steuerbürger nicht und kann auch nicht verstehen, dass zunächst u. a. in § 17a UStDVO lange Pflichten- und Belegkataloge aufgestellt werden - und dessen Abarbeitung für die Erlangung der Anerkennung bzw. wenigstens den Gutgläubenschutz nach § 6a Abs. 4 UStG nicht ausreichen sollen. Mit Rechtsicherheit und Vorhersehbarkeit staatlicher Entscheidungen hat eine solche Verfahrensweise wenig zu tun.

FG Münster, Urteil vom 30.05.2006, Az.: 11 K 2674/03 E zur Tragweite und Anfechtbarkeit einer tatsächlichen Verständigung (tV).

Sachverhalt: Gegen einen Tierarzt war im Jahr 2001 beim Strafsachenfinanzamt eine anonyme Anzeige erstattet worden. Daraufhin hatte man eine Betriebsprüfung angesetzt. Der Steuerpflichtige hatte im September 2002 – nach seinem Vortrag auf massiven Druck des Prüfers, man würde ansonsten „alles auf den Kopf stellen“ - unter Beteiligung seines Steuerberaters eine tatsächliche Verständigung u. a. mit Gewinnzuschlägen abgeschlossen. Unmittelbar danach wurde die Schlussbesprechung durchgeführt und ein strafrechtlicher Vorbehalt gemäß § 201 Abs. 2 AO ausgesprochen. Einige Monate später wurde dem Kläger die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben, das jedoch später mangels Tatverdacht wieder eingestellt wurde.

Im Klageverfahren wandte sich der Kläger mit verschiedensten Argumenten gegen die Wirksamkeit der tatsächlichen Verständigung. Diese sei unter Druck zustande gekommen und wegen offensichtlicher Unrichtigkeit unbeachtlich. Er erklärte die Anfechtung wegen Irrtums, berief sich auf einen Wegfall der Geschäftsgrundlage und sogar auf eine arglistige Täuschung. Daneben machte er Formfehler der Vereinbarung selbst geltend.

Entscheidungsinhalt: Das Finanzgericht erteilte diesem Vorbringen insgesamt eine Absage. Die Formgültigkeit sei zweifelsfrei gegeben, insbesondere da der zuständige Sachgebietsleiter mit unterzeichnet habe. Offensichtliche Unrichtigkeit sei schon deshalb

nicht anzunehmen, weil auf Seiten der Steuerpflichtigen der Steuerberater mit unterzeichnet habe, ferner sei die angeblich offensichtliche Unrichtigkeit erst nach einigen Jahren geltend gemacht worden. Auch ein etwaiger Irrtum des Klägers hinsichtlich der Tragweite der tatsächlichen Verständigung (Regelung auch der strafrechtlichen Nichtverfolgung) sei unbeachtlich, jedenfalls aber nicht innerhalb der gesetzlichen Anfechtungsfrist geltend gemacht.

Insgesamt kommen die Finanzrichter am Ende der Entscheidung zu dem Schluss, dass den Kläger wohl nach Jahren und einem Beraterwechsel einfach nur gereut hat, die tatsächliche Verständigung abgeschlossen zu haben und er sich nunmehr davon lösen möchte. Das sei nicht zuzulassen.

Praxishinweis: Der Entscheidung ist zuzustimmen. Nach Sinn und Zweck einer tatsächlichen Verständigung und den von der Rechtsprechung hierzu aufgestellten Grundsätzen sind die dort zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen getroffenen Regelungen grundsätzlich verbindlich. Wenn durch sie Ungewissheit hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlagen gerade beendet und Streit hierüber beigelegt werden soll, kann diese Basis später nur in großen Ausnahmefällen wieder verlassen werden.

Gerade deshalb muss der Abschluss wohl überlegt sein. Eine Regelung allein um der Regelung und Verwaltungsvereinfachung willen macht aus Sicht des Steuerpflichtigen keinen Sinn. Gewarnt werden muss auch vor rein steuerlich wirksamen Absprachen, durch die der „strafrechtliche Teil“ völlig ungeregelt und unerörtert bleibt. Sehr wohl kann in vielen Fällen - allerdings außerhalb des eigentlichen und verbindlichen Regelungsteils - eine Abstimmung der strafrechtlichen Folgen erreicht werden.

Unbestreitbar ist, dass tatsächliche Verständigungen nicht selten in Situationen abgeschlossen werden, die der Steuerpflichtige als äußerst bedrückend empfindet. Nicht ausnahmsweise, sondern regelmäßig fühlt er sich unter Druck gesetzt, manchmal wird er das auch hemmungslos. Das ändert nur an der Verbindlichkeit im Normalfall überhaupt nichts. Dem Berater ist deshalb sehr zu empfehlen, seinen Mandanten in Ruhe und ohne jede Hektik vor Abschluss aufzuklären, mit welchen Folgen er zu rechnen hat, welche Konflikteile dann mit erledigt sind und ggf. welche offen blieben.

Auch die steuerlichen Folgen einschließlich der Nebenleistungen (Eselsfehler ist, in der Beratung vor Abschluss etwa über Hinterziehungszinsen zu schweigen) müssen detailliert erörtert werden. Ansonsten mag sich der Steuerpflichtige auch dann später von seinem eigenen Berater überrumpelt oder schlecht vertreten fühlen, wenn objektiv eine die Sachlage treffende und für ihn günstige Lösung gefunden wurde. Es gibt erfahrungsgemäß nach streitigen Betriebs- oder Fahndungsprüfungen später nicht selten den „Thekenberater“, der zwar ohne Kenntnis der Fakten ist, dafür aber mit einer gewagten Pauschalaussage *„Das hätte man doch auch alles viel billiger haben können“* kommt. Auch deshalb ist mit dem Mandanten eingehend zu erörtern, ob und mit welchen Folgen die tatsächliche Verständigung unterschrieben werden soll.

BFH, Urteil vom 09.05.2006, Az. VII R 15/05:

Soweit § 278 Abs. 2 AO 1977 eine zeitlich unbeschränkte Inanspruchnahme des Ehegatten als Zuwendungsempfänger vorsieht, liegt eine Regelungslücke vor, die durch analoge Anwendung von § 3 Abs. 1 Anfechtungsgesetz zu schließen ist.

Sachverhalt: Der Ehemann der Klägerin veräußerte im Jahr 1987 erhebliches Betriebsvermögen gegen eine lebenslange Rente für sich und seine Ehefrau, der Klägerin. 1992 erließ das Finanzamt Aufteilungsbescheide, die Vollstreckung gegenüber der Ehefrau wurde beschränkt. Im Jahr 2002 wurde ein Ergänzungsbescheid gemäß § 178 Abs. 2 AO aufgrund und in Höhe der unentgeltlichen Zuwendung der Rentenmitberechtigung gegen die Klägerin erlassen.

Entscheidungsinhalt: Finanzgericht und BFH haben diesen Ergänzungsbescheid aufgehoben. Sie sahen die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Zuwendung nach § 278 Abs. 2 AO als gegeben an, wandten jedoch unter Hinweis auf die generelle Verkürzung der

Verjährungsregelungen durch das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz und die Neufassungen des Anfechtungsgesetzes die zehnjährige Verjährungsfrist dort entsprechend auf § 278 Abs. 2 AO an. Detailliert leitet der BFH her, dass aus Sicht des Steuergläubigers zwischen den Anfechtungstatbeständen nach dem Anfechtungsgesetz und der Inanspruchnahme des Empfängers einer unentgeltlichen Zuwendung nach § 278 Abs. 2 AO eine vergleichbare Interessenlage besteht. Es sei zwar nicht die noch kürzere Anfechtungsfrist von 4 Jahren anwendbar, jedoch eine analoge Anwendung von § Abs. 1 Anfechtungsgesetz geboten, voraus sich eine zeitlich Beschränkung der Möglichkeit auf 10 Jahre (zwischen dem Anfechtungstatbestand, also der unentgeltlichen Zuwendung sowie dem Erlass des Aufteilungsbescheides mit Berücksichtigung der Zuwendung) geboten. Auch das Rechtsinstitut der Zahlungsverjährung nach § 228 AO ändere hieran nichts.

BFH, Urteil vom 07.03.2006, Az. X RA 8/05:

Ein Haftungsbescheid nach § 71 AO kann gegen den Teilnehmer einer Steuerhinterziehung auch dann ergehen, wenn wegen Aufteilung der Steuerschuld gegen diesen nicht als Steuerschuldner vollstreckt werden kann.

Sachverhalt: Die Ehefrau des Klägers hatte eine Gaststätte geführt, ihr war bei einem Großhandelsunternehmen eine „2. Kundennummer“ eingerichtet worden, dort wurde der Schwarzzeinkauf abgewickelt. Der Ehemann (Kläger) hatte im Betrieb „mitgeholfen“. Das Strafverfahren gegen ihn wurde später gegen Geldauflage gemäß § 153a StPO eingestellt, gegen seine Ehefrau erging ein rechtskräftig gewordener Strafbefehl. Nachdem der Ehemann erfolgreich eine Aufteilung der Steuerschuld mit Beschränkung zu seinen Gunsten erreicht hatte, wurde er danach wegen seiner eigenen Beteiligung mit einem Haftungsbescheid als Teilnehmer einer Steuerstraftat bedacht. Hiergegen wendete er sich vor dem Finanzgericht u. a. auch mit der Argumentation, dass die von ihm bewirkte Aufteilung an seiner grundsätzlichen Steuerschuldnerschaft nichts ändere und niemand zugleich Steuerschuldner und Haftender sein könne.

Entscheidungsinhalt: Diesem Ansinnen hat der BFH eine Absage erteilt. Die trotz Aufteilung der Gesamtschuldnerschaft fortbestehende Steuerschuldnerschaft des Klägers schließe seine Haftungsinanspruchnahme nicht aus. Insoweit sei eine Ausnahme vom Grundsatz der Trennung von Steuerschuldner und Haftendem anzuerkennen. Schließlich würden die Vorschriften über die Zusammenveranlagung von Ehegatten und diejenigen über die Aufteilung der Steuerschuld nicht den Zweck verfolgen, den Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung entgegen § 71 AO von der Haftung freizustellen.

Praxishinweis: Der Berater muss in „Familienfällen“ immer darauf vorbereitet sein, dass auch eine Haftung über § 71 AO feststellbar sein könnte. Insoweit eröffnet die strafrechtliche Mitverantwortlichkeit (allerdings festzustellen nach strafprozessualen Grundsätzen und unter Anwendung des Zweifelssatzes „in dubio pro reo“!) die steuerliche Haftung. Lesenswert sind auch die Ausführungen des BFH zur Wechselwirkung zwischen Strafprozess und Steuerprozess: Wehren sich die Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren nicht mit substantiierten Einwendungen und Beweisanträgen gegen die Feststellungen in einem Strafurteil oder einem Strafbefehl, so kann das Finanzgericht seine Entscheidung auch auf die Feststellungen aus dem in Rechtskraft erwachsenen Urteil bzw. dem Strafbefehl stützen. Hier ist detaillierter Vortrag und sind Beweisanträge nötig. Gerade die „Feststellungen“ in einem nur auf schriftlichem Weg ergangenen und praktisch richterlich nicht überprüften Strafbefehl geben oft eine einseitige und nicht vollständig richtige Würdigung des Sachverhaltes dar. Gleichwohl muss man sich mit ihnen im finanzgerichtlichen Verfahren detailliert auseinandersetzen und Unrichtiges im Einzelnen angreifen. Unbedingt ratsam ist sodann ferner ein ausdrücklicher Hinweis in der mündlichen Verhandlung, dass auf vorangegangene Beweisanträge nicht verzichtet wird, soweit noch unerledigt.

LG Limburg, Beschluss vom 22.08.05, AZ. 5 Ws 96/05 (abgedruckt in StraFo 2006, S. 198, Heft 06): Acht Monate für die Auswertung eines beschlagnahmten PCs sind zu viel.

Im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens wurde ein PC beschlagnahmt, die Daten mussten ausgewertet werden. Eine Sicherung nur der Festplatte oder eine Spiegelung erfolgte vor Ort nicht, der gesamte PC einschließlich Zubehör (!) wurde mitgenommen. Bei einer ersten Durchsicht fanden sich in den bestehenden Dateien keine beweisrelevanten Daten. Die Untersuchungsbehörde wollte anhand der Festplatte noch untersuchen, ob gelöschte Daten rekonstruierbar seien und Beweise liefern könnten. Die hierfür zuständige Untersuchungsstelle der Polizei teilte nach etwa 2 Monaten lapidar mit, dass man wegen akuter Überlastung mindestens noch 6 Monate für die edv-technische Auswertung der Festplatte benötigen würde.

Das war dem auf die Beschwerde angerufenen Landgericht zu viel, es hob die Sicherstellung auf und ordnete die Rückgabe der PC-Anlage an den Beschuldigten an. Die Staatsanwaltschaft müsse sich nach 8 Monaten eben mit einer Kopie der Festplatte begnügen, die Eigentumsrechte des Betroffenen würden nach diesem Zeitablauf schwerer wiegen. Ein Engpass staatlicher Organe bei der Bearbeitung könne nicht einen wesentlich über 6 Monate hinausgehenden Eingriff in Eigentumsrechte des Beschuldigten begründen (Hinweis auf LG Kiel in StraFo 1004, 93 und LG Köln in StV 2002, 413, beide Entscheidung auch bereits früher in profile besprochen).

Praxishinweis: Immer wieder ist darauf hinzuweisen, dass der „Kampf“ um eine baldige Rückgabe von sichergestellten Unterlagen und Geräten mit zunehmender Zeitdauer immer erfolgversprechender werden muss: Durchgesehen werden auf Beweisrelevanz muss alles möglichst schnell, danach ist das Eigentum außer den Beweis- oder mutmaßlichen Vermögensabschöpfungsgegenständen sofort zurückzugeben.

Nicht der Bürger hat zu argumentieren, dass er sein Eigentum aus besonderen Gründen doch wieder zurück haben möchte (!), sondern die Staatsgewalt, wenn sie meint, über Monate unter Einschränkung einer grundrechtlich geschützten Rechtsposition (Art. 14 GG) auch in der Zukunft noch weiter darüber verfügen zu müssen.

Die Praxis verkennt diese rechtsstaatlichen Grundsätze nicht selten: So wird der Durchsuchte manchmal allen Ernstes nach Monaten noch dazu aufgefordert, besonders darzulegen, warum er sichergestellte Unterlagen oder andere Gegenstände überhaupt akut benötige. Ablehnungen von Freigabeanträgen enthalten Erwägungen, wie er sich auch ohne Rückgabe behelfen könne (aber nicht ein einziges Wort der Begründung, wieso manchmal nach vielen Monaten noch keine Durchsicht erfolgen konnte). Schon dieser Ansatz ist falsch: Niemand muss sich rechtfertigen, warum er (legale) Gegenstände als Eigentum vorhält, keine Behörde geht das etwas an.

BFH, Beschluss vom 26.01.2006 – III B 166/05:

Die Übersendung der Akten an die Kanzlei des Prozessbevollmächtigten unterliegt dem Ermessen des FG. Die Einsichtnahme bei Gericht stellt die Regel dar, eine Versendung an die Kanzlei die Ausnahme.

Ein weiteres Mal beschäftigt sich der BFH mit dem Akteneinsichtsrecht, hier im FG-Verfahren. Er stellt fest, dass es grundsätzlich zumutbar ist, dass der Steuerpflichtige durch seinen Prozessbevollmächtigten in den Räumen des FG Einsicht nimmt, zumal diesem dort die Bibliothek mit bereitstehendem Kopierer angeboten worden war. Auch befand sich das FG am Ort des Kanzleisitzes.

Praxishinweis: Der Entscheidung ist zuzustimmen, sie stellt auch keine besondere Erschwerung des Akteneinsichtsrechtes dar. Allerdings: Wenn etwa zwischen Kanzlei- und Gerichtsort eine nicht unerhebliche Entfernung liegt, mag auch der Antrag begründet sein, Akteneinsicht in den Räumen des FA am Kanzleisitz zu gewähren, immer mit der Möglichkeit der Fertigung von Fotokopien. Zur Not wird ein Antrag nach § 78 Abs. 2 S. 1 FGO auf Fertigung von umfassenden Kopien aus der Gerichtsakte oder den Beiakten durch die Geschäftsstelle des FG (vgl. § 78 Abs. 1 FGO, keine Ermessensentscheidung, sondern Rechtsanspruch!) weiterhelfen, indem so das Akteneinsichtsrecht wahrgenommen wird. Es wird sich in der Praxis ein Kompromiss finden lassen.

In diesem Zusammenhang: Bei Akteneinsichtsgesuchen an die Finanzverwaltung stößt man dagegen in der Praxis immer wieder auf Skepsis und unberechtigte Abwehr. Der Antragsteller kann gerade in strittigen Fällen der Besteuerung und in Fahndungsfällen manchmal das Gefühl erhalten, als möchte man sich bewusst nicht „in die Akten gucken“ lassen. So werden vermeintliche Ergebnisse eigener Ermittlungen der Finanzverwaltung lieber nur mündlich oder allenfalls per stark bewertendem Vermerk präsentiert. Das sollte den Berater nicht davon abhalten, sondern im Gegenteil erst recht ermutigen, sich zu einem frühest möglichen Zeitpunkt Einsicht in die originären Ermittlungsergebnisse zu verschaffen. Notfalls muss eine vom Finanzamt gewünschte Mitwirkung oder die Zustimmung zu Prüfungsergebnissen zurückgestellt werden bis zur Auswertung der (zumeist Ermittlungs-)akte.

Strafprozessual darf Akteneinsicht nur so weit und so lange verweigert werden, wie der Untersuchungszweck hierdurch gefährdet ist, § 147 Abs. 2 StPO. Im Besteuerungsverfahren missverstanden wird vielerorts auch die Entscheidung des BFH vom 04.06.2003, AZ. VII B 138/01, in der ein genereller Akteneinsichtsanspruch abgelehnt wird: Gefordert ist nämlich eine Ermessensentscheidung im Einzelfall- und völlig ausgeschlossen, Sachverhalt zu Lasten eines Steuerpflichtigen zu verwerten, ihn aber im Unklaren zu lassen, wie die Behörde diesen ermittelt hat und aufgrund welcher Tatsachen und Beweismittel sie ihn als feststehend behandelt.

Bei Haftungsinanspruchnahmen oder bei Verwertung von Erkenntnissen aus Drittverfahren sieht sich der Berater oftmals derartigen Problemen ausgesetzt, wenn ihm ein Sachverhalt zu Lasten seines Mandanten präsentiert wird, den weder dieser noch er selbst kennt. Dann hilft nichts anderes als die strikte Durchsetzung des Akteneinsichtsrechtes- und nicht selten stellt man dabei fest, dass Erkenntnisse anderer Behörden aus Verfahren mit völlig anderen Beteiligten und Zielsetzungen ungeprüft übernommen wurden und sich als höchst angreifbar herausstellen. Ganz sicher gibt es in der Praxis auch eine Neigung, für den Steuerpflichtigen nachteilige Feststellungen aus anderen Verwaltungsvorgängen eher zu glauben als Entlastendes. Dem Belastungszeugen wird im Strafverfahren bei Gericht und Strafverfolgungsbehörde auch eher geglaubt als dem Zeugen, der Entlastendes bekundet.

Nach ganz herrschender Auffassung steht einer zumindest partiellen Akteneinsicht bei Drittbetroffenheit keineswegs das Steuergeheimnis zugunsten Dritter entgegen. Der Betroffene muss vielmehr über Sachverhaltsfeststellungen zu seinen Lasten detailliert unterrichtet und ihm so rechtliches Gehör gewährt werden. Eine andere Verfahrensweise (das sog. „in camera“-Verfahren) ist unzulässig. Notfalls kann vor der Behörde auch ein ausdrücklicher Antrag nach § 364 AO helfen (Pflicht zur Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen), ggf. ein Einspruch bei Ablehnung (vgl. Abschnitt 184 AEAO zu § 364).

FG Niedersachsen, Beschluss vom 02.09.2004, Az. 10 V 52/04:

Testkäufe der Finanzverwaltung bei einer Gaststätte während laufender Betriebsprüfung sind zulässig zur Überprüfung des Rohgewinnaufschlages.

Im Rahmen einer AdV-Entscheidung hatte der Gastwirt eingewendet, die Ergebnisse eines „Testkaufes“ während der Außenprüfung seien als unzulässige verdeckte Ermittlung nicht verwertbar.

Dem teilte das FG eine Absage. Die §§ 85 Abs. 2, 88 Abs. 1 AO erlaubten solche Testkäufe, die auch in Zivilverfahren allgemein üblich und grundsätzlich akzeptiert seien. § 92 AO

erlaube schließlich den Augenschein der Beweismittel, also auch das Auswiegen der „testgekauften“ Gerichte auf ihre Bestandteile.

Praxishinweis: Testkäufe während laufender Betriebsprüfung sind gerade bei Gaststättenprüfungen Realität. (Ungesicherten Informationen zu Folge sollen im Rheinland im Rahmen eines Pilotprojektes bereits 1-2 Jahre vor der BP bereits testweise eingekauft und ausgewogen werden, um bereits vor Beginn der Prüfung über aussagekräftiges „Vergleichsmaterial“ zu verfügen...).

Das FG billigt diese Verfahrensweise für die Besteuerung ohne Bedenken. Allerdings scheint man es sich etwas zu einfach gemacht zu haben: Der Vergleich mit einer Üblichkeit im Zivilrecht hilft nicht. Staatliches Handeln bedarf immer einer Anspruchsgrundlage, die durch keine Üblichkeit ersetzt werden kann. Bei näherem Überlegen scheint jedenfalls bei bereits aufgekommenen Anfangsverdacht einer Steuerstraftat bedenklich, den Steuerpflichtigen oder seinen Beauftragten heimlich dazu zu veranlassen, der Finanzverwaltung die Beweismittel gegen ihn selbst freiwillig zu liefern, ohne dass er sich dessen bewusst sein kann. Der im Steuerstrafrecht in den letzten Jahren immer stärker betonte Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit (*nemo tenetur*) könnte einer Verwertung der gewonnenen Erkenntnisse jedenfalls im Strafverfahren durchaus entgegenstehen.

Man wird die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten haben und die Hoffnung hegen, dass eine „Steuerdurchsetzung um jeden Preis“ sich als ebenso wenig richtig erweist wie andererseits die Reklamierung eines Rechtes auf Steuerhinterziehung. Allerdings hat der Finanzminister NRW aktuell gerade eine Gesetzesinitiative angeregt und dabei die Zustimmung diverser Finanzbehörden erhalten, künftig Informationen aus Telefonüberwachungsmaßnahmen auch für steuerliche Zwecke verwenden zu können (Vgl. hierzu Eversloh in *Der AO-Steuerberater 2006, 107*). Hier scheint gewollt, dass den Bürger viel schärfer treffende Eingriffsbefugnisse auch in den grundrechtsrelevanten Bereich aus gänzlich anderem Anlass für das Besteuerungsverfahren nutzbar gemacht werden sollen. Mit welchem Erfolg, lässt sich an der praktischen Umsetzung des Geldwäschegesetzes ableiten: Nach § 11 Abs. 7 GwG dürfen Angaben in Geldwäsche-Verdachtsanzeigen mittlerweile schrankenlos für Besteuerungsverfahren verwendet werden. Es gibt unter Praktikern kaum einen Zweifel daran, dass sich die Geldwäschevorschriften für die Bekämpfung der organisierten Kriminalität als nicht übermäßig effektiv herausgestellt haben- der „Nebeneffekt“ einer zusätzlichen Gewinnung von Besteuerungsinformationen aber immer weiter in den Vordergrund tritt.

(Wer sich im übrigen bei allen diesen Problemen staatlicher Eingriffsbefugnisse nur damit behilft *„Der Ehrliche hat ja nichts zu befürchten und kann nichts dagegen haben, wenn er zum Ziel von Telefonüberwachung und Geldwäschanzeigen wird“*, verkennt sowohl das Recht auf informelle Selbstbestimmung als auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, an dem sich jedes staatliche Handeln zu Lasten der Bürger messen lassen muss).

Steuerstrafrecht aktuell, 03/06

BGH 5 StR 119/05 vom 02.12.2005, Revisionsentscheidung zum „Kölner Müllskandal“:

Bestechungsgelder sind erklärungsspflichtige sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG. Der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit erlaubt nicht das Verschweigen von strafbar erlangten Einkünften gegenüber der Finanzbehörde. Besteht die Gefahr einer Weitergabe von Angaben des Steuerpflichtigen zur Einleitung von Strafverfolgungsmaßnahmen, so wird der Steuerpflichtige seiner Angabepflicht bereits dadurch vollständig nachkommen und einer Strafbarkeit nach § 370 AO entgehen, wenn er die Einkünfte nur betragsmäßig offen legt und einer Einkunftsart zuordnet. Zu weiteren Angaben darf er in diesem Fall dann nicht gezwungen werden.

Bei einer Bestechung im geschäftlichen Verkehr bildet der „Schmiergeldanteil“ im Auftragspreis den Mindestbetrag des dem Unternehmen strafrechtlich entstandenen Schadens. Unerheblich ist, ob etwa alle anderen, nicht „schmierenden“ Anbieter, ihre Leistung nur zu noch höheren Preisen als der Bestechende angeboten hatten.

Gegenstand von Vermögensabschöpfungsmaßnahmen ist bei einem durch Bestechung zustande gekommenen Werkvertrag nicht der gesamte Werklohn, sondern auch unter Berücksichtigung des Bruttoprinzips der wirtschaftliche Wert des Auftrags, der sich im wesentlichen aus dem Gewinn und dem gezahlten Schmiergeld zusammensetzt, ggf. können weitere wirtschaftliche Vorteile geschätzt und hinzugesetzt werden.

Mit seinem Urteil zum „Kölner Müllskandal“ hat der BGH nicht nur einen juristischen Schlusspunkt unter ein dunkles Bestechungskapitel gesetzt (bei einem Werklohn von 794 Mio. DM waren an mindestens 4 Empfänger hiervon insgesamt 24 Mio. DM Schmiergelder „verteilt“ worden). Vielmehr hat er seine Rechtsprechung zur Steuerpflicht krimineller Einkünfte und zum Vermögensschaden bei Bestechung konsequent fortgeführt, ferner eine für die Praxis äußerst wichtige Klarstellung zur Vermögensabschöpfung ausgebracht.

Zunächst erleichtert er bei der Angabe kriminell erlangter Einkünfte die Erklärungspflicht für den Steuerpflichtigen so, dass dieser mit seiner Steuererklärung durch vollständige Angaben nicht praktisch sofort die Strafverfolgung gegen sich „bestellen“ und in Gang setzen muss. Ein solcher Zwang wäre mit dem Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit („nemo tenetur“) nicht zu vereinbaren - zumal ein Schutz durch das Steuergeheimnis in derartigen Fällen praktisch nicht mehr existiert (vgl. § 30 Abs. 4 Ziff. 5 AO). Der BGH sieht den Erklärenden durch die o.g. Einschränkungen seiner Erklärungspflicht genügend geschützt. Das mag in dem zur Entscheidung gestandenen Fall möglicherweise so gewesen sein.

Praxishinweis: Es bleibt allerdings sehr abzuwarten, ob dieser Schutz in der Praxis wirklich ausreicht: Wer im Rahmen einer Betriebsprüfung etwa genaue Auskünfte über einzelne, dann wahrscheinlich der Höhe nach durchaus auffällige Einkünfte unter Hinweis auf die Selbstbelastungsfreiheit verweigert, dürfte nicht nur das Klima der Prüfung insgesamt in Mitleidenschaft ziehen. Vielmehr dürfte die Auskunftsverweigerung allein schon die Abgabe des Vorganges an die Staatsanwaltschaft ermöglichen können. Dann wird ermittelt - und wenn es sich bei dem Steuerpflichtigen beispielsweise um einen Beamten handelt, der an einer gewichtigen Vergabeentscheidung beteiligt war und für diesen oder einen angrenzenden Veranlagungszeitraum eine schöne „sonstige Einkunft“ deklariert, hat dieser damit selbst bewirkt, dass er zum Angriffsziel strafrechtlicher Ermittlungen wird. Ein Anfangsverdacht dürfte gegeben sein, so dass auf dieser Basis Durchsuchungsmaßnahmen und andere Eingriffe die notwendigen Beweise liefern können.

In derartigen Fällen ist überlegenswert, jede belastende Angabe zu unterlassen und statt dessen die auf die Einnahme entfallenden Steuern über einen Berater anonym zu zahlen, um jede Gefahr der Selbstbelastung zu vermeiden. Obergerichtliche Rechtsprechung hierzu fehlt noch. Verfassungsrechtlich geklärt ist jedoch, dass niemandem zugemutet werden darf, die Strafverfolgung gegen sich - und sei es lediglich durch das erste Glied einer sich danach erst durch weitere Ermittlungen ergebenden Beweiskette - durch eigene Angaben heraufzubeschwören.

Ein weiteres Mal darauf hingewiesen hat der BGH, dass der - die Höhe der Strafe deutlich mitbestimmende und auf jeden Fall zu entziehende - Mindestschaden bei Bestechungsdelikten im Bestechungslohn liegt. Bei Ausschreibungen etwa ist also jede Berufung darauf zwecklos, dass doch auch inklusive der „nützlichen Zuwendung“ immer noch der günstigste Bieter den Zuschlag erhalten habe und dem Unternehmen deshalb überhaupt kein Schaden entstanden sei, der zurückzugewähren bzw. zu entziehen wäre.

Schließlich schränkt der BGH die derzeitige „Vermögensbeschlagnahmeeuphorie“ vernünftigerweise etwas ein. Vor einigen Jahren hatte der Gesetzgeber das sog. Bruttoprinzip eingeführt und alle Werte dem Vermögensverfall unterstellt, die „aus einer Straftat erlangt“ worden seien. Das führte bei weiten Teilen der Literatur und der Rechtsprechung (u.a. Oberlandesgerichte Köln und Thüringen noch in 2004 und 2005) zu der Auffassung, dass der gesamte Umsatz eines durch nützliche Zuwendungen erlangten Auftrages für verfallen erklärt wurde. Die dem Unternehmen entstandenen, natürlich einen Großteil des Umsatzes ausmachenden Kosten durften gerade nicht gegengerechnet werden (wohl aber entrichtete Steuern, vgl. BGH 5 StR 138/01 vom 21.03.2002, worauf peinlich genau von Beraterseite geachtet werden muss. In der Praxis kommt es ansonsten immer wieder zu vermeidbaren Doppelabzügen).

Der vollen Umsatzentziehung jedoch haben die Richter des 5. Strafsenates eine Absage erteilt. Durch die Straftat erlangt sei nur der wirtschaftliche Wert des Auftrages, nicht aber der Auftragspreis insgesamt (für den ja nicht nur bestochen, sondern eben auch gearbeitet und Fremdkostenaufwand betrieben werden musste). Bestandteil des Erlangten ist in jedem Fall ein verbleibender Gewinn und auch nach der gesetzgeberischen Wertung gezahltes Bestechungsgeld. Weitere wirtschaftliche Vorteile (etwa zukünftige Gewinne aus Anschluss-Wartungsverträgen) könnten ebenfalls entzogen werden.

§ 371 Abs. 2 Ziff. 1a AO, Sperre der Selbstanzeige durch „Erscheinen des Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung“ in den Zeiten von WinIDEA.

Die strafbefreiende Selbstanzeige ist u.a. dann ausgeschlossen, wenn ein Betriebsprüfer „zur steuerlichen Prüfung“ erschienen ist. Bislang war dieser Ausschlussstatbestand mit wenig Problemen behaftet: Stand der Prüfer „auf der Matte“ des Steuerpflichtigen und wollte beginnen, trat Ausschlusswirkung ein (deshalb auch genannt „Mattentheorie“), vorher eben nicht. So mancher Berater kennt die nach Prüfungsanordnung vom Mandanten dringlich erbetenen Beratungsgespräche, die unter großem Zeitdruck gefertigten und manchmal zunächst nur geschätzten Berichtigungen. War der Prüfer dagegen bereits erschienen, ist es mit Straffreiheit vorbei (allerdings nur im Rahmen der Prüfungsanordnung, außerhalb ist weiterhin eine Selbstanzeige möglich, wenn der Sachverhalt noch unentdeckt ist, vgl. nur BGH 3 StR 465/87 vom 15.01.1988). Problematisch waren lediglich Fälle, in denen der Prüfer zwar erschien, aber danach sofort wieder entschwand vor jeder tatsächlichen Prüfungshandlung.

Mehr und mehr gehen derzeit WinIDEA-geschulte Betriebsprüfer dazu über, vorab oder zu Beginn der Prüfung eine Daten-CD des Unternehmens anzufordern, um diese zunächst im Amt zu einem späteren Zeitpunkt auszuwerten und danach erst vor Ort tätig zu werden. Noch nicht vollständig geklärt ist, ob bereits diese Anforderung, der spätere Erhalt oder die beginnende Auswertung der CD als Prüfungshandlung anzusehen ist mit der Folge eines Eintritts der Sperrwirkung. Naturgemäß fehlt momentan noch jede Rechtsprechung wann genau der Ausschlussstatbestand eingreift.

Praxishinweis: Der Berater darf sich auf keine Unsicherheiten einlassen. Gesteht ihm sein Mandant plötzlich „Erklärungsbedarf“, so sollten in jedem Fall erst die notwendigen Erklärungskorrekturen (die man Selbstanzeige nennen kann, aber nicht muss!) eingereicht werden, bevor die Daten-CD herausgegeben wird. Selbst wenn hierin noch keine Prüfungshandlung gesehen werden könnte, so haben Berater und Steuerpflichtiger keinen Einfluss auf den Beginn und keine genaue Kenntnis hiervon. Hält der Berater denktheoretisch Korrekturbedarf für nicht völlig ausgeschlossen, so sollte die CD-Anforderung mit dem Mandanten kurz erörtert werden. Setzt der Mandant auch in diesem Moment gegenüber seinem Berater und dem Finanzamt weiterhin „auf Lücke“, so hat er sich jedenfalls bei niemandem später zu beschweren über die auch strafrechtlichen Folgen für ihn.

BGH 5 StR 301/04, Urteil vom 12.01.2005:

Verurteilt der Tatrichter einen Angeklagten wegen einer als geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH begangenen Körperschaftssteuerhinterziehung, so muss der Angeklagte bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommenssteuerhinterziehung strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerehrlich gehandelt wurde. Anderenfalls würde es zu einer steuerstrafrechtlich nicht hinnehmbaren Doppelbelastung kommen.

Ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO kann mit dem Ausmaß der Steuern nur begründet werden, wenn ein „großes Ausmaß“ für jeden Einzelfall zu bejahen ist, nicht aber mit Blick auf den Gesamtschaden.

Strafzumessung ist grundsätzlich Sache des Tatrichters. Ein Eingriff des Revisionsgerichts ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstoßen wird oder sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein.

Sachverhalt: Die Angeklagten hatten als Gesellschafter-Geschäftsführer einen Gastronomiebetrieb geführt. Dabei hatten sie Verkäufe nachträglich storniert und den Wareneinkauf teilweise „gesplittet“, teilweise gänzlich unverbucht gelassen. Hierdurch wurden insgesamt Betriebssteuern von 2,2 Mio. DM und Einkommensteuer von 285.000 DM und 370.000 € verkürzt. Das Landgericht hatte Gesamtfreiheitsstrafen von je 2 Jahren ausgeurteilt und diese zur Bewährung ausgesetzt. Hiergegen richtete sich die Revision der Staatsanwaltschaft, die vom Bundesgerichtshof verworfen wurde.

In steuerlicher Hinsicht stellt der 5. Strafsenat zunächst fest, dass die Steuerausfälle auf der Körperschafts- und der persönlichen Steuerebene bei der Bemessung der Strafe nicht vollständig addiert werden können. Vielmehr müsse auf der Einkommenssteuerebene einerseits zunächst die Brutto-vGA unter Einschluss der bei der Gesellschaft anfallenden Körperschaftssteuer in Ansatz gebracht werden, andererseits aber fiktiv der bei steuerehrlichem Verhalten der Gesellschaft beim Gesellschafter abzuziehende Körperschaftssteuerbetrag angerechnet werden. Eine Anrechnung der Körperschaftssteuer bereits auf der Tatbestandsebene gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3a (und b) EStG a. F. scheitere an dem Fehlen der notwendigen Steuerbescheinigung gemäß § 44 KStG a. F. Auf der so genannten Strafzumessungsebene – und die ist in der Praxis eben wichtig – jedoch müsse fiktiv steuerehrliches Verhalten auf der Ebene der GmbH unterstellt werden, um eine Doppelbestrafung zu vermeiden.

Die von der Staatsanwaltschaft mit der Revision beanstandete Nichtannahme eines besonders schweren Falles lehnte der BGH ebenfalls mit der Erwägung ab, dass die Einzelfälle jeweils das große Ausmaß nicht erreicht hätten. Eine Addition der Verkürzungsbeiträge dürfe es bei der Prüfung nicht geben, ob ein besonders schwerer Fall vorliege.

Klar und deutlich stellt der BGH schließlich ein weiteres Mal fest, dass die Strafzumessung grundsätzlich Sache des Tatrichters unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles sein müsse. Wenngleich auch nach Auffassung des BGH von *sehr milden Einzel- und Gesamtstrafen* auszugehen sei, so gab es für die Bundesrichter keine Veranlassung, diese Entscheidung in der Revision aufzuheben.

Man kann diesen obergerichtlichen Ausführungen auch eine Absage an jegliche Schematisierung der Strafzumessung verstehen – jedenfalls sind die vom Landgericht ausgeurteilten Bewährungsstrafen bei Schadenshöhen von insgesamt deutlich über 2 Mio. DM mit keiner der bundeseinheitlich ohnehin schon unterschiedlichen „Strafzumessungstabellen“ auch nur größenordnungsmäßig in Übereinstimmung zu bringen. Im Übrigen enthält die Revisionsentscheidung keinen Hinweis darauf, dass der Steuerschaden wieder gut gemacht worden wäre.

Alles in allem: Der Bundesgerichtshof respektiert die Entscheidung des Tatrichters im Rahmen der Strafzumessung als Einzelfall abhängig und individuell.

Praxishinweis: Für den Berater als Steuerstrafverteidiger muss diese Revisionsentscheidung als Bestärkung gewertet werden, im Einzelfall Entlastendes von Anfang an und deutlich vorzubringen. Die Höhe des Steuerschadens – bereinigt um Doppelberechnungen! – stellt nur den einen Anknüpfungspunkt neben vielen anderen für die Bemessung der gerechten Strafe dar. Geständnis, Schadenswiedergutmachung ganz oder teilweise, das Bemühen um eine solche Wiedergutmachung, persönliche Umstände bei oder nach Tatbegehung, fehlende persönliche Bereicherung, Pflichtverletzungen Dritter, fehlende Kontrollen – alle diese Umstände sollten ausführlich vorgetragen werden, sofern sie den Beschuldigten entlasten können.

Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 03.05.2005 – Aktenzeichen 2 BvR 1378/04: Bei der Anordnung eines dinglichen Arrestes kann die pauschale Annahme eines Vermögensvorteils auch beim Organ der durch die Tat begünstigten Gesellschaft gemessen am Maßstab des Artikel 14 Abs. 1 Grundgesetz keinen Bestand haben.

Sachverhalt: Gegen die Gesellschafter–Geschäftsführerin einer GmbH wurde ein Verfahren wegen Betruges im Zusammenhang mit von der GmbH vereinnahmten Maklercourtage eingeleitet. Auf Antrag der Staatsanwaltschaft ordneten Amts- und Landgericht den so genannten dinglichen Arrest auch in das persönliche Vermögen der Geschäftsführerin an. Diese „sei Mitgesellschafterin der GmbH gewesen“, so dass „anzunehmen sei“, dass der Geldvorteil an diese weitergegeben worden ist.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsbeschwerde dagegen für offensichtlich begründet angesehen und die Entscheidungen aufgehoben. Die pauschale Annahme eines Vermögensvorteils auch beim Organ der begünstigten Gesellschaft verstößt nach Auffassung der Verfassungsrichter gegen die Eigentumsgarantie des Artikel 14 GG. Es hätte einer über die faktische Verfügungsgewalt der Geschäftsführerin hinausgehenden Feststellung bedurft, ob diese selbst etwas erlangt hat, was zu einer Änderung ihrer Vermögensbilanz geführt hat. Hierfür spreche keine tatsächliche oder rechtliche Vermutung. Anders könne die Entscheidung nur ausfallen, wenn festgestellt wird, dass etwa der Geschäftsführer eine Trennung zwischen der eigenen Vermögenssphäre und derjenigen der Gesellschaft nicht vornimmt oder etwa in Fällen, in denen jeder aus der Tat folgende Vermögenszufluss nur über die Gesellschaft sogleich an den Geschäftsführer weitergeleitet wird. Ansonsten aber sind die Vermögensmassen der GmbH und der Geschäftsführung zu trennen, Verfallsanordnungen und die sie sichernden Maßnahmen könnten nur gegen die Gesellschaft gerichtet werden.

Eine Pikanterie am Rande war den Verfassungsrichtern eine ausdrückliche Erwähnung wert: Amts- und Landgericht hatten den Antrag der Staatsanwaltschaft so wörtlich und offensichtlich ungeprüft übernommen, dass die Antragsform im Beschlusstenor beibehalten wurde (!). Ausdrücklich beklagten die Verfassungsrichter, dass durch diese fehlende Sorgfalt die Vermutung begründet ist, dass (so wörtlich) *die befassten Richter die ihnen abverlangte eigenständige gründliche Prüfung nicht vorgenommen, sondern sich den Formulierungen der Staatsanwaltschaft und der Polizei angeschlossen und sie einfach übernommen haben.*

Praxishinweis: Der so genannte dingliche Arrest – umgangssprachlich ausgedrückt: die vorläufige Beschlagnahme auf Verdachtsgrundlage schon vor rechtskräftiger Ahndung einer Straftat – nimmt immer breiteren Raum ein. Sie führt nicht selten zur völligen Unfähigkeit des in Verdacht geratenen Beschuldigten sowie der betreffenden Firma, den fälligen Verbindlichkeiten nachkommen zu können. Insolvenzanträge lange vor rechtsstaatlicher Prüfung der Vorwürfe durch ein Gericht sind die Regel, nicht die Ausnahme. Kreditkündigungen von Banken erfolgen nicht selten schon bei Zustellung des Arrestbeschlusses ebenso auf bloßer Verdachtsgrundlage.

Diese Praxis wird sich weiter verschärfen, hat doch der Bundesrechnungshof in seinen Bemerkungen 2005 ausdrücklich beanstandet, dass die Zusammenarbeit der

Finanzbehörden mit den Strafverfolgungsbehörden seiner Auffassung nach verbesserungswürdig sei und auch die Vorschriften über den dinglichen Arrest vereinfacht werden sollten (Tz. 30.3).

Auch der Berater steht bei Zustellung von Arrestanordnungen vor dem Dilemma, dass er über den Sachverhalt in aller Regel überhaupt nicht informiert ist und sich mangels sofortiger Akteneinsicht auch nur unzuverlässig informieren kann – andererseits aber die Liquidatätslage dadurch „brennt“, dass nicht selten sämtliche Vermögenswerte zunächst in Beschlag genommen sind. Sofortige förmliche Rechtsmittel empfehlen sich in der Praxis nicht, viel eher eine schnelle Kontaktaufnahme mit den Strafverfolgungsbehörden. In Einzelfällen können teilweise Freigaben von Werten einverständlich erreicht werden, um zumindest einen wirtschaftlichen „Notbetrieb“ aufrechtzuerhalten. Scheitert das, sind die vorgesehenen Rechtsmittel unter eingehender Darlegung möglicher Folgeschäden einzulegen.

LG Münster, Beschluss vom 10.02.2005 – 12 Qs 56/04 (abgedruckt in wistra 2005, 349): Eine strafbare Veräußerung von Vermögensteilen im Sinne von § 288 Abs. 1 StGB liegt vor, wenn der Schuldner Schecks nicht auf seinem Konto, sondern auf dem eines Dritten gutschreiben lässt.

Sachverhalt: Die Staatsanwaltschaft führte gegen einen Beschuldigten ein Ermittlungsverfahren wegen Betruges, das Amtsgericht ordnete dinglichen Arrest in das Vermögen an, zudem befand sich der Beschuldigte zeitweise in Untersuchungshaft.

Der Beschuldigte seinerseits kündigte mehrere Lebensversicherungsverträge und ließ sich über das Guthaben von rund 60.000 € Verrechnungsschecks ausstellen. Diese löste ein Dritter auf sein Konto ein. Daraufhin sah ihn die Staatsanwaltschaft als Beschuldigten einer Vollstreckungsvereitelung an, das Amtsgericht ordnete auch gegen ihn den dinglichen Arrest in Höhe des Scheckbetrages an. Seine dagegen eingelegte Beschwerde zum Landgericht Münster blieb erfolglos, obwohl der Beschwerdeführer vorbrachte, er habe insgesamt 27.000 € für den Beschuldigten verauslagt und insoweit nur Rückzahlung erhalten.

Dem folgte das Landgericht nicht und verwarf die Beschwerde. Die Einreichung der Schecks auf dem Konto des Beschwerdeführers könne nur das Ziel verfolgt haben, die Scheckbeträge der Vollstreckung zu entziehen. Auf dem Konto des Beschuldigten wäre die Gutschrift gepfändet worden.

Auch hinsichtlich der verauslagten Beträge liege eine so genannte inkongruente Deckung vor. Mit der Entgegennahme der Schecks habe der Beschwerdeführer nämlich nicht nur eine Rückzahlung hinsichtlich der von ihm verauslagten Beträge erhalten. Vielmehr hafte der Scheckaussteller ihm gegenüber zusätzlich auch aus dem Scheck. Deshalb liege in der Hingabe des Drittschecks eine zusätzliche Leistung, auf die der Beschwerdeführer keinen Anspruch gehabt hätte. Demgemäß sei der dingliche Arrest gegen den Beschwerdeführer in voller Höhe des durch die Scheckeinlösung erhaltenen Betrages begründet.

Praxishinweis: So verständlich der Wunsch eines von einer „Kahlbeschlagnahme“ seiner Vermögenswerte bedrohten Beschuldigten auch sein mag: Dem Berater ist äußerste Vorsicht anzuraten, in dieser Phase Hilfestellung bei derartigen Vermögensregelungen (höflich ausgedrückt) zu leisten. Schnell riskiert er nicht nur Anfechtbarkeit der Übertragungen, sondern eigene Strafbarkeit wegen Beihilfe oder Mittäterschaft bei einer Vollstreckungsvereitelung. Die Grenzen des Erlaubten zum Verbotenen sind nicht einfach abzustecken. Im Zweifelsfall sollte der Mandant auf eine externe Beratung etwa durch einen erfahrenen Notar verwiesen werden. Das ist besser, als dass sich der Berater mit wenig überlegten Eilaktionen selbst berufs- und strafrechtlich in Gefahr begibt.

Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht allgemein: Weitere Verschärfungen der Straf- und Bußgeldvorschriften sind zukünftig zu erwarten.

Der Bundesrat hat eine Gesetzesinitiative zur Verschärfung der Vorschriften zur Bekämpfung der Schwarzarbeit auf den Weg gebracht (BR-Drs. 815/05): So sollen zukünftig verdachtsunabhängige Kontrollen der Zollbehörden in erweitertem Umfang möglich werden,

ferner größere Zugriffsrechte auf Geschäftsunterlagen. Initiiert wird weiter vom Bundesrat (BR-Drs. 890/05) die Ergänzung des § 379 AO dergestalt, dass die unberechtigte Weitergabe von Quittungen (beispielsweise Tankquittungen) als Steuergefährdung geahndet werden kann. Schließlich steht eine Umformulierung der unseligen Vorschrift des § 370 a AO im Raum, um den Tatbestand zukünftig als Eingangstor für Telefonüberwachungen auszugestalten.

Nimmt man die bereits genannten Bemerkungen des Bundesrechnungshofs für 2005 hinzu mit den teilweise sehr deutlichen Ratschlägen und Beanstandungen eines angeblichen Vollzugsdefizits in Steuer- und Wirtschaftsstrafsachen, so wird man prognostizieren können, dass die Verfolgungsintensität zukünftig weiter zunehmen wird. Als Verteidiger kann man mehr und mehr den Eindruck gewinnen, als bliebe bei Verwirklichung dieser Forderungen von der so genannten ultima ratio-Funktion des Strafrechts nicht mehr viel übrig. Unserer Auffassung nach taugt jedenfalls das Strafrecht als Allheilmittel in unsicheren Zeiten nur vordergründig. Leider fehlt jede rechtstatsächliche Untersuchung dazu, wieviel Schaden unberechtigte oder nicht-so-berechtigte Strafverfolgung verursachen kann.

In eigener Sache: Seit dem 01.02.2006 unterhalten wir ein weiteres Anwaltsbüro in Münster-Innenstadt. Dort wie in Hamm werden wir uns auf das Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, das allgemeine Strafrecht und streitige Wirtschaftsvertretungen beschränken.

Steuerstrafrecht aktuell, 11/05

LG Hamburg, Beschluss vom 4.7.2005, Aktenzeichen 60 8 Qs 3/05:

Das Beschlagnahmeverbot für Unterlagen gemäß § 97 Abs. 1 Strafprozessordnung greift auch dann, wenn der Steuerberater nicht durch den Beschuldigten persönlich, sondern durch diesen für die von ihm vertretene juristische Person beauftragt ist.

Buchhaltungs- und sonstige Geschäftsunterlagen sind beschlagnahmefrei, wenn sie noch der Steuerberatung dienen. Ist die Beratung mit Erstellung und Freigabe des Jahresabschlusses abgeschlossen, entfällt ein Beschlagnahmeverbot ab diesem Zeitpunkt.

In einem insgesamt lesenswerten Beschluss (abgedruckt in wistra 2005, S. 394, Heft 10) befasst sich das Landgericht Hamburg mit dem in Rechtsprechung und Literatur seit langem kontrovers behandelten Thema der Beschlagnahmefreiheit von Steuerberatungs- und insbesondere Buchführungsunterlagen im Gewahrsam des Steuerberaters. Ungewöhnlich ausführlich und sehr sorgfältig wird dabei der Meinungsstand über Voraussetzungen und Reichweite der Beschlagnahmefreiheit dargestellt.

Mit beachtenswerten Argumenten bejaht das Landgericht zunächst auch dann grundsätzlich die Beschlagnahmefreiheit, wenn das Mandatsverhältnis des Beraters nur zu einer juristischen Person besteht, das Strafverfahren sich aber gegen die Körperschaft mangels Strafrechtsfähigkeit nicht richtet, sondern gegen den oder die Geschäftsführer. Anders als im Zivilrecht schütze das Beschlagnahmeverbot auch die persönlichen Interessen derjenigen Organe, die (im Beispielsfall für die GmbH) die Dienste des Steuerberaters in Anspruch genommen haben. Deshalb müsse nicht nur die juristische Person, sondern auch der persönlich im Strafverfahren betroffene Geschäftsführer Schweigepflichtentbindung erklären, bevor der Berater aussagen kann und Unterlagen herausgeben darf beziehungsweise diese beschlagnahmt werden können. (Dieses Erfordernis wird wichtig bei einer in Insolvenz geratene GmbH, sofern nur der Insolvenzverwalter die Schweigepflichtentbindung erklärt. Im Zivilverfahren besteht hierdurch Aussagepflicht des Beraters und würde Beschlagnahmefreiheit hergestellt, während in einem gegen die früheren Geschäftsführer gerichteten Strafverfahren auch diese zusätzlich Entbindung erklären müssten).

Mit überzeugender Begründung leitet das Landgericht sodann her, dass sich das Beschlagnahmeprivileg auf alle zur Vorbereitung und Durchführung des anstehenden

Jahresabschlusses zu verwertenden Bestandteile der Buchhaltung einschließlich der Belegsammlung erstreckt, die sich im Gewahrsam des Steuerberaters befinden. Eine von anderen Gerichten vertretene Differenzierung zwischen den vom Steuerberater selbst erstellten oder zumindest von ihm bearbeiteten Unterlagen einerseits (beschlagnahmefrei) und den vom Steuerpflichtigen übergebenen Bestandteilen (der Beschlagnahme unterliegend) lehnt das Landgericht Hamburg dagegen ausdrücklich und mit überzeugender Begründung unter Hinweis auf den Schutz des Vertrauensverhältnisses ab.

Sobald der Jahresabschluss fertig gestellt ist, entfällt für das Landgericht auch das Beschlagnahmeprivileg, das wiederum auf den Jahresabschluss selbst von vorneherein nicht anwendbar ist. Ab Fertigstellung des Jahresabschlusses ist daher sowohl dieser und sind auch die sämtlichen Buchführungsunterlagen im Gewahrsam des Steuerberaters ohne weiteres wieder beschlagnahmefähig.

Praxishinweis: Es bleibt abzuwarten, ob die mit Rechtsmitteln gegen Beschlagnahmen befassten Gerichte sich diesen Grundsätzen anschließen. Zu empfehlen ist jedenfalls, dass der Berater bei Besuchen von Steuerfahndung und Staatsanwaltschaft ausdrücklich auf sein Beschlagnahmeprivileg hinweist und ggf. darauf, dass die Unterlagen zur Erstellung des nächsten Jahresabschlusses benötigt werden. Entsprechend dem bekannten Merkblatt der Bundessteuerberaterkammer sollte generell der Sicherstellung widersprochen werden, um gegenüber den Mandanten die Einhaltung der Schweigepflicht dokumentieren zu können. Absolute Vorsicht ist geboten hinsichtlich jeder Spontanauskunft gegenüber den Untersuchungsbehörden anlässlich der Durchsuchung (diese Äußerungen kommen immer wieder in der Praxis vor!): Der Berater macht sich mangels Schweigepflichtentbindung strafbar und verliert das Vertrauen seines Mandanten, die Strafverfolgungsbehörden dagegen müssen den Berater über diese Gefahr und dessen Schweigerecht nicht belehren und können Spontanangaben in vollem Umfang verwerten. Für die mögliche Schweigepflichtentbindung des Mandanten gilt derselbe Grundsatz wie für dessen persönliche Äußerungen: Das Schweigen kann zu jedem Zeitpunkt aufgegeben werden - während die Entscheidung, zur Aufklärung des Sachverhaltes selbst (oftmals zu eigenen Lasten) beziehungsweise zu Lasten des Mandanten beizutragen, in der Praxis zu einem späteren Zeitpunkt niemals mehr vollständig revidiert werden kann.

BFH, Beschluss vom 11.08.2005, Aktenzeichen VII B 244/04:

Es bestehen ernstliche Zweifel, ob die Abführung von Lohnsteuern in den letzten drei Monaten vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine nach § 130 Abs. 1 Nr. 1 InsO anfechtbare Rechtshandlung darstellt, oder ob ein sog. Bargeschäft nach § 142 InsO vorliegt, das nur unter den Voraussetzungen des § 133 Abs. 1 InsO angefochten werden kann.

Sachverhalt: Das Finanzamt hatte den ehemaligen Geschäftsführer einer GmbH nach § 69 AO als Haftenden u. a. für die in den letzten drei Monaten vor Insolvenzantragstellung nicht gezahlten Lohnsteuern und Säumniszuschläge angesehen. Das Finanzgericht hatte dem Steuerpflichtigen hiergegen Aussetzung der Vollziehung gewährt, die vom Finanzamt eingelegte Beschwerde hat der BFH zurückgewiesen.

Ohne weiteres bejaht der BFH zunächst die vom Finanzamt angenommene schuldhafte Pflichtverletzung des ehemaligen Geschäftsführers. Gleichwohl sei seine Haftung für die letzten drei Monate vor Antragstellung deshalb im Ergebnis ernstlich zweifelhaft, weil der Insolvenzverwalter von seinem Anfechtungsrecht gemäß § 130 Abs. 1 Insolvenzordnung hätte Gebrauch machen und die Zahlung - so sie denn geleistet worden wäre - hätte zurückfordern können.

Praxishinweis: Ebenso wie bereits der Bundesgerichtshof im Rahmen der persönlichen Haftung früherer Geschäftsführer für Sozialversicherungsbeiträge (Vgl. BGH, Urteil vom 14. November 2000, Aktenzeichen VI ZR 149/99, ZIP 2001, 80; vom 18. April 2005, Aktenzeichen II ZR 61/03, ZIP 2005, 1026) kommt es dabei für den Bundesfinanzhof gerade nicht darauf an, ob und mit welchen Erfolgsaussichten der Insolvenzverwalter überhaupt

Rückforderungsansprüche geltend gemacht hätte (vgl. hierzu Krömker in AO-StB 2005, 329 f. unter Hinweis auf die gleichlautenden Entscheidungen FG Saarland, Beschluss vom 20.12.2004, 2 V 385/04, EFG 2005, 680; Sächsisches FG, Beschluss vom 24.5.2005 - 1 K 2361/04, EFG 2005, 1238).

Setzt sich diese Rechtsprechung fort - wovon meiner Auffassung nach auszugehen ist - so bedeutet das im Ergebnis, dass der Geschäftsführer einer insolvent gewordenen GmbH für die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge mit Fälligkeit in den letzten drei Monaten vor Insolvenzantragstellung grundsätzlich nicht mehr haftet, selbst wenn ihm hinsichtlich der Nichtabführung eine Pflichtverletzung vorgeworfen werden kann. Haftungsbescheide sollten daher in jedem Fall offen gehalten werden (ebenso Krömker a.a.O.).

**BGH, Beschluss vom 25.4.2005, Aktenzeichen KRB 22/04 (wistra 2005, 384, Heft 10):
Der Bußgeldrichter hat bei Auferlegung einer Geldbuße zu Lasten eines Unternehmens zu bestimmen, welcher Anteil des Bußgeldes Ahndungs- und welcher Abschöpfungs Zwecken dient. Die auf den Abschöpfungsanteil entfallenden Steuern sind bei der Bußgeldbemessung nur zu berücksichtigen, falls das Besteuerungsverfahren bereits abgeschlossen ist.**

Praxishinweis: Geldbußen werden immer öfter (nicht selten in exorbitanter Höhe) auch gegen Unternehmen verhängt, wenn deren Verantwortliche gehandelt haben und die Zuwiderhandlung dem Unternehmen selbst zugute gekommen ist. Während die eigentliche Geldbuße dem steuerlichen Abzugsverbot unterliegt, gilt das gerade nicht für denjenigen Teil, durch den dem Unternehmen der erlangte wirtschaftliche Vorteil wieder entzogen werden soll (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG, § 8 Abs. 1 KStG). Hieraus folgt zunächst, dass der Berater nach Möglichkeit Einfluss auf die Bußgeldfestsetzung nehmen sollte, den so genannten Abschöpfungsanteil im Bußgeldbescheid beziehungsweise im Urteil so hoch und den Ahndungsanteil so niedrig wie möglich anzusetzen. Droht die Abzugsfähigkeit des Ahndungsanteils an der Bestandskraft bereits ergangener Bescheide zu scheitern, so muss dem Bußgeldrichter quasi vorgerechnet werden, in welcher Höhe der ursprüngliche wirtschaftliche Vorteil entfallen ist durch Steuerzahlung, um eine doppelte Inanspruchnahme des Unternehmens zu vermeiden.

Keinesfalls darf darauf vertraut werden, dass Bußgeldbehörden und Bußgeldrichter diese Berechnungen alleine vornehmen oder in den Entscheidungsgründen immer die beiden Bestandteile des Bußgeldes sauber voneinander trennen: Sowohl dieses Erfordernis als auch die steuerlichen Auswirkungen sind dort leider immer noch viel zu wenig bekannt.

Persönliche Insolvenzverfahren: Versagung der Restschuldbefreiung bei Forderungen aus unerlaubter Handlung.

Einem Insolvenzschuldner ist bekanntlich die Restschuldbefreiung zu versagen, wenn ein Gläubiger bei Anmeldung seiner Forderung angibt, diese resultiere aus einer unerlaubten Handlung.

Der Schuldner kann sich allerdings gegen eine schematische Versagung der Restschuldbefreiung durchaus komfortabel wehren: Er muss im Prüfungstermin nur mündlich (schriftlich vorher oder im Nachhinein reicht nicht!) der Forderung insgesamt oder jedenfalls ausdrücklich der Einordnung als aus unerlaubter Handlung stammend widersprechen, §§ 175 Abs. 2, 178 InsO, worauf ihn das Insolvenzgericht sogar hinweisen muss, § 175 Abs. 2 InsO. Eine besondere Begründung für diesen Widerspruch oder gar einen Gegenbeweis muss er dabei nicht erbringen.

Hat der Schuldner so im Prüfungstermin widersprochen, muss der Insolvenzgläubiger seinerseits entweder bereits während des Insolvenzverfahrens Feststellungsklage gegen den Schuldner erheben (§ 184 InsO) oder nach Verfahrensbeendigung auf normalem Weg einen zivilrechtlichen Titel erwirken. Das aber wird der Gläubiger in vielen Fällen nicht wollen, da er hierbei zunächst gutes Geld schlechtem hinterher werfen und die Mühen eines Zivilprozesses in Kauf nehmen muss - bei einer durch das Insolvenzverfahren praktisch bewiesenen, absolut unsicheren Realisierungsmöglichkeit für seine Forderung ohnehin erst in späteren Jahren.

BGH, Beschluss vom 16.6.2005, 5 StR 118/05:

Eine Außenprüfung kann trotz bereits eingeleitetem Steuerstrafverfahren angeordnet werden. Bei Verstoß gegen die Belehrungspflichten gemäß den §§ 393 Abs. 1, 397 Abs. 3 AO und 10 BpO 2000 entsteht ein strafrechtliches Verwertungsverbot der unmittelbar vom Steuerpflichtigen erlangten Angaben. Die bloße Bestätigung eines Außenprüfungsergebnisses durch den Steuerpflichtigen stellt noch keine wirksame Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO dar.

In der genannten Entscheidung hatte sich der 5. Strafsenat des BGH wieder einmal mit dem Spannungsverhältnis zwischen dem Besteuerungs- und dem Steuerstrafverfahren zu befassen. Er bestätigt zunächst die Rechtsprechung, derzufolge im Strafverfahren bei unterlassener Belehrung über den fehlenden Zwang zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen für die unmittelbar erlangten Informationen ein Verwertungsverbot entsteht (wohingegen der BFH ein solches Verwertungsverbot für das Besteuerungsverfahren verneint). Darüber hinaus lehnt der BGH es ab, in jedem die Prüfungsfeststellungen bestätigenden Verhalten des Steuerpflichtigen dann eine wirksame und zur Straffreiheit führende Selbstanzeige zu sehen, wenn dabei steuerstrafrechtlich relevante Sachverhalte (außerhalb des Prüfungsumfanges) nur passiv auf Vorhalt eingeräumt werden. Verlangt werden müsse viel mehr ein aktives, auf Berichtigung im Sinne der Verbesserung der Besteuerungslage gerichtetes Verhalten.

Praxishinweis: Geht es um die mögliche Erreichung von Straffreiheit, ist die Selbstanzeige vom Steuerpflichtigen und Berater sofort bei Anordnung der Prüfung in Erwägung zu ziehen. Diese muss zur Vermeidung der Sperrwirkung einer Außenprüfung bis zum Erscheinen des Prüfers (§ 371 Abs. 2 Ziff. 1 a AO) abgegeben werden.

Im übrigen ist auch diese Entscheidung ein Beweis dafür, dass ein Steuerstrafverfahren nicht als ein zweigeteiltes, hintereinander ablaufendes Besteuerungs- und anschließendes Strafverfahren verstanden werden darf. Mag die Betriebsprüfung auch mit Steuerstrafrecht nichts zu tun haben wollen und jede Befassung damit ablehnen, mag es ihr „nur“ und „vorab“ um die zutreffende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gehen - jede Äußerung und Handlung des Steuerpflichtigen wird später auch strafrechtlich berücksichtigt werden und stellt unumkehrbare Weichen. Deshalb müssen der oder die Berater ihre Arbeit spätestens ab Einleitungsbekanntgabe (oftmals schon zu einem früheren Zeitpunkt, wenn es nach einer solchen Einleitung "riecht" oder diese vom Prüfer angedeutet wird) immer gleichzeitig auf ein möglichst günstiges Ergebnis im Besteuerungs- und auch im Strafverfahren ausrichten. Zeichnet sich im Strafverfahren keinerlei Einigung ab, muss jede steuerliche Mitwirkung sehr überlegt werden und wird oftmals unterbleiben.

Der Steuerpflichtige wird dagegen oftmals zu Zugeständnissen im steuerlichen Bereich bereit sein, wenn er hierdurch das Strafverfahren kurzfristig und für ihn günstig beenden kann. Das wissen allerdings auch Finanzbehörden und drohen zur Erreichung einer hohen Akzeptanz von Prüfungsfeststellungen in Einzelfällen durchaus mit strafrechtlichen Folgen (die angeblich immer so großes Aufsehen erregende Hauptverhandlung vor dem Strafrichter mit dem vermeintlich unkalkulierbaren Ergebnis), die bei nüchterner Betrachtungsweise so nicht eintreten.

Andererseits stellt es auch für die Finanzbehörde ganz erhebliche Arbeitserleichterungen dar, wenn Prüfungsfeststellungen einverständlich getroffen werden, Bescheide unangegriffen bleiben und Tatsächliche Verständigungen bei unklaren Sachverhalten abgeschlossen werden können. Wird als Voraussetzung hierfür auch die schnelle und günstige Beendigung des Strafverfahrens eingefordert (eben die immer wieder anzustrebende „Paketlösung“), steigen die Chancen einer vorteilhaften Gesamtbereinigung der Situation für den Steuerpflichtigen ganz erheblich.

BGH, Urteil vom 24.05.2005, IX ZR 123/04:

Bei der Frage einer Insolvenzantragspflicht nach § 64 Abs. 2 GmbHG infolge Zahlungsunfähigkeit ist auf die Definition in § 17 Abs. 2 InsO abzustellen. Eine bloße Zahlungsstockung muss innerhalb von drei Wochen behoben werden. Beträgt danach die Liquiditätslücke mehr als 10% der fälligen Gesamtverbindlichkeiten eines Unternehmens, so ist regelmäßig von Zahlungsunfähigkeit auszugehen.

Mit dem vorstehenden Urteil präzisiert der BGH die für den Geschäftsführer der GmbH und GmbH und Co KG immens wichtige Pflicht zur Insolvenzantragstellung. Bei einem Unterlassen zum gebotenen Zeitpunkt drohen ihm Strafbarkeit (§§ 84, 64 Abs. 2 GmbHG) und die volle persönliche Haftung für danach noch zu Lasten der Körperschaft entstandene Verbindlichkeiten (§ 823 Abs. 2 BGB in Verbindung mit 64 Abs. 2 GmbHG).

Klargestellt hat der Bundesgerichtshof dabei, dass die beiden, von ihm herausgearbeiteten Grenzen (Drei-Wochenfrist für die Abgrenzung der Zahlungsstockung zur Zahlungsunfähigkeit einerseits sowie 10%ige Verbindlichkeiten-Unterdeckungsgrenze andererseits) im Einzelfall sowohl zu Lasten des Geschäftsführers als auch zu seinen Gunsten widerlegt werden können.

So hatte im Streitfall bereits eine Liquiditätsunterdeckung von 9,2% in Verbindung mit einer ausnehmend schlechten Zukunftsprognose zur Annahme von Zahlungsunfähigkeit geführt. In anderen Fällen könne der Geschäftsführer auch bei einem Überschreiten der 10% Grenze den im Zivilrechtsstreit allerdings ihm obliegenden Gegennachweis der Zahlungsfähigkeit führen (hierzu der BGH wörtlich: *„Bei einem Unternehmen, dem im Hinblick auf seine Auftrags- und Ertragslage eine gute Zukunftsprognose gestellt werden kann, hat eine momentane Liquiditätsunterdeckung in Höhe jenes Vomhundertsatzes eine ganz andere Bedeutung als bei einem solchen, dem für die Zukunft ein weiterer geschäftlicher Niedergang prophezeit werden muss.“*)

Die Entscheidung ist insgesamt lesenswert. In zivilrechtlicher Hinsicht wird im Ergebnis die Geschäftsführerhaftung sicherlich erheblich verschärft und präzisiert, auch über die im Zivilprozess oftmals entscheidenden, von den Bundesrichtern deutlich hervorgehobenen Beweislastregeln zu Lasten des in Anspruch genommenen Geschäftsführers. Das gilt auch für die persönliche Erkennbarkeit der Insolvenzreife.

Im Strafverfahren gibt es diese Beweislastregeln nicht. Hier lässt sich nach wie vor eine Verteidigung sowohl gegen die Annahme von Zahlungsunfähigkeit als auch die Überschuldung (unter Berücksichtigung stiller Reserven und Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittserklärungen) mit tragfähigen going-concern-Argumenten führen - wobei allerdings die bloße Hoffnung auf allgemeine Geschäftsverbesserungen und Auftragseingänge wenig trägt.

Insgesamt ist der Entscheidung zwischen den Zeilen geradezu eine Aufforderung zu entnehmen, mehr als bisher die Haftung früherer Geschäftsführer einer insolvent gewordenen GmbH für Firmenverbindlichkeiten anzunehmen. Es lohnt als Gläubiger einer GmbH, die Haftung der früheren Vorstände oder Geschäftsführer genau prüfen zu lassen, wenn diese noch über persönliches Vermögen verfügen - und nicht als Konsequenz der verschärften persönlichen Haftung alles bereits mehr oder weniger „gläubigersicher“ umgeschichtet haben.

FG Münster, Vorlagebeschlüsse an das Bundesverfassungsgericht vom 05.04.2005, 8 K 4710/01 E und vom 13.07.2005, 10 K 6837/03E:

Besteuerung von Einkünften aus privaten Vermögensgeschäften mit Wertpapieren ist bereits für die Veranlagungszeiträume 1994 bis 1996 verfassungswidrig.

Das Bundesverfassungsgericht hatte bekanntlich im März 2004 entschieden, dass die Besteuerung von Spekulationsgewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz gemäß Artikel 3 Abs. 1 GG unzulässig ist. Nach bisheriger Auffassung des BFH sind diese Grundsätze für die früheren Veranlagungszeiträume von 1994 bis 1996 nicht anwendbar, da dem Gesetzgeber nach dem sogenannten Zinsbesteuerungsurteil des Bundesverfassungsgerichts aus 1991 (2 BvR 1493/89) noch eine das Jahr 1994 mit umfassende Übergangszeit einzuräumen sei (BFH IX R 26/03).

Dieser Auffassung haben der 8. mit eingehender Begründung und auch der 10. Senat des FG Münster widersprochen, die Verfahren ausgesetzt und das Bundesverfassungsgericht wegen der Veranlagungszeiträume 1994 und 1996 beziehungsweise 1994 angerufen. Ihrer Auffassung nach sei dem Gesetzgeber insoweit vom BVerfG bislang keine Übergangsfrist eingeräumt und führe das auch damals bereits in der Fachliteratur beklagte, strukturelle Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften ab 1994 zur Verfassungswidrigkeit der entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. (Die Entscheidungen des FG Münster sind bequem über das Justizportal NRW unter www.justiz.nrw.de/RB/nrwe/index.html abrufbar).

BVerfG, Beschluss vom 12.4.2005, 2 BvR 1027/02: Das Bundesverfassungsgericht stärkt die Rechte von Berufsgeheimnisträgern bei Durchsuchung und Beschlagnahme.

In dem angegebenen Beschluss hatte das Bundesverfassungsgericht die Durchsuchung und Beschlagnahme in einer Anwaltskanzlei zu beurteilen, bei der umfangreiches Datenmaterial gesichert und mitgenommen worden war. Hierdurch war die Berufsfreiheit der beteiligten Rechtsanwälte ebenso berührt wie die Belange der am eigentlichen Strafverfahren völlig unbeteiligten Mandanten, deren Datenmaterial ebenfalls mitgenommen worden war.

Die Verfassungsrichter stellen zunächst fest, dass die Strafprozessordnung auch staatliche Zugriffe auf die bei Berufsgeheimnisträgern vorhandenen Daten erlaubt (Vgl. §§ 97, 102, 103 StPO). Jedoch muss hierbei im besonderen Maß der Zugriff auf für das Verfahren bedeutungslose Informationen vermieden werden. Ist eine Trennung von verfahrensrelevanten und nicht verfahrensrelevanten Daten bereits bei der Durchsuchung möglich, so muss diese vor Ort bereits durchgeführt werden. In Betracht kommt etwa nur die teilweise Speicherung von Mandantendaten, so weit diese verfahrensbetroffen sind und kein Beschlagnahmeverbot eingreift.

Mit dem in der Praxis immer noch ab und zu anzutreffenden „Kahlschlag“ bei einer Durchsuchung in der Steuerberater- oder Rechtsanwaltspraxis dürfte es jedenfalls nach diesen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts vorbei sein, auch die gezielte Suche nach angeblichen „Zufallsfunden“ wird ein vollständiges Verwertungsverbot zur Folge haben - zumal das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich im Leitsatz ausgesprochen hat, dass zumindest bei „*schwerwiegenden, bewussten oder willkürlichen Verfahrensverstößen... ein Beweisverwertungsverbot... geboten ist.*“

Steuerstrafrecht aktuell, 05/05

BGH 5 StR 191/04 - Beschluss vom 12. Januar 2005:

Durch die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens wird die Pflicht des Beschuldigten zur Abgabe der Erklärungen für die Folgejahre nicht suspendiert. Die Angaben unterliegen jedoch einem strafrechtlichen Verwertungsverbot und dürfen nur für steuerliche Zwecke verwendet werden.

Mit der vorstehenden Entscheidung (Leitsatz nicht amtlich) baut der BGH seine Rechtsprechung zur Geltung des Verbotes des Selbstbelastungszwangs (nemo tenetur-Grundsatz) weiter aus. Bislang schon seiner Rechtsprechung entsprach, dass die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen suspendiert ist, sobald gegen den Steuerpflichtigen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden war- allerdings betreffend nur dieselbe Steuerart und denselben Veranlagungszeitraum (vgl. BGHSt 47, 8).

Nun können sich in der Praxis leicht aus Folgeerklärungen mittelbar auch Indizien für das eingeleitete Verfahren wegen der Vorjahre ergeben. Tauchen in der späteren Erklärung beispielsweise erhebliche Kapitalerträge auf, so kann hierdurch die Annahme der Finanzverwaltung gestützt werden, dass diese in den Vorjahren ebenfalls angefallen waren. Verschweigt der Betroffene diese deshalb erneut, begeht er neues Unrecht. Gibt er sie wahrheitsgemäß an, arbeitet er an seiner eigenen Verurteilung mit. Als Ausweg zeigt der 5. Strafsenat die Lösung auf, dass der Steuerpflichtige wahrheitsgemäß erklären muss, seine

Angaben aber in dem anhängigen Steuerstrafverfahren einem strafrechtlichen (!) Verwertungsverbot unterliegt.

Praxishinweis: Ein großer Sieg für den Steuerbürger ist mit dieser Entscheidung nicht unbedingt erreicht. Zunächst können seine Angaben im Besteuerungsverfahren weiter verwertet werden, auch für die früheren Jahre. Im „Alltagsfall“ des Steuerstrafverfahrens bestimmen aber die Mehrsteuern und hieraus folgenden Nebenleistungen die Gewichtigkeit des Konfliktes, (bei besonnener Betrachtung und richtiger Einordnung) nicht die strafrechtlichen Folgen.

Darüber hinaus: Wenn der Strafrichter die Folgeerklärung mit der belastenden Indiztatsache aus den Akten kennt, ist von ihm und ggf. seinen Schöffen viel verlangt, diesen Umstand in der Urteilsberatung wieder „zu vergessen“. (Er darf nur nicht den Fehler machen, das Indiz im schriftlichen Urteil anzuführen, dann wäre ein Erfolg versprechender Revisionsgrund geschaffen).

Man müsste in einem derartigen Fall wohl darauf dringen, dass die ihm vorzulegenden Strafakten das unverwertbare Belastungsindiz gar nicht (mehr) enthalten- ein in der Praxis nicht leichtes Unterfangen.

Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz: Der Zoll darf auch Privatgrundstücke betreten, nicht aber Wohnräume.

Das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz (SchwarzArbG) gibt der beim Zoll angesiedelten Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) sowohl gegenüber Unternehmern als auch Privatpersonen erhebliche Kontrollbefugnisse, allerdings nicht schrankenlos: § 3 Abs. 1 und 2 SchwarzArbG erlaubt das Betreten von privaten Grundstücken auch bei unbeteiligten Dritten, sofern und solange (!) dort Arbeiten stattfinden. Auch Geschäftsräume dürfen betreten werden, gerade nicht aber Räume, die zu privaten Wohnzwecken dienen. Diese Fälle kommen vornehmlich bei Teilrenovierungen vor oder wenn der Auftraggeber bereits eingezogen ist. Hier geht Artikel 13 Grundgesetz vor, ohne eine richterliche Durchsuchungserlaubnis darf nicht kontrolliert werden. Wird dagegen verstoßen, droht den Beamten Strafbarkeit wegen Hausfriedensbruch.

Im übrigen ist auch in diesem Bereich auf den in der Praxis immens wichtigen nemo-tenetur-Grundsatz hinzuweisen: Wird kontrolliert und würde für den Angetroffenen (einerlei, ob Arbeiter, Unternehmer oder Bauherr) aus einer wahrheitsgemäßen Antwort auf eine gestellte Frage die Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung entstehen - ob zu Recht oder zu Unrecht, ist dabei völlig ohne Belang- so endet jede Pflicht zur Antwort und entsteht allen Kontrollbefugnissen und Mitwirkungspflichten zum Trotz ein umfassendes Auskunftsverweigerungsrecht.

Untersuchungsbehörden fragen, um Antworten zu bekommen. Sie üben bei Kontrollaktionen nahezu regelmäßig sofort erheblichen Druck auf die Angetroffenen aus, alle Einzelheiten der Schwarzbeschäftigung sofort zu eigenen Lasten preiszugeben. Wohl dem, der sich in dieser Hektik und Verfolgungsangst seines fundamental wichtigen Schweigerechtes erinnert und die Maßnahme nur passiv und schweigend duldet.

Weder im Sozialversicherungs- noch im Steuerstrafrecht hat dieses, rechtsstaatlich einwandfreie und kluge Schweigen im übrigen etwas mit „Verweigerung der Mitwirkung“ oder „Konfliktstrategie“ zu tun. Nach Beendigung der Aktion, nach ruhiger Beratung sowohl in steuerlicher, sozialversicherungsrechtlicher und strafrechtlicher Hinsicht kann die uneingeschränkte Mithilfe des Mandanten nur wenige Tage später genau die richtige Strategie sein (wenn diese Strategie in seinem Interesse liegt und auch ihm, nicht nur dem Staat Vorteile bringt). „Sofortauskünfte“ und Verzicht auf Schweigerechte aber schaden in den allermeisten Fällen dem Betroffenen nur, in der Regel später nicht mehr reparabel.

Kontenabruf durch die Finanzämter ab 01.04.2005: Für das Steuerstrafverfahren ändert sich nichts.

Im Steuerstrafverfahren wird sich voraussichtlich nichts durch die erweiterten Kontrollbefugnisse der Finanzverwaltung aufgrund des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit (BGBl. 2003 I S. 2928) ändern: Die Befugnisse der Steuerfahndung gingen

bisher schon darüber hinaus. Allerdings werden möglicherweise mehr Steuerstrafverfahren eingeleitet, sofern durch die Ergebnisse von Abfragen im Rahmen von Besteuerungsverfahren bestehende Unklarheiten verstärkt werden.

(Vgl. im übrigen zum Kontenabrufverfahren das Schreiben des BMF vom 10.03.2005 – IV A 4 S 0062 – 1/05.)

BFH Urteil vom 22.09.2004- III R 9/03 (NZG 2005, 141):

Zuschätzungen auf Grund einer Nachkalkulation bei einer Kapitalgesellschaft sind als vGA an die Gesellschafter zu beurteilen, wenn die Nachkalkulation den Schluss zulässt, dass die Gesellschaft Betriebseinnahmen nicht vollständig gebucht hat und diese den Gesellschaftern zugeflossen sind.

Lässt sich der Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen nicht feststellen, so ist im Zweifel davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt wurde.

Sachverhalt: Bei einer in der Rechtsform einer GmbH geführten Gaststätte nahm das Finanzamt Zuschätzungen vor und rechnete diese - nachdem mit dem Geschäftsführer eine Tatsächliche Verständigung auch über diese Zuschätzungen als Bemessungsgrundlage u.a. für die Körperschaftssteuer abgeschlossen worden war - den Gesellschaftern auf der Einkommensteuerebene ebenso zu. Hiergegen wandte sich der Gesellschafter mit Erfolg, der BFH hob das dessen Klage abweisende Urteil des FG wegen ungenügender Sachaufklärung des Finanzgerichtes auf- nicht ohne allerdings die eingangs genannten Hinweise für das weitere Verfahren zu geben.

Prüfen müssen hätten die Finanzrichter nach Auffassung des BFH jedenfalls, ob die Zuschätzungen überhaupt auf nicht erklärten Betriebseinnahmen beruhten und auch nicht etwa betrieblich verwendet wurden. Die Bestandskraft der Körperschaftssteuerbescheide ändere wegen der fehlenden Bindung zum Einkommensteuerbescheid hieran nichts, ebenfalls nicht die Tatsächliche Verständigung mit der GmbH.

Steuerstrafrecht aktuell, 01/05

Steueramnestie I (zum Letzten!): Am 31.03.2005 ist alles vorbei!

Per 31.03.2005 läuft die zweite Stufe des Strafbefreiungserklärungsgesetzes aus. Bei einem Abgeltungssatz von 35 % auf die jeweilige Bemessungsgrundlage gemäß § 1 Abs. 2 StraBEG können Steuerunehrlichkeiten der Jahre bis einschließlich 2002 strafbefreiend und zu einem immer noch gegenüber dem Normalfall günstigen Steuersatz (21 % ESt, 3,5 % GewSt, 12,18 % USt, 7 % ErbSt) steuerlich abgegolten werden. Dem Vernehmen nach sind bis Ende 2004 Steuern in Höhe von knapp unter 1 Mrd. € nachgezahlt worden, größtenteils im letzten Quartal des Jahres. Die Zurückhaltung ist bedauerlich. Jedenfalls sollte die Nacherklärung bei Ankündigung einer konfliktträchtigen Betriebsprüfung oder Hinweise auf erhöhtes Entdeckungsrisiko benutzt werden, eine Sperrwirkung nach § 7 StraBEG ist dann noch nicht eingetreten. Naiv ist im Übrigen, wer das Entdeckungsrisiko für Steuersünder in der Zukunft unterschätzt. Kontrolldichte und Verfolgungsintensität nehmen zu.

Bei der Anwendung des StraBEG mehren sich im Übrigen die Stimmen, dass auch derjenige eine Nacherklärung abgeben und die steuerliche Abgeltungswirkung in Anspruch nehmen kann, der in früheren Jahren unverschuldet oder nur leicht fahrlässig Steuern unbezahlt gelassen hat (vgl. nur Seer in PStR 2004, 190, These 7; ders. in Tipke/Kruse, StraBEG Tz. 5; a.A. BMF in Informationsblatt vom 20.07.2004). Ratsam ist in diesem Fall, den fehlenden Vorsatz bzw. die fehlende Leichtfertigkeit in der Nacherklärung offen zu legen.

Steueramnestie II: FG Bremen, AZ 2 K 152/04 (1): Die Sperrwirkung des § 7 Ziff. 1 a) StraBEG (Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung) tritt entgegen der im Merkblatt des BMF vom 03.02.2004 vertretenen Auffassung nicht erst mit dem Beginn der Ermittlungsmaßnahmen ein, sondern gemäß Gesetzeswortlaut mit dem Erscheinen des Prüfers.

Die Rechtsprechung hat sich soweit ersichtlich in dem genannten Urteil des FG Bremen erstmals mit dem StraBEG befasst. Es hat dabei den Gesetzeswortlaut - allerdings obiter dictum in einem die Entscheidung nicht tragenden Begründungsteil - für den Steuerpflichtigen nachteiliger ausgelegt als es das BMF im genannten Merkblatt getan hat. Für das Finanzgericht ist des Merkblattes „*Legitimität insoweit in Zweifel zu ziehen*“. Die Finanzrichter äußern sich eher kritisch dazu, ob „*Gesetzeskorrekturen durch das BMF zugunsten des Steuerpflichtigen für die Gerichte verbindlich sind*“. (a.A. wohl die überwiegende Auffassung in der Literatur, vgl. nur Seer in PStR 2004, 291 These 10).

Im Übrigen setzt sich die Entscheidung mit der Vorschrift des § 197 Abs. 1 Satz 1 AO (Angemessenheit der Bekanntgabefrist bei Außenprüfung) auseinander und lässt im Urteil wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zum BFH zu. Allgemein bemerkt man natürlich eine gewisse Zurückhaltung bei der Auslegung des StraBEG - nicht verwunderlich bei einem nur unzureichend vor und im Gesetzgebungsverfahren diskutierten Gesetz, das sowohl aus steuerlichem als auch aus strafrechtlichem Blickwinkel (wie allerdings wohl jede Amnestie und zeitlich eng begrenzte steuerliche Ausnahmegesetzgebung) einen Bruch zur Rechtsdogmatik im Steuerstrafrecht darstellt.

Endgültige Klärung wird es erst in den nächsten Jahren geben, vermutlich nach Befassung des Bundesverfassungsgerichtes. Nach der persönlichen Rechtsauffassung des Unterzeichners dürfte hiervon allerdings die gesetzlich angeordnete steuerliche und strafrechtliche Abgeltungswirkung zugunsten des Steuerpflichtigen, der von der Nacherklärung Gebrauch gemacht hat, nicht beeinträchtigt werden.

BFH, Urteil vom 04.05.2004, AZ VII B 318/03 (N.V.):

Mangels eigenen Verschuldens haftet ein Geschäftsführer einer GmbH nicht nach § 69 AO 1977, wenn er auf die Angaben eines von ihm beauftragten Steuerberaters vertraut hat, ihn persönlich kein Auswahl- und Überwachungsverschulden trifft und er keinen Anlass hat, die inhaltliche Richtigkeit der von dem steuerlichen Berater gefertigten Steuererklärung der GmbH zu überprüfen.

Sachverhalt: Eine später in Insolvenz geratene GmbH hatte ein Entgelt vor Leistungserbringung vereinbart, die Umsatzsteuer war hierdurch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) Satz 4 UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes nach Eingang entstanden. Das Finanzamt nahm ihn als Haftungsschuldner nach § 69 AO persönlich in Anspruch und unterstellte vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der steuerlichen Pflichten. Das Finanzgericht hatte die Vollziehung des Haftungsbescheides nur zum Teil ausgesetzt. Im Beschwerdeverfahren trug der Steuerpflichtige ergänzend vor, dass er zur Erfüllung seiner (umsatz-)steuerlichen Pflichten fachkundige Beratung eines Steuerberaters in Anspruch genommen habe. Insbesondere sei von dort die Umsatzsteuervoranmeldung für das betreffende Quartal eingereicht und an ihrer Erstellung mitgewirkt worden.

Dieser Vortrag veranlasste den BFH dazu, eine weitergehende Aussetzung der Vollziehung zu beschließen, da möglicherweise der auch im Rahmen einer Haftung nach § 69 AO erforderliche Vorwurf mindestens grober Fahrlässigkeit nicht begründet sein könnte. Nimmt der Geschäftsführer einer GmbH die Sachkunde eines ihm als zuverlässig bekannten Angehörigen eines rechts- oder steuerberatenden Berufes in Anspruch, verlässt er sich auf diesen und findet er bei Ausübung seiner Überwachungspflichten **<Anmerkung des Verfassers: Wie überwacht ein Steuerpflichtiger in der Praxis seinen Steuerberater bei der eigentlichen steuerberatenden Tätigkeit?>** keinen Anlass zum Misstrauen, so handelt er auch hinsichtlich der ihm nach § 34 AO als Vertreter auferlegten Pflicht nicht grob fahrlässig.

Praxishinweis: Sowohl im Rahmen steuerlicher Haftung im Rahmen der §§ 69 oder 71 AO als auch bei der Beurteilung einer Steuerunehrlichkeit als Straftat oder leichtfertige Steuerverkürzung (§§ 370 ff. AO) wird in der Praxis nicht selten „automatisch“ von einer - u. U. nur nach Auffassung der Finanzverwaltung vorliegenden - unrichtigen Auslegung einer Steuervorschrift auf ein haftungs- und strafbarkeitsbegründendes Verschulden der Verantwortlichen geschlossen.

Das ist verfehlt, aber kann im Einzelfall durchaus reizvoll sein: Der „Hinweis“ auf ein bei Nichteinigung einzuleitendes Steuerstrafverfahren macht das Akzeptieren eines Mehrergebnisses in der Praxis ganz erheblich wahrscheinlicher. Dies umso mehr, wenn die tatsächlichen Folgen der Einleitung überschätzt werden, wie in dem einen oder anderen Fall vorkommt. Schließlich erweitern die §§ 69, 71 AO die Zugriffsmasse für den Fiskus erheblich. Das Insolvenzausfallrisiko trifft in schlechten wirtschaftlichen Zeiten eben nicht nur den privaten Gläubiger. Manchmal „muss“ das Vorliegen einer Steuerstraftat schon deshalb „bejaht“ werden, um Festsetzungsverjährung zu vermeiden (§ 169 II AO) oder Steuerbescheide nach Außenprüfung im Nachhinein noch angreifen zu können (§ 173 II S. 1 AO).

Mit der genannten Entscheidung hat der BFH die bislang schon geltenden Grundsätze zur Delegation von steuerlichen Pflichten auf die Berater wiederholt. Betont hat er allerdings auch, dass der Steuerpflichtige zur Überwachung des eingeschalteten Beraters berufen ist und „*das Maß dieser Verpflichtung von den jeweiligen Umständen des Einzelfalles ab(hängt)*“. Mit dem Verschuldenserfordernis ist also kein Persilschein zugunsten des Steuerpflichtigen gefunden.

Beruft sich allerdings dieser in der Praxis darauf, auf Ratschläge und Gestaltungshinweise seines Beraters gehört zu haben, so werden beide sofort feststellen, dass dieses Argument von der Finanzverwaltung überhaupt nicht gern gehört wird. Nicht selten wird dem dies auf den ersten Blick praktisch zu eigenen Lasten vortragenden Berater auch bedeutet, dann würde man eben seine persönliche Haftung und gar straf- oder ordnungsrechtliche Verantwortlichkeit zu prüfen haben.

Auch das ist verfehlt. Eine strafrechtliche Verantwortlichkeit trifft nur denjenigen Berater, der mit Vorsatz handelt. Das sind in der Praxis zu vernachlässigende Ausnahmefälle. Eine Vertreterhaftung nach §§ 69, 34 AO trifft den Berater nicht, nur in Sonderfällen kann allenfalls eine Zurechnung über § 35 AO als Verfügungsberechtigter erfolgen. Ein Risiko kann im Bereich der Leichtfertigkeit des § 378 AO liegen, wobei die zivilrechtliche Haftung im Regelfall vollständig von der Berufshaftpflicht gedeckt sein dürfte.

Darüber hinaus: Das Außenverhältnis des Steuerpflichtigen zur Finanzverwaltung und das Innenverhältnis zu den Beratern muss natürlich sauber auseinandergehalten werden. Ist ein dem Mandanten günstiger Vortrag geboten, darf dieser nicht zu eigenen Gunsten unterlassen oder auch nur abgeschwächt werden. Werden dabei die eigenen Interessen im Innenverhältnis berührt, kann nur eine Mandatsniederlegung mit der notwendigen Aufklärung der richtige Weg sein.

Hinzuweisen ist im Zusammenhang mit angeblicher Steuerstrafbarkeit und Verschuldenshaftung auch auf die äußerst wichtige Entscheidung des BGH 5 StR 165/02 vom 12.02.2003: Ein Unternehmer hatte dort durch unsaubere Formulierung von Werkverträgen im Ergebnis an einer verbotenen Arbeitnehmerüberlassung (Verstoß gegen das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz) teilgenommen. Das Landgericht hatte ihn deshalb unter anderem wegen Hinterziehung von Umsatzsteuern und Betruges verurteilt. Dem hat der BGH eine Absage erteilt und diese Schuldsprüche aufgehoben. Er hat dabei festgestellt, dass der Angeklagte das von ihm erstrebte wirtschaftliche Ergebnis (nämlich die Vermeidung sozialversicherungsrechtlicher Arbeitsverhältnisse durch Einschaltung von Subunternehmern) auf einem rechtlich einwandfreien Weg hätte erreichen können, indem die abgeschlossenen Werkverträge klarer formuliert und entsprechend den werkvertragsrechtlichen Vorgaben praktiziert worden wären. Dann aber - so der BGH nahezu wörtlich und für viele Fälle gerade auch der steuerlichen Gestaltung ebenso anwendbar - ist kein Grund ersichtlich, aus welchem heraus der Betreffende mit Vorsatz gegen sozialversicherungsrechtliche und steuerliche Vorschriften verstoßen haben sollte, um sich damit der persönlichen Haftung und eines Strafbarkeitsrisikos auszusetzen. Niemand

nimmt wohl bewusst Haftung und Kriminalität in Kauf, wenn dasselbe Endergebnis wirtschaftlich auch ohne diese Risiken hätte erzielt werden können.

In derartigen Konstellationen muss daher vor einer Haftungsinanspruchnahme und auch der Bejahung einer Steuerstraftat sehr genau aufgeklärt werden, ob die mutmaßlich Verantwortlichen schuldhaft gehandelt haben. Nicht verkannt werden soll allerdings, dass diese Prüfung in vielen Alltagsfällen schnell erledigt ist: Wer sich eine Bareinnahme in die private Tasche steckt und unverbucht lässt, wird kein Gehör mit seinem Argument finden, er sei von steuerlicher Unerheblichkeit ausgegangen. Das aber ändert nichts an der Unzulässigkeit des Vorgehens, im Nachhinein missbilligte steuerliche Gestaltungen grundsätzlich als mindestens grob fahrlässig verschuldeten Verstoß gegen steuerliche Vorschriften oder mit strafrechtlichem Vorsatz verübt anzusehen, nur um das Insolvenzausfallrisiko des Staates durch Erweiterung der Haftungsschuldner zu mildern. Irrt der Steuerpflichtige über das Bestehen des Steueranspruchs, so liegt ein Vorsatz ausschließender Tatbestandsirrtum vor, eine Steuerstraftat gibt es nicht (ebenso OLG Köln in StraFo 2004, S. 282).

Steuerstrafrecht aktuell, 11/04

Strafbefreiungserklärungsgesetz: BMF aktualisiert die Fragen- und Antwortenliste im Internet.

Das BMF hat seine FAQ-Liste im Internet unter dem 16.09.2004 noch einmal aktualisiert bundesfinanzministerium.de/Anlage26660/Fragen-und-Antworten-zum-strafbefreiungserklaerungsgesetz.pdf.

Wichtige Hinweise werden für in- und ausländische Stiftungsfälle gegeben. Für Erbschaftssteuerfälle wird geklärt (Frage 22), dass die „*Bearbeitung von Erbschafts- und Schenkungssteueranzeigen und -erklärungen für Erwerbe vor 2003 spätestens Ende 2003 im wesentlichen abgeschlossen war*“. Damit ist eine Vollendung seit Ende 2003 eingetreten und für alle Erbfälle bis einschließlich 2002 die Abgabe einer strafbefreienden Nacherklärung grundsätzlich möglich. Mangels regelmäßiger Veranlagungsarbeiten der Erbschaftssteuerstelle war der Vollendungszeitpunkt bislang unklar. Geklärt ist ferner, dass der nacherklärende Unternehmer später keine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilen darf (Frage 24) und der pauschale Abzug nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG auch bereits künftige Erwerbsaufwendungen mit abgilt. Auch diese Ergänzung vom 16.09.2004 (und mögliche spätere Fortschreibungen, die laut BMF möglicherweise in den nächsten Wochen noch kommen) muss der bei der Nacherklärung Beratende kennen. Offen gelassen hat das BMF allerdings auch in dieser Ergänzung jede Stellungnahme zu den äußerst problematischen bilanziellen Auswirkungen einer Nacherklärung. Hier ist vieles noch ungeklärt, insoweit kann nur auf die aktuellen Veröffentlichungen (vgl. nur Hoffmann DB 2004, 1169; Stahl KÖSDL 14338 (9/2004); Baum NWB Fach 2, 8435) hingewiesen werden.

BGH, Urteil vom 05.05.2004, AZ: 5 StR 139/03: Der Bundesgerichtshof reduziert die steuerliche Erklärungspflicht bei Selbstbelastungsgefahr.

Der BGH hat in einem Urteil zu einem Korruptionsfall und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung einen wichtigen Hinweis für den Fall gegeben, dass ein Steuerpflichtiger gezwungen wäre, im Rahmen seiner steuerlichen Erklärungen Unredlichkeiten zu offenbaren und so in der Gefahr steht, die Strafverfolgung gegen sich dadurch in Gang zu setzen.

Das Spannungsverhältnis ist bekannt: Zum einen soll ein staatlicher Zwang vermieden werden, der dazu führt, dass ein Bürger sich selbst durch eigene Erklärungen oder Handlungen einer Straftat bezichtigen oder seine Überführung erleichtern müsste (nemo tenetur-Grundsatz). Zum anderen kann diese Privilegierung gerade im Steuerrecht nicht schrankenlos gelten: Der Staat ist bei der Steuererhebung auf die Mitwirkung des Einzelnen angewiesen. Im Übrigen stößt auf Bedenken, den Steuerehrlichen im Ergebnis schlechter zu behandeln als den Unredlichen. In früheren Jahren wurde dem dadurch Rechnung getragen,

dass die Angaben des Steuerpflichtigen in seinen Erklärungen praktisch vollständig durch das Steuergeheimnis geschützt waren und eine Durchbrechung nicht bzw. nur in seltenen, für die Praxis kaum relevanten Fallgestaltungen möglich war.

Das hat sich bekanntlich geändert. § 30 AO sieht mittlerweile in einer erheblichen Anzahl von Fällen eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses vor (vgl. nur § 30 Abs. 4 - 6 AO sowie das Rundschreiben des BMF zur Weitergabe von Hinweisen auf nützliche Zuwendungen an die Staatsanwaltschaft vom 01.02.2002, AZ: IV A 6 - S 2145 -/01).

Um einen solchen Fall von Bestechungsgeld ging es in dem zitierten Beschluss des BGH. Der steuerpflichtige Amtsträger hätte im Rahmen seiner Steuererklärung durch die Angabe der erhaltenen Gelder die Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung selbst provoziert. Das erlaubt ihm nach Auffassung des BGH nicht, keine oder unrichtige Steuererklärungen abzugeben. Nach Auffassung des Senates (so wörtlich) würde es allerdings in einem solchen Fall *„nahe liegen, an die Konkretisierung der gebotenen steuerlichen Erklärungen möglicherweise niedrigere Anforderungen zu stellen als sonst nach § 90 AO geboten. Eine solche Reduzierung des Erklärungsumfangs könnte etwa darin bestehen, dass die Einkünfte nur betragsmäßig, nicht aber unter genauer Bezeichnung der Einkunftsquelle zu benennen sein werden.“*

Praxishinweis: Muss ein Steuerpflichtiger unter dem Zwang der Erklärungsabgabe eigenes Fehlverhalten offenbaren, sollte immer überlegt werden, ob nicht das Erklärte inhaltlich so reduziert werden kann, dass eine Selbstbelastungsgefahr ausscheidet. Die vorstehende Entscheidung des BGH ermutigt hierzu. In der Praxis treten durchaus auch Fälle auf, dass ein unberechtigter Steuervorteil oder etwa eine öffentliche Zuwendung erschlichen wurde, und der reuige Sünder zurückzahlen, aber sich gleichwohl keiner Strafverfolgungsgefahr aussetzen möchte. In derartigen Konstellationen empfiehlt sich die anonyme Rückzahlung oder die Weiterleitung der Gelder über einen zur Verschwiegenheit verpflichteten Berater. Kommt es dann später doch noch aus anderen Gründen zur Strafverfolgung, so kann jedenfalls einwandfrei belegt werden, dass der dem Staat oder einem Dritten entstandene Schaden längst wieder vollständig gutgemacht worden ist.

BFH, Beschluss vom 07.07.2004, AZ: X R 24/03:

Eine Tatsächliche Verständigung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Besteuerungsfinanzamt mit dem Gegenstand der Übernahme von Steuerschulden Dritter bindet die für die Besteuerung des Dritten zuständigen Finanzbehörden nicht, soweit diese an der Tatsächlichen Verständigung nicht beteiligt waren.

Sachverhalt: Eine Versicherung hatte selbständigen Abschlussvertretern Rabatte auf den Krankenversicherungsbeitrag und Zuschüsse gewährt. Das für sie zuständige Besteuerungsfinanzamt beanstandete diese Praxis im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung, die Sache wurde zwischen dem Finanzamt und der Versicherung im Rahmen einer Tatsächlichen Verständigung beigelegt in der Weise, dass die Versicherung den bei den jeweiligen Vertretern eintretenden Steuerausfall pauschal übernahm. Ansonsten wären aufwendige Außenprüfungen bei diesen und Schätzungen mit unvermeidbarem Aufwand die Folge gewesen.

Später wurde gleichwohl einer der Außenvertreter geprüft und bei diesem Steuernacherhoben. Rechtsmittel blieben ohne Erfolg, ebenfalls die Revision zum BFH: Da das Besteuerungsfinanzamt des Vertreters nicht an der Tatsächlichen Verständigung beteiligt gewesen ist, sah der BFH keine Möglichkeit, die Bindungswirkung insoweit zu erstrecken.

Für den Versicherer, dessen Besteuerungsfinanzamt und den Vertreter war das ausgesprochen misslich: Evident sollte es mit der pauschalen Nachversteuerung auf der Ebene der Versicherung auch für die einzelnen Vertreter sein Bewenden haben. Gleichwohl konnte der BFH dieses Ergebnis nicht halten. Ein „Vertrag zu Lasten Dritter“ ist eben auch dem Steuerrecht fremd, zumal der Steueranspruch selbst nicht zur Disposition der Beteiligten stehen darf.

Praxishinweis: Es kann im Vorfeld einer sich anbahnenden Tatsächlichen Verständigung (TV) immer wieder nur geraten werden, die geplanten Regelungen zu Ende zu denken mit ihren sämtlichen Auswirkungen auf Dritte (etwa andere Steuerpflichtige, Finanzämter, nicht selten auch Sozialversicherungsbehörden oder im Steuerstrafverfahren

Staatsanwaltschaften bzw. Gerichte). In der Praxis wird die TV nicht nur als ein Festzurren von einzelnen Besteuerungsgrundlagen verwendet, sondern (sinnvoller Weise) jedenfalls bei Verdacht auf Steuerstraftaten auch als Instrument zur vollständigen Beseitigung eines mit der Finanzverwaltung und anderen öffentlichen Stellen aufgetretenen Konfliktes im Einvernehmen. Eine solche „Paketlösung“ sollte immer angestrebt werden.

Was nützt es dem Steuerpflichtigen, wenn er einer einverständlichen Festlegung der unklar gewesenen Besteuerungsgrundlagen zu seinen Lasten zustimmt und Steuern trägt - um in der Folge dann festzustellen, dass er über die später ausgeurteilte Geldstrafe und die Nachforderung der Sozialversicherung doch seine wirtschaftliche Existenz verliert und auch deshalb keine Verteidigungsmöglichkeiten mehr hat, weil er faktisch an die Ergebnisse der freiwillig akzeptierten TV gebunden ist.

Deshalb sollten möglichst sämtliche Behörden an der TV beteiligt werden. Das kann durch Anwesenheit und Protokollierung geschehen, durch vorangehende Korrespondenz oder telefonische bzw. persönliche Absprachen. In komplexen Fällen stellt eine TV praktisch einen Vergleich des Bürgers mit dem Staat dar. Dann müssen wie bei einem zivilrechtlichen Vergleich wirklich alle Folgen eingeplant und sämtliche „Vergleichsparteien“ mitbeteiligt werden.

Wenn die Dinge zugunsten des Steuerpflichtigen noch nicht vollständig geklärt sind, kann keine TV abgeschlossen werden. Keinesfalls darf man sich unter einen unangemessenen zeitlichen Druck setzen lassen, der in Einzelfällen manchmal durchaus aufgebaut werden soll. In der Praxis völlig chancenlos für den Steuerpflichtigen sind im Übrigen die Versuche, sich von einer unterschriebenen Tatsächlichen Verständigung im Nachhinein lösen zu wollen.

BGH, Urteil vom 05.05.2004, AZ: 5 StR 548/03: Das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 Satz 1 AO steht einer Weitergabe von gefälschten Rechnungen zur unberechtigten Geltendmachung von Vorsteuer an die Staatsanwaltschaft nicht entgegen.

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger hatte tatsächlich nicht existierende Rechnungen auf dem Fotokopierer „hergestellt“ und zur Geltendmachung von Vorsteuererstattungen dem Finanzamt eingereicht. Nach Aufdeckung wurde er auch wegen Urkundenfälschung verurteilt und berief sich darauf, dass das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 Satz 1 AO einer Verurteilung entgegenstehen würde.

Dem hat der BGH - entgegen früher teilweise in Rechtsprechung und Literatur vertretener Auffassung - eine Absage erteilt: § 393 Abs. 2 Satz 1 AO untersagt lediglich die Verwendung von Tatsachen und Beweismitteln, die der Steuerpflichtige „*in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart*“ hatte. Diesen Fall sah der BGH nicht als gegeben an. Wer vorsätzlich falsche Belege einreicht, um unberechtigte Vorsteuererstattung zu erlangen, erfüllt insoweit keine steuerrechtlichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten. Da half es dem später reuigen Täter auch nicht, dass er den Sachverhalt mittels einer Selbstanzeige korrigiert hatte. Schließlich habe zu dieser Selbstanzeige keine Verpflichtung bestanden, so dass auch nicht von einem Zwang zur Selbstbelastung auszugehen sei.

BGH, Beschluss vom 09.06.2004, AZ: 5 StR 579/03: Die von einem Gericht für einen Verfahrensabschluss mit/ohne Ablegung eines Geständnisses aufgezeigten Strafgrößen dürfen nicht soweit auseinanderfallen, dass die Willensfreiheit des Angeklagten ungebührlich beeinträchtigt wird.

Sachverhalt: Ein Angeklagter hatte sich wegen Steuerhinterziehung zu verantworten und wurde zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 2 Jahren und 10 Monaten verurteilt. Seine Revision führte zur Urteilsaufhebung. Vor dem Tatgericht hatte man am ersten Hauptverhandlungstag bei Geständnis die berühmten „2 Jahre auf Bewährung“ angeboten, gleichzeitig aber auch für den Fall einer langen und streitigen Hauptverhandlung mit einem möglichen Strafmaß von 6 Jahren gedroht. Nach längerer Beweisaufnahme und Inhaftierung des Angeklagten während des laufenden Prozesses hatte dieser eine von seinen Verteidigern vorformulierte Erklärung als „Geständnis“ abgelegt. Das führte schließlich zu einer Haftstrafe von 2 Jahren und 10 Monaten, die eben oberhalb der Zweijahresgrenze nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden konnte.

Das war dem BGH ersichtlich zu viel Druck auf den Bürger. Es hob auch das im Vergleich zur „Strafandrohung“ von 6 Jahren noch milde Urteil auf. Dabei kritisierte der Senat für eine Revisionsentscheidung ungewöhnlich offen und zutreffend nicht nur, dass die Strafschere zwischen 2 Jahren auf Bewährung und 6 Jahren nur noch als „massives Druckmittel zur Erwirkung eines verfahrensverkürzenden Geständnisses“ angesehen werden könne, sondern ausdrücklich auch am Ende die „kaum nachvollziehbare Untersuchungshaftanordnung und -vollstreckung“. Nach einem Verweis auf eine andere Entscheidung des Senates zum seiner Auffassung nach „unangemessenen Einsatz von Untersuchungshaftvollzug bei Verständigungen“ endet die Entscheidung mit dem denkwürdigen Satz: „Ein solches Verhalten ist rechtsstaatlich nicht hinnehmbar“. Dem ist nichts hinzuzufügen. Die Ausführungen treffen zu.

Steuerstrafrecht aktuell, 09/04

BGH 5 StR 85/04, Beschluss vom 22.07.2004: Der Verbrechenstatbestand des § 370 a AO begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken

Der 5. Senat des BGH hat mit umfassender und zutreffender Begründung den erst per 01.01.2002 eingeführten und bereits vor erster Anwendung im Juli 2002 geänderten § 370 a AO als verfassungswidrig eingestuft. Von einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht - die alleinige Verwerfungskompetenz von gesetzlichen Vorschriften wegen Verfassungsverstößes liegt nur dort - konnte es absehen, weil das tatrichterliche Urteil ohnehin aufgehoben werden musste und die Bundesanwaltschaft einer Beschränkung der Strafverfolgung zugestimmt hatte.

Der BGH stellt fest, dass durch die Neueinführung des § 370 a AO die Konkurrenzverhältnisse der Steuerstrafvorschriften so wenig aufeinander abgestimmt sind, dass „erhebliche Wertungswidersprüche entstehen“ und nicht ersichtlich ist, „wie der Verbrechenstatbestand des § 370 a AO verfassungskonform ausgelegt werden kann“. Das Steuerstrafrecht insgesamt sei deliktstypisch geprägt durch eine serielle Begehungsweise über längere Zeiträume und auf Wiederholung angelegt. Zudem sind regelmäßig mehrere Personen in ein komplexes Hinterziehungsgeschehen eingebunden. Dann könne über die Tatbestandsmerkmale „Gewerbsmäßigkeit“ oder „bandenmäßige Begehung“ keine genügend klare Abgrenzung zum Grundtatbestand erfolgen. Auch das Tatbestandsmerkmal „in großem Ausmaß“ sei zu unbestimmt, als man es zur Abgrenzung eines Vergehens (gemäß § 370 AO) und eines Verbrechens (eben gemäß § 370 a AO) verwenden könne. Eine Strafnorm müsse umso präziser sein, je schwerer die angedrohte Strafe ist. Die Nachbesserung eines unbestimmten Gesetzes muss dem Strafrichter versagt bleiben.

Auch wenn damit eine förmliche Erklärung der Verfassungswidrigkeit nicht verbunden ist: Der BGH schließt sich mit diesen Ausführungen - liest man sie, hat man den Eindruck, als hätte der 5. Strafsenat auf einen entsprechenden Fall geradezu „gewartet“ - den vielfältigen kritischen Stimmen in der Literatur an. Die fachliche Kompetenz des 5. Strafsenats (Vorsitzende: Monika Harms) steht wohl außer Frage. Deshalb ist mit hoher Wahrscheinlichkeit vorauszusehen, dass das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit von § 370 a AO förmlich feststellen wird, sobald es mit der Vorschrift befasst ist.

Man darf hoffen, dass der Gesetzgeber diese von Anfang an unrühmliche Entwicklung zum Anlass nimmt, von hektischen und eher populistisch ausgerichteten Strafgesetzsverschärfungen zukünftig Abstand zu nehmen.

Steueramnestie: BMF veröffentlicht FAQ-Liste: Das BMF hat (www.bundesfinanzministerium.de, AZ IV A 4 - S 1928-94/04 vom 20.07.2004) einen 23-seitigen „Fragen- und Antwortenkatalog“ zum StraBEG veröffentlicht.

Dessen Kenntnis ist für den Berater unerlässlich, sofern er Amnestieerklärungen abgibt. Nach wie vor sind längst nicht alle Zweifelsfragen geklärt. Das BMF nimmt seine „FAQ-Liste“ zunächst zum Anlass, in der Antwort auf „Frage 1“ eine Warnung zu verpacken: Wer eine

StraBEG-Erklärung abgibt für einen Sachverhalt, dem objektiv oder subjektiv keine Steuerverkürzung zugrunde lag, kann hierdurch als Steuerhinterzieher angesehen werden. Die Informationen könnten aus „freiwilligen“ (also nach StraBEG nicht gebotenen) Angaben des Steuerpflichtigen oder aus sonstigen Ermittlungen herrühren. Im Übrigen aber und außerhalb der nachbesserungsfähigen formellen Fehler müsse (so wörtlich) „*die strafbefreiende Erklärung dabei grundsätzlich ungeprüft*“ angenommen werden.

„Überschießende“ Angaben des Erklärenden sind durch die Verwendungsbeschränkung in § 13 StraBEG geschützt, soweit sie noch als Bestandteil der Spezifizierung des Lebenssachverhaltes angesehen werden können. Darüber Hinausgehendes unterliegt nicht der Verwendungsbeschränkung (!). Strafbefreiende Erklärungen „sollen“ nicht zum Anlass weitergehender steuerlicher Ermittlungen genommen werden. „*Klärende Nachfragen sind allerdings zulässig*“. (Ohne Nachfrage sollte das BMF allerdings wirklich baldmöglichst erklären, was es mit dieser Klärung meint.)

Ausdrücklich wird (Frage 4) eine Schätzung der Einnahmen für zulässig angesehen, mit Aufteilung auf die einzelnen Kalenderjahre. Nur hinsichtlich eines möglicherweise übersteigenden Betrages tritt keine Straffreiheit und Steuerabgeltung ein. Kann nur der Gewinn geschätzt werden, nicht aber die Einnahme, ist die Differenz zwischen tatsächlichem und geschätztem Gewinn anzusetzen. Ein pauschaler Abzug von 40 % wie bei der Einnahmenermittlung scheidet aus.

Auch bei einem einheitlichen Lebenssachverhalt über mehrere Veranlagungszeiträume darf jahrgangsweise abgegrenzt werden (Frage 15). Andererseits können verschiedene Lebenssachverhalte auch innerhalb eines Veranlagungszeitraums entweder per Nacherklärung oder Selbstanzeige behandelt werden (Frage 16).

Wichtige Hinweise enthält die FAQ-Liste auch für Stiftungsfälle (Frage 19) und Erbschaftssteuer (Frage 20).

Aus finanzieller Sicht fällt die Zwischenbilanz zum Strafbefreiungserklärungsgesetz bekanntlich äußerst „mager“ aus. Das liegt vornehmlich an der schlechten Informationspolitik. In vielen Fällen stellt die Nacherklärung nach StraBEG (zum jetzigen Tarif nur noch bis zum 31.12.2004 möglich, bei einer um 40 % höheren Abgabenlast bis zum 31.03.2005) tatsächlich einen Königsweg zur Rückkehr zur Steuerehrlichkeit dar (insbesondere in Fällen schweren Strafbarkeits- und Entdeckungsrisikos oder bei ererbtem oder zu vererbendem Schwarzgeldvermögen).

Es bleibt abzuwarten, ob es eine „Jahresendralley“ bzw. ein „März-Fieber“ bei den Nacherklärungen gibt. Bei einer ähnlichen Amnestie in Südafrika („*grey money tax amnesty 2003*“) sollen jedenfalls 90 % der Nacherklärungen erst im letzten Monat abgegeben worden sein. Hoffen wir, dass der Weihnachtsurlaub nicht hektischen Nacherklärungsberatungen zum Opfer fällt.

Weitere Änderung des § 266 a StGB - Beitragsvorenthaltung - ab 01.08.2004 durch das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz:

Zukünftig ist nicht nur das Vorenthalten von Arbeitnehmer- sondern auch von Arbeitgeberbeiträgen strafbar. Dabei kommt es wie bislang nach neuerer Gesetzeslage nicht darauf an, ob Nettolöhne ausgezahlt wurden.

Nur eine unverzügliche Anzeige mit Nachzahlung innerhalb der gesetzten „angemessenen“ Frist führt wie bislang schon zur Straffreiheit. Im Übrigen stärkt das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz die offensichtlich politisch gewünschte Rolle des Zoll als eine Art „Bundesfinanzpolizei“, schränkt (reichlich populistisch) in verschiedenen Vorschriften die Strafverfolgung bei geringfügiger Beschäftigung in Privathaushalten ein und will Baufirmen 3 Jahre lang von der Teilnahme an öffentlichen Auftragsausschreibungen ausschließen, wenn ein Verantwortlicher nach § 266 a StGB zu einer Geldstrafe von mehr als 90 Tagessätzen oder einer Geldbuße von wenigstens 2500 € belegt worden ist. Diese Ausschreibungssperre soll bereits vor Durchführung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens gelten, „*wenn im Einzelfall angesichts der Beweislage kein vernünftiger Zweifel an einer schwerwiegenden Verfehlung nach Satz 1 besteht*“. Eine Änderung des § 14 UStG verpflichtet den Bauhandwerker unter Bußgeldandrohung dazu, die Abschlussrechnung innerhalb von 6 Monaten bei Privatleuten oder Unternehmern im nicht unternehmerischen

Bereich zu erstellen. Nach § 14 b Abs. 1 n.F. UStG muss auch der Privatmann diese Rechnung 2 Jahre lang aufbewahren, worauf er vom Unternehmer hingewiesen werden muss.

Es bleibt sehr abzuwarten, ob das am 28.07.2004 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte und am 01.08.2004 in Kraft getretene (!) Gesetz tatsächlich Sozialbetrug zu Lasten der öffentlichen Kassen besser verhindern kann. In der Praxis jedenfalls zahlen momentan viele Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge deshalb nicht, weil sie es nicht können - und nur wenige, weil sie es nicht wollen. Bei den Erstgenannten wirken Gesetzesverschärfungen schlichtweg kontraproduktiv. Die vorsätzlichen, oftmals „organisierten“ Hinterzieher ihrerseits werden sich vermutlich auch von den neuen Vorschriften eher wenig beeindruckt lassen.

BMJ legt Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Rückgewinnungshilfe und der Vermögensabschöpfung bei Straftaten vor (AZ RB 3-4104-13-1 R 5787/2003 vom 28.04.2004).

Das BMJ hat einen Entwurf zur Änderung der Vorschriften der Vermögensabschöpfung präsentiert. Mit ihm werden die Vorschriften über die vorläufige und endgültige Vermögensbeschlagnahme einschließlich der sogenannten Rückgewinnungshilfe (Sicherung von Ansprüchen mutmaßlich Geschädigter) weiter verschärft. So soll der Staat dann auf Dauer Begünstigter der Vermögensabschöpfung bleiben, wenn Geschädigte zwar feststehen, aber nicht namentlich bekannt sind oder keine Ansprüche geltend machen. Verletzte können sich in größerem Umfang einem dinglichen Arrest in das Vermögen mutmaßlicher Täter anschließen. Bei der Arrestvollziehung soll die Staatsanwaltschaft an die Stelle des bislang zuständigen Gerichts treten. Zeitliche Verlängerungsmöglichkeiten werden ausgedehnt.

Vorläufige Vermögenssicherungsmaßnahmen - zugunsten der Abschöpfung von Staats wegen oder als Rückgewinnungshilfe für den Verletzten - nehmen immer breiteren Raum ein. Sie sind für den Betroffenen oder dessen Unternehmen deshalb von manchmal existenzieller Bedeutung, weil auf bloßer Verdachtsgrundlage (manchmal das gesamte) Vermögen blockiert werden kann. (Fälle einer frühen Insolvenz durch Verdachtsabschöpfung und einer späteren Verfahrenseinstellung mangels Tatverdacht hat es schon gegeben).

Diese vorläufigen Maßnahmen werden vermutlich zukünftig auch im Steuerstrafrecht Anwendung finden. Die Finanzverwaltung ist nicht auf das Arrestverfahren nach § 324 AO beschränkt. Vielmehr kann auch der Fiskus als Verletzter im Sinne der strafprozessualen Rückgewinnungsvorschriften angesehen werden. Die Eingriffsvoraussetzungen des einen und des anderen Rechtsinstituts sind unterschiedlich (Einzelheiten hierzu bei Weibel in wistra 2004, 249). Verschiedentlich wird sogar eine Verpflichtung der Staatsanwaltschaft angenommen, Rückgewinnungshilfe zugunsten mutmaßlich Geschädigter zu betreiben (momentan sehr strittig).

In der jetzigen „Vermögensbeschlagnahme-euphorie“ in Wirtschaftsstrafsachen muss sich eine realistische Verteidigung nahezu darauf beschränken, begrenzte Freigaben von Finanzmitteln für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes oder für notwendige Lebenshaltungskosten zu erhalten. Ratsam ist in jedem Fall, durch Vermögensbeschlagnahme eintretende Existenzgefährdungen für Unternehmen aktenkundig zu machen und auch bei wenig Erfolgsaussicht Rechtsmittel einzulegen. Nur so erhält man sich gegebenenfalls spätere Amtshaftungsansprüche. Mittlerweile liegen jedenfalls erste Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vor, in denen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und auch des Verbotes von Beschlagnahmeentscheidungen ohne Aktenkenntnis der Betroffenen postuliert wird. (Vgl. die Falk-Entscheidung BVerfG 2 BvR 1136/03 vom 14.06.2004, www.bundesverfassungsgericht.de; ebenfalls BVerfG in StV 2004, 201).

LG Hamburg, Beschluss v. 05.05.2003, Az 620 Qs 29/03, abgedruckt in wistra 2004, S. 36:

Die Anordnung einer Durchsuchung für einen Zeitraum von 3 Monaten für die Geschäftsräume der Beschuldigten, um Tageseinnahmen zu überprüfen und Aufzeichnungsbelege sicherzustellen, ist von der Strafprozessordnung nicht gedeckt.

Sachverhalt: Die Finanzverwaltung hatte den Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses als „Dauermaßnahme“ für einen Zeitraum von 3 Monaten beantragt, um bei einer Gaststätte in diesem Zeitraum die tatsächlichen Tageseinnahmen zu überprüfen und Aufzeichnungsbelege sicherzustellen (In Profile August 2003 S. 18 wurde berichtet, dass das Amts- und Landgericht Münster einen solchen „Dauerdurchsuchungsbeschluss“ tatsächlich für zulässig angesehen hatten ungeachtet der massiven strafprozessualen und verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen). Zutreffender Weise hat das LG Hamburg jetzt einer solchen, ersichtlich unverhältnismäßigen und einen Grundrechtseingriff bedeutenden „Dauerdurchsuchung“ eine klare Absage erteilt und festgehalten, dass eine Durchsuchungsanordnung nur zu einer einmaligen, einheitlichen und in einem Zuge durchzuführenden Durchsuchung berechtigen kann. Die Anordnung einer „Dauerdurchsuchung“ bedürfe einer gesetzlichen Ermächtigung, die es in der Strafprozessordnung nicht gibt. Der Entscheidung ist uneingeschränkt zuzustimmen.

LG Kiel, Beschluss vom 19.06.2003, Az 32 Qs 72/03, abgedruckt in StraFo 2004, 93:
Die Beschlagnahme von Computern darf nicht länger andauern als zur Auswertung erforderlich.

Sachverhalt: Im Rahmen einer Durchsuchungsmaßnahme wurde Anfang September 2002 eine Computeranlage beschlagnahmt. Eine nach einigen Wochen dagegen eingelegte Beschwerde hatte das Landgericht im Dezember 2002 mit der Begründung zurückgewiesen, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sei „noch“ gewahrt, jedoch müsse jetzt eine umgehende Auswertung der Daten erfolgen. Daraufhin teilte der zuständige Polizeibeamte mit, es sei mit einem Auswertungszeitraum von noch einem halben Jahr zu rechnen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes erhielt das wiederum angerufene Landgericht die Mitteilung der Kriminalpolizei, man benötige noch „zumindest 2 Monate“ für die weitere Auswertung. Daraufhin hob das Landgericht die Beschlagnahme auf und ordnete die Rückgabe der Computeranlage an (damit im Ergebnis gut 9 Monate nach der Beschlagnahme). Es stellte fest, dass das Aufklärungs- und Strafverfolgungsinteresse des Staates zwar anzuerkennen sei, die Eigentumsrechte des Betroffenen aber nicht übermäßig lange in Anspruch genommen werden dürfen. Es dürfe auch nicht (so wörtlich) „eine personelle und technische Unterversorgung der Ermittlungsbehörden zu Lasten des Beschuldigten gehen, da insoweit der Staat Vorsorge zu treffen hat“.

Praxishinweis: Eine feste Frist für die Auswertung von Daten oder Unterlagen nach einer Durchsuchungs- und Beschlagnahmeaktion gibt es nicht. Das ist verständlich - die Auswertung einer Festplatte eines einzigen PC und zwei Aktenordnern in einem Verfahren wegen des Vorwurfs leichtfertiger Steuerverkürzung mit überschaubarem Schaden kann und muss erheblich schneller vonstatten gehen als die Sichtung von Lastwagen voller Geschäftspapiere und einer größeren Anzahl von Festplatten und anderer Datenträger bei Verdacht von internationalen Umsatzsteuerkarussellgeschäften. Andererseits aber ist von Strafverfolgungsbehörden zu verlangen, dass nicht nur Maßnahmen zu Lasten eines Beschuldigten mit großem Personal- und Sachaufwand durchgeführt werden, sondern diese Schnelligkeit und Sorgfalt in gleicher Weise an den Tag zu legen ist, wenn es um die zügige Sichtung von Unterlagen und technischem Gerät geht, bei denen eine Beweisgeeignetheit bereits bei erster Grobsichtung ausscheiden muss. Wer 3 Betriebsstätten und 2 Privatwohnungen mit insgesamt 40 Beamten perfekt durchsuchen lassen kann, dem muss auch möglich sein, dass die hierbei sichergestellten Unterlagen und Geräte anschließend in

einer Zeitspanne durchgesehen und gegebenenfalls wieder freigegeben werden, die auf die Belange des Beschuldigten oder einer nur drittbetroffenen Firma Rücksicht nimmt. Dem Berater ist anzuraten, nicht monatelang auf baldige Rückgabe zu vertrauen, sondern auf die Wichtigkeit der Unterlagen und der sonstigen sichergestellten Gegenstände hinzuweisen und möglichst schnelle Grobsichtung und freiwillige Rückgabe zu erreichen. Bleibt das vergeblich, so kann richterliche Entscheidung beim Amtsgericht und gegen eine Ablehnung Beschwerde zum Landgericht eingelegt werden. Dabei billigen die Gerichte den Strafverfolgungsbehörden im Regelfall ausreichende Zeit zu - mahnen aber auch in den ersten, die Rückgabe ablehnenden Beschlüssen nicht selten eine Auswertung an. Die Strafverfolgungsbehörden sagen in Stellungnahmen an das Gericht auch eine baldige Auswertung zu, um eine sofortige Rückgabeentscheidung zu verhindern. Wird dann später auch dieser selbst genannte Zeitraum nicht eingehalten, steigen die Erfolgsaussichten einer Rückgabeanordnung durch das Amts- oder Landgericht ganz erheblich.

BFH, Urteil vom 11.03.2004, Az VII R 52/02: Der Geschäftsführer einer GmbH haftet gemäß den §§ 34, 69 AO 1977 regelmäßig auch dann bei Nichtabführung von Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer und Solidaritätszuschlag, wenn es sich bei ihm um einen sogenannten „Strohmann“ handelt.

§ 102 S. 2 FGO gestattet der Finanzbehörde auch in der Fassung des StÄndG 2001 nicht, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen und die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen.

Sachverhalt: Nach der Insolvenz einer GmbH erließ das Finanzgericht einen Haftungsbescheid gegen den faktischen (also tatsächlich die Geschäfte der GmbH beherrschenden, nicht aber im Handelsregister eingetragenen) Geschäftsführer wegen grob fahrlässiger Verletzung auch ihm obliegenden steuerlicher Verpflichtungen aus § 69 AO. Seine - im Jahr 1915 geborene! - Mutter als formelle Geschäftsführerin wurde dagegen nicht in Anspruch genommen. Der Haftungsbescheid gegen den faktischen Geschäftsführer enthielt keine Erwägungen dazu, aus welchem Grund auf ihre Inanspruchnahme verzichtet worden war.

Der BFH bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz und hob den Haftungsbescheid gegen den faktischen Geschäftsführer auf, weil das Finanzamt in seine Ermessungserwägungen auch die mögliche Inanspruchnahme der formell bestellten Geschäftsführerin hätte einbeziehen müssen. Die Haftung ergebe sich schon aus der nominellen Bestellung zum Geschäftsführer und ohne Rücksicht darauf, ob dieses Amt auch tatsächlich ausgeführt werden kann oder soll. Fehl geht eine Berufung darauf, dass der formelle Geschäftsführer angeblich keine Möglichkeit gehabt habe, die Verpflichtungen aus dem Amt zu erfüllen. Ist er nicht in der Lage, sich innerhalb der Gesellschaft durchzusetzen und zu handeln, so muss er zurücktreten und darf nicht im Rechtsverkehr den Eindruck erwecken, als sorge er für eine ordnungsgemäße Geschäftsabwicklung. Auch die Mutter als „Strohfrau“ hafte deshalb gemäß § 44 Abs. 1 AO zusammen mit dem faktischen Geschäftsführer.

Eine Absage erteilte der BFH auch dem Versuch des Finanzamtes, sein Ermessen in Richtung auf eine alleinige Inanspruchnahme des Klägers noch im finanzgerichtlichen Verfahren auszuüben. Das erlaube auch die Neufassung des § 102 S. 2 FGO nicht. Es dürften vielmehr nur bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen vertieft, verbreitert oder verdeutlicht werden, nicht aber Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen (ebenso FG Hamburg in EFG 2004, 40; FG Münster in EFG 2002, 1028; zustimmend Krömker in AO-Steuerberater 2004, 188).

Praxishinweis: Es kommt nicht selten vor, dass neben bzw. oftmals eher „über“ dem nominellen Geschäftsführer jemand in einer Kapitalgesellschaft agiert, der nicht förmlich zum vertretungsberechtigten Organ bestellt ist. Qualifiziert man ihn in der GmbH als sogenannten faktischen Geschäftsführer, so läuft er steuerrechtliches Haftungs- und auch Strafbarkeitsrisiko, etwa wegen Insolvenzverschleppung gemäß den §§ 84, 64 GmbHG,

ebenfalls wegen § 266 a StGB etc.. Andererseits aber entlastet es den formell bestellten Geschäftsführer in aller Regel weder haftungs- noch strafrechtlich, dass er tatsächlich den Weisungen des faktischen Geschäftsführers unterworfen war und ohne eigene Entscheidungskompetenz geblieben ist. Beruft sich der ehemals förmlich bestellte Geschäftsführer daher auf die Verantwortlichkeit eines faktischen Geschäftsführers, so bedeutet das in der Praxis lediglich Haftungs- und Strafbarkeitsausweitung, aber gerade nicht seine vollständige Exkulpation. Das muss in der konkreten Beratungssituation berücksichtigt werden - zumal in einer haftungs- und strafrechtlich angespannten Situation das Erheben von Beschuldigungen gegen andere oftmals eine Gegenreaktion auslöst und die eigene Verteidigungsposition verschlechtern kann.

Wird eine faktische Geschäftsführerstellung zu Lasten des eigenen Mandanten behauptet, so lohnt in aller Regel eine genaue Prüfung: Nicht jede Tätigkeit eines Dritten in der Geschäftsführung bedeutet faktische Geschäftsführerschaft. Ansonsten würde jeder Mehrheitsgesellschafter oder Prokurist in der Gefahr stehen, als faktischer Geschäftsführer angesehen zu werden. Die Rechtsprechung verlangt vielmehr die Übernahme der Geschäfte mit Einverständnis der Gesellschafter, einen bestimmenden Einfluss auf sämtliche Geschäftsvorgänge und die Übernahme nahezu aller Dispositionen sowohl betriebsintern als auch nach außen durch den faktischen Geschäftsführer (vgl. hierzu im Einzelnen und anschaulich BGH in NJW 2000, 2285, Az 3 StR 101/00).

Das Letzte (in dieser Rubrik für die heutige Ausgabe):

Auszug aus dem Vermerk eines Steuerfahndungsbeamten eines Strafsachenfinanzamtes im Bereich der OFD Münster in 2001 über eine Besprechung mit dem in Steuerhinterziehungsverdacht geratenen Steuerpflichtigen und dessen Berater (auszugsweise):

„... wurden die Ergebnisse der Prüfung ohne die Hinzuschätzung erläutert. ... Es wurde auch von Herrn <dem Sachgebietsleiter> erläutert, dass die Verwaltung daran denkt, wegen der Verhältnisse eventuell einen Haftbefehl bei der Staatsanwaltschaft zu beantragen. Man hat jedoch aufgrund der Krankheit des Beschuldigten bisher nicht hiervon Gebrauch gemacht und zudem das Ergebnis des heutigen Gesprächs abgewartet werden sollte. Es wurde folgendes vereinbart: ... Zudem wird in einem weiteren Gespräch in der übernächsten Woche versucht eine Komplettlösung des Falles herbeizuführen in folgender Form: Einstellung des Verfahrens nach § 153 a StPO gegen Zahlung einer hohen Auflage und unter der Bedingung, dass die Steuern gezahlt werden.“

Wenn man das so liest als Steuerbürger, muss man anhand dieses mit wirklich verblüffender Offenheit zur Ermittlungsakte niedergelegten Vermerkes einen Schluss ziehen: Wer die Steuern zahlt und eine Geldbuße, wer so „mitmacht“, der wird überhaupt nicht bestraft. Wer aber nicht mitmachen will, gegen den wird Untersuchungshaft angeordnet (... „dass die Verwaltung daran denkt, wegen der Verhältnisse eventuell einen Haftbefehl bei der Staatsanwaltschaft zu beantragen“).

Man wundert sich. Strafprozessordnung und Abgabenordnung schreiben eigentlich das Gegenteil vor. Im Steuerstrafverfahren darf bekanntlich die Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei Selbstbelastungsgefahr nicht mehr erzwungen werden, § 393 Abs. 1 AO. Das Schweigerecht und damit das Recht, nicht an der eigenen Verurteilung mitarbeiten zu müssen, stellt ferner eines der wichtigsten Grundprinzipien des Strafprozesses dar. Der Wunsch nach Verwaltungsvereinfachung darf nicht zum Freiheitsentzug ohne Vorliegen von Flucht- oder Verdunkelungsgefahr führen. Diese elementaren Selbstverständlichkeiten scheinen vereinzelt in Vergessenheit geraten oder als nicht ganz so wichtig angesehen zu werden. So betrachtet, mutet kurios an, dem Steuerpflichtigen ausweislich des Vermerkes praktisch gleichzeitig die Verfahrenseinstellung (wenn er mitmacht und zahlt) oder die Möglichkeit seiner Verhaftung (wenn er nicht mitmacht) zu offerieren.

Steueramnestie - Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (StraBEG): Merkblatt des BMF klärt viele, leider nicht alle Zweifelsfragen.

Das BMF hat zum Strafbefreiungserklärungsgesetz ein 24-seitiges Merkblatt ins Internet gestellt, das über www.bundesfinanzministerium.de abgerufen werden kann. Es soll dem Vernehmen nach auch als BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden. Die Kenntnis ist für den Berater unerlässlich, der mit Mandanten die (vom Steuerpflichtigen eigenhändig und zu unterschreibende!) Erklärung nach StraBEG vorformuliert oder hierbei berät. Wichtiges aus diesem Merkblatt: Gibt ein Steuerpflichtiger eine formell unzureichende Nacherklärung ab, so soll die Finanzverwaltung ihn binnen Monatsfrist auf die Mängel hinweisen und ihm Gelegenheit zur Nachbesserung geben. Geschieht das nicht, ist der unbeanstandet gebliebene formale Mangel unbeachtlich. Festgehalten ist ferner, dass der Steuerpflichtige gegen die eigene Erklärung Einspruch einlegen kann. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung ist als Veräußerungserlös bei privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG nur die Differenz zwischen dem An- und dem Verkaufspreis anzusetzen. Strafbefreiung und Steuerabgeltung erhält für Vermögenssteuer bis VZ 1996, wer eine Nullmeldung unter Schilderung des Lebenssachverhaltes abgibt. Jede - auch unvollständige! - Nacherklärung nach StraBEG soll vor dem 01.01.1993 entstandene Erbschafts- und Schenkungssteueransprüche des Staates vollständig mit abgelden. Nach Auffassung des BMF tritt die Verwendungsbeschränkung für die Daten der StraBEG-Erklärung nur bei einer wirksamen Nacherklärung ein, nicht bei einer formal oder mangels Zahlung misslungenen (in der Literatur werden hierzu abweichende Auffassungen vertreten). Nach wie vor bleiben Auslegungsunsicherheiten bei der Abgrenzung von versuchter Steuerhinterziehung (dann keine StraBEG-Erklärung möglich!) und Vollendung, insbesondere betreffend Einkommenssteuer des VZ 2002, ferner zur Reichweite des Ausschlusstatbestandes § 7 Ziff. 3 StraBEG wegen vorangegangener Berichtigung des Steuerpflichtigen. Ungeklärt ist weiterhin, welche „informellen“ Auswirkungen sich für den Steuerpflichtigen nach einer StraBEG-Erklärung für die Veranlagungszeiträume ab 2003 ergeben, der Veranlagungsbezirk wird dem Vernehmen nach in jedem Fall von Tatsache und Inhalt der Nacherklärung informiert.

BFH, Urteil vom 30.07.2003 - AZ: VII R 45/02 (wistra 2003, S. 467): Ein Betroffener hat regelmäßig gegenüber dem Bundesamt für Finanzen keinen Anspruch auf die Erteilung einer Auskunft über die zu seiner Person gespeicherten Daten.

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger musste im Besteuerungsverfahren gegenüber seinem Finanzamt eine ablehnende Entscheidung hinnehmen, die unter anderem auch auf eine Auskunft des Bundesamtes für Finanzen gestützt wurde. Dort hatte man (gemäß § 5 FVG) Daten zu Auslandsbeziehungen des Steuerpflichtigen registriert. Er beantragte gegenüber dem BfF, ihm Auskunft über die dort gespeicherten Daten zu erteilen, gestützt auf § 19 Abs. 1 BDSG.

Grundsätzlich gewährt § 19 BDSG einen derartigen Auskunftsanspruch - der allerdings nach Abs. 4 der Vorschrift zurücktreten kann, soweit eine Auskunftserteilung die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der datenführenden Behörde liegenden Aufgaben gefährden würde. Diese Voraussetzung sah der BFH als erfüllt an und verwehrte den Auskunftsanspruch. Insbesondere bei Daten über Domizilgesellschaften stelle ein wichtiges Indiz dar, dass das geschäftsführende Organ in einer Vielzahl von anderen Gesellschaften gleiche Funktionen ausführt. Bei einer Auskunftserteilung hierzu könnte der Betroffene sein Verhalten entsprechend ändern und sich aus den beim BfF bekannten Gesellschaften zurückziehen, wodurch die Informationssammlung wertlos werden würde.

FG Münster, Beschluss vom 14.08.2003, AZ: 8 V 2651/03 E:

Ein Chi-Quadrat-Test stellt - anders als die Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung - keine von der Rechtsprechung anerkannte Methode dar, eine Einnahmemanipulation sicher zu belegen. Sie erscheint bei summarischer Prüfung nicht geeignet, die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung zu verwerfen. Der Chi-Quadrat-Test kann daher eine Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung oder eine andere sichere Kalkulations- oder Verprobungsmethode mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht ersetzen. Mit diesem Test kann nicht geklärt werden, ob Vermögenszuwächse aus versteuerten oder unsteuerten Einnahmen stammen.

Beurteilt wurde der Fall einer umfangreichen Fahndungsprüfung einer Eisdiele, die den mittlerweile verstorbenen Vater des Antragstellers betrafen. Das FG Münster nahm im Rahmen der stattgebenden AdV-Entscheidung zur Aussagekräftigkeit des Chi-Quadrat-Testes - einem statistischen Analyseverfahren der einzelnen Ziffern im Rahmen von Einnahmeaufzeichnungen, um durch die Betrachtung statistischer Häufigkeiten und Abweichungen hiervon willkürliche Manipulationen zu erkennen - Stellung. Im Verfahren hatte die Steuerfahndung den Standpunkt vertreten, dass der im dortigen Fall vorgenommene Chi-Quadrat-Test eine 95 %-ige Wahrscheinlichkeit für Einnahmemanipulationen ergebe. Neben den vorzitierten grundsätzlichen Aussagen beanstandete das Finanzgericht, dass im Streitfall nur 217 Einzelwerte analysiert wurden, während die Literatur zur Anwendung des Chi-Quadrat-Testes teilweise 3000, mindestens aber 500 Einzelwerte fordert. Auch im Übrigen setzt sich die Beschlussbegründung logisch nachvollziehbar mit der vom Finanzamt behaupteten Aussagekraft des Chi-Quadrat-Testes auseinander und äußert sehr deutliche Zweifel sowohl grundsätzlicher Art als auch im vorgetragenen Einzelfall. Der Beschluss enthält im Übrigen lesenswerte Ausführungen zur Hemmung der Festsetzungsfrist bei Fahndungsprüfungen. Er stellt fest, dass eine Prüfungsanordnung nicht Voraussetzung dieser Hemmung ist, wohl aber der Umfang der Ablaufhemmung sich danach bestimmt, auf welche Steueransprüche sich die Ermittlungshandlungen der Fahndung während ihres Verlaufes tatsächlich erstreckt haben und dass die Ermittlungshandlungen dem betroffenen Steuerpflichtigen bekannt bzw. erkennbar sein müssen, um die verjährungshemmende Wirkung des § 171 Abs. 5 AO eintreten zu lassen.

Praxishinweis: Dem mit Fahndungsprüfungen befassten Berater kann das Lesen dieses Beschlusses nur anempfohlen werden. Der schon seinem Namen nach beeindruckende Chi-Quadrat-Test ergibt nur auf den ersten Blick den schlagenden Beweis für Einnahmemanipulationen. Es lohnt, sich damit im Einzelnen auseinander zu setzen und nachzuprüfen, ob genügend statistisches Material ausgewertet wurde oder vielleicht allein schon die Art der Einnahmen des betreffenden Betriebes keine statistische Normalverteilung erwarten lassen, von der der Chi-Quadrat-Test als Basis ausgeht. Gleiches gilt im Übrigen für Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnungen mit den bekannten Schwachstellen (Anfangs-/Endbestand berücksichtigt? Anderweitige Erwerbs- und Zuflussmöglichkeiten?). Keinesfalls dürfen die entsprechenden Berechnungen kritiklos übernommen werden. In vielen Fällen ändert die Abweichung in einem einzigen der angenommenen Faktoren bereits das Gesamtergebnis entscheidend.

BFH, Urteil vom 26.02.2003, AZ: I R 52/02:

Ungeklärte Vermögenszuwächse beim Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH können nicht automatisch zu Zuschätzungen bei der GmbH selbst führen. Das gilt auch, wenn die GmbH aus einem früheren Einzelunternehmen ihres Geschäftsführers hervorgegangen ist und die GmbH selbst ihre steuerlichen Mitwirkungspflichten nach § 90 AO 1977 verletzt haben mag.

Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung wurde festgestellt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin über Wertpapiere in Luxemburg verfügte. Fahndungsprüfer und Finanzamt schätzten entsprechende Einnahmen der GmbH hinzu und behandelte diese als vGA mit

dem Argument, es seien bei der Geschäftsführerin kein anderes Vermögen aus nicht steuerbaren Erwerbsquellen oder aus einer anderweitigen unternehmerischen Tätigkeit feststellbar. Hierdurch sei der Schluss zu ziehen, dass die betreffenden Einnahmen im Rahmen der Tätigkeit der GmbH erzielt worden seien.

Dem konnte der BFH im Gegensatz zur Vorinstanz nicht folgen, hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache zurück. Der Senat beanstandete, dass die Möglichkeit außer Acht gelassen war, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin die ungeklärten Einnahmen ebenso gut in den Vorjahren oder auch den Streitjahren im Rahmen von Eigengeschäften getätigt haben konnte. Eine Verletzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten der Geschäftsführerin könne der Klägerin nicht zum Nachteil gereichen wegen der prinzipiellen Trennung der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft von jener ihrer Gesellschafter. Auch die automatische Annahme einer vGA erfordere, dass die GmbH zugunsten ihrer Geschäftsführerin aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auf die Erzielung entsprechender Einnahmen verzichtet habe. Diese Annahme scheidet schon mangels genügender zeitlicher Zuordnung der Einnahmen aus.

Steuerstrafrecht aktuell, 10/03

BGH, Beschluss vom 18.06.2003, AZ: 5 StR 489/02:

Fördert ein Dritter durch eine sogenannte berufstypische neutrale Handlung oder eine neutrale Alltagshandlung die Steuerhinterziehung eines anderen, so wird sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfe zu beurteilen sein, es sei denn, dass von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des Unterstützten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung "die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein" liess.

Sachverhalt: Ein Auftragnehmer der Deutschen Bahn verteilte Schmiergelder in erheblicher Höhe an die auftragsvergebenden Mitarbeiter dort. Als "Full-Service" gab er zusätzlich auch noch einen Tipp, wo und wie sie die Gelder in der Schweiz anlegen konnten. Das brachte ihm eine Verurteilung nicht nur wegen eines Bestechungsdeliktes, sondern auch Beihilfe zur Steuerhinterziehung ein. Das Problem eben war - und diese Fragestellung betrifft natürlich gerade alle professionellen Berater -, dass die Empfehlung einer Geldanlage in der Schweiz nicht grundsätzlich strafbar sein kann. Mit ihr ist nicht notwendigerweise eine Steuerhinterziehung verbunden. Darüber hinaus kann nicht jede Beratungsleistung deshalb kriminalisiert werden, weil man sie für unredliche Zwecke missbrauchen kann.

In dem zitierten Beschluss setzt der Bundesgerichtshof seine Rechtsprechung zur Beihilfestrafbarkeit für Berater des Steuerpflichtigen fort, ohne sie allerdings wie für die Praxis dringend geboten wäre näher zu präzisieren. Klar ist, dass jede auch objektiv neutrale, berufstypische Handlung dann strafbare Beihilfe bedeutet, wenn der Berater positiv von der beabsichtigten Straftat weiß. Wem definitiv bekannt ist, dass der Steuerpflichtige Zinseinnahmen verschweigen will und nur deshalb nach einer guten Anlagemöglichkeit im Ausland fragt, der darf keine Antwort geben. Insoweit ist die Rechtslage eindeutig, mag sie auch von verschiedenen Beratern in Banken und Vermögensanlagefirmen beklagt oder nicht zur Kenntnis genommen werden. Auch der Taxifahrer darf den Bankräuber nicht zur Sparkasse fahren, wenn dieser mit Strumpfmütze und Pistole in seinen Wagen einsteigt - obwohl der Taxifahrer selbst nur eine für ihn berufstypische, neutrale und isoliert betrachtet in keiner Weise strafbare Handlung mit der Fahrgastbeförderung durchführt.

Schwierig abzugrenzen aber sind die Fälle, in denen der Berater die redliche wie die unredliche Ausnutzung seiner Beratungsleistung für möglich hält. Im Zweifel kann (und muss ja auch zur Vermeidung von Regressansprüchen!) der professionelle Rat gegeben werden und darf auch der Berater darauf vertrauen, dass sein Rat für redliche Zwecke genutzt wird. Nur dann, wenn der Mandant entsprechend der Formulierung des Bundesgerichtshofes

"erkennbar tatgeneigt ist" und sich für den Berater das Risiko einer strafbaren Ausnutzung seiner Hilfeleistung so hoch darstellt, dass der Berater sich die Tatförderung "angelegen sein" lässt, riskiert er eigene Strafbarkeit. Wo aber genau die Abgrenzung liegt, lässt sich bei dieser Definition sicherlich nicht allgemein voraussagen. Das ist auch eine Frage der Bewertung, die der Berater in der konkreten Situation anders vornehmen mag als das Strafgericht einige Jahre später an seiner Stelle und mit Wirkung für ihn.

Empfehlenswert ist immer, zum Inhalt von Beratungsgesprächen "an der Grenze" Vermerke zur Akte niederzulegen oder den Mandanten dem Gespräch nachfolgend auch noch eine schriftliche Stellungnahme zuzusenden. Die eigene Absicherung darf nicht vergessen werden. Darüber hinaus darf kein Mandant von seinem steuerlichen Berater verlangen, ihm Wege zur Hinterziehung zu ebneten.

BGH, Urteil vom 27.09.2002, AZ. 5 StR 97/02 = wistra 2003, 20:

Die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Einreichen falscher Steuererklärungen (hier: Umsatzsteuervoranmeldungen) wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die eingereichten Steueranmeldungen nur mit einem unleserlichen Namenszeichen versehen waren.

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger hatte bewusst unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, diese allerdings nicht unterschrieben, sondern nur mit einem unleserlichen Kürzel versehen. Im Steuerstrafverfahren hatte er sich darauf berufen, dass eine Unterschrift im Rechtssinne gar nicht vorliege und er deshalb auch keine Steuerhinterziehung begangen habe. Dem hat der BGH eine klare Absage erteilt. Selbst das völlige Fehlen einer gesetzlich vorgeschriebenen Unterschrift unter der Steuererklärung (vgl. § 150 Abs. 3 S. 1 AO) oder der Wahrheitsversicherung (vgl. § 150 Abs. 2 S. 2 AO) stünde einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nicht entgegen. § 370 AO setzt keine wirksame Steuererklärung voraus, sondern lediglich allgemein Bekundungen zum Zwecke der Steuerverkürzung oder der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile, die sogar mündlich oder schlüssig abgegeben werden könnten. Unerheblich sei deshalb, ob eine Steuererklärung ohne gesetzlich vorgeschriebene Unterschrift ein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren in Gang setzen kann oder nicht. Schließlich ist der Mangel der fehlenden Unterschrift dann sogar steuerrechtlich unbeachtlich, wenn gleichwohl ein wirksamer Steuerbescheid auf die unvollkommene Steuererklärung ergeht.

BFH, Beschluss vom 04.06.2003, AZ. VII B 138/01:

Die AO 1997 erhält keine Regelung, nach der ein Anspruch auf Akteneinsicht im steuerlichen Verwaltungsverfahren besteht. Der Steuerpflichtige hat jedoch ein Recht darauf, dass die Finanzbehörde über seinen Antrag auf Gewährung von Akteneinsicht nach pflichtgemäßem Ermessen entscheidet.

Sachverhalt: Ein Steuerpflichtiger begehrte Akteneinsicht in einem Steuerermittlungsverfahren gemäß den § 85, 208 Abs. 1 Nr. 3 AO 1997, unter anderem auch in ein sogenanntes "Fallheft" der mit eingeschalteten Steuerfahndungsstelle. Das wurde während der noch laufenden Ermittlungen (vgl. § 147 Abs. 2 StPO, 385 Abs. 1 AO) abgelehnt. Rechtsmittel und zuletzt die vom Steuerpflichtigen zum BFH erhobene Nichtzulassungsbeschwerde blieben ohne Erfolg. Der BFH bestätigt vielmehr seine bislang schon vertretende Auffassung, dass es ein generelles und für alle Fälle geltendes Akteneinsichtsrecht in der AO 1977 für das steuerliche Verwaltungsverfahren nicht gibt, im Gegensatz zum finanzgerichtlichen Verfahren mit dem umfassenden Akteneinsichtsrecht bezogen auch auf die gemäß § 78 Abs. 1 S. 1 FGO "dem Gericht vorlegten Akten" der Finanzbehörde, § 71 Abs. 2 FGO.

Keineswegs kann diese Entscheidung aber dahingehend missverstanden werden, dass es einer Finanzbehörde erlaubt wäre, im Besteuerungs- oder Strafverfahren Tatsachen zu verwerten, zu denen der Steuerpflichtige deshalb nicht sachgerecht Stellung nehmen kann,

weil sie ihm - oftmals unter Hinweis auf das Steuergeheimnis - vorenthalten werden. Bei einer solchen Verfahrensweise wäre auch das verfassungsrechtliche Gebot der Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt. Es entspricht nur pflichtgemäßem Ermessen, dem Steuerpflichtigen in einem solchen Fall - der oftmals bei einer Haftungsanspruchnahme nach den §§ 69 oder 71 AO in Betracht kommt - Akteneinsicht zu gewähren, wenn beabsichtigt ist, eine nachteilige Entscheidung hierauf zu stützen. Beachten sollte der Berater, dass die originären Tatsachen (also etwa Zeugenaussagen oder Stellungnahmen aus Drittakten) zur Verfügung gestellt werden, und nicht etwa zusammenfassende und in aller Regel auch bewertende Vermerke der Finanzverwaltung über die Sachgrundlagen aus anderen Akten. Im Übrigen ist der "Kampf" um möglichst umfassende Akteneinsicht immer lohnenswert - sei es im Einzelfall durch das Einstellen der Mitwirkung in steuerlicher und strafrechtlicher Hinsicht bis zur Gewährung von Akteneinsicht, sei es über den mühseligen Weg der Klageerhebung und des Antrages nach § 78 FGO (vgl. auch Ziffer 4. AEAO zu § 91). Vermag die Finanzbehörde im Übrigen Akteneinsicht in Sachverhaltsfeststellungen oder Beweismitteln wegen des Steuergeheimnisses Dritten nicht zu geben, so ist es ihr eben verwehrt, diese Sachverhalte zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verwenden.

Korruptionsstrafrecht: Ungewöhnlicher "Fingerzeig" des Bundesgerichtshofes in der Entscheidung BGH 5 StR 363/02 vom 25.02.2003 = wistra Heft 8/03:

Der vom Bundesgerichtshof entschiedene Fall betraf einen von ihm bestätigten Freispruch wegen des Vorwurfes von Korruption. Für eine Gerichtsentscheidung vollkommen ungewöhnlich endet der veröffentlichte Teil des Urteils wörtlich mit folgenden Ausführungen: "Ungeachtet der rechtsfehlerfreien Freisprechung des Angeklagten im vorliegenden, verhältnismäßig weit zurückliegendem Fall erscheint folgender Hinweis angezeigt: Mit der - durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz verschärften - Strafvorschrift des § 331 StGB soll auch dem Hervorrufen eines bösen Anscheins möglicher "Käuflichkeit" von Amtsträgern begegnet werden. Die Sensibilität der Rechtsgemeinschaft bei der Erwägung der Strafwürdigkeit der Entgegennahme von Vorteilen durch Amtsträger ist, auch in Fällen der vorliegenden Art, mittlerweile deutlich geschärft. Mithin wird in derartigen Fällen künftig Amtsträgern vor der Annahme jeglicher Vorteile, die im Zusammenhang mit ihrer Dienstausübung gebracht werden können, die strikte Absicherung von Transparenz im Wege von Anzeigen und Einholungen von Genehmigungen auf hochschulrechtlicher Grundlage abzuverlangen sein. Die Gewährleistung eines derartigen Verhaltens obliegt namentlich der besonderen Verantwortung der jeweiligen Vorgesetzten."

Dieser Hinweis des Bundesgerichtshofes - der in einem Strafurteil als Begründung von Schuld oder Unschuld eines Angeklagten in einem konkreten Fall überhaupt nichts zu suchen hat - zeigt ein sehr deutliches Anliegen der obersten Strafrichter der Bundesrepublik, zukünftig Korruptionsbekämpfung streng verfolgt und geahndet zu sehen. Es hat ohnehin eine Reihe von gesetzlichen Verschärfungen gegeben. Auch die Strafverfolgungspraxis hat sich verschärft. Besonders hinzuweisen ist insoweit auf das BMF-Anwendungsschreiben zu § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG, mit dem nicht nur die Abzugsverbote für "nützliche Zuwendungen" dargestellt, sondern Mitteilungs- und Unterrichtungspflichten zur Einleitung der Strafverfolgung bei Auftreten von Verdachtsmomenten etwa in Betriebsprüfungen beschrieben werden.

Es kann allen Mandanten in "gefährdeten" Branchen nur dringend angeraten werden, eine vielleicht jahre- oder jahrzehntelang unbeanstandete geübte Praxis von Geschenken und Nützlichkeiten nicht sorglos weiterzubetreiben. Das Korruptionsstrafrecht in der Praxis ist heutzutage schlichtweg nicht mehr zu vergleichen mit dem Rechts- und Vollziehungszustand noch vor wenigen Jahren.

Beschluss des FG Münster vom 11.03.2003, AZ 11 V 6957/02 (ebenso FG Niedersachsen, Beschluss vom 16.05.03, AZ 13 V 184/03):

Es bestehen ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO an der Rechtmäßigkeit eines Sammelauskunftersuchens eines Strafsachenfinanzamtes, welche der Aufdeckung und Ermittlung von Spekulationsgewinnen dienen soll.

Sachverhalt: Das Strafsachenfinanzamt hatte gegen eine Sparkasse ein Auskunftersuchen gem. § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO i.V.m. § 93 AO gestellt und - gestützt auch auf den im Geschäftsbericht der Bank dargestellten Anstieg der Wertpapieraufträge, aus denen das Strafsachenfinanzamt ein "Missverhältnis zwischen den erklärten Spekulationsgewinnen im örtlichen Zuständigkeitsbereich der Finanzämter ... zu der Anzahl der von den Kunden ihres Hauses insgesamt getätigten Wertpapiergeschäften" geschlossen hatte - umfassende Auskünfte aus Wertpapieraufträgen und Orderaufträgen über Veräußerungsgeschäfte für in- und ausländische Aktien und Fondsanteile für mehrere Jahre gefordert. Die Bank hatte hiergegen nach erfolglosem Rechtsmittelverfahren Klage erhoben und nach ebenso erfolglosem Antrag auf AdV bei der Finanzverwaltung diesen Antrag vor dem Finanzgericht wiederholt.

Das FG Münster hat (ebenso wie das FG Niedersachsen in der oben zitierten Entscheidung in einem vergleichbaren Fall) dem Aussetzungsantrag stattgegeben wegen der aus seiner Sicht zumindest zweifelhaften Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen. Ausdrücklich hat das FG Münster dabei die vom BFH im Beschluss vom 16.07.2002 (IX R 62/1999) dargelegte Auffassung bestätigt, dass die Besteuerung von Spekulationsgewinnen im Sinne von § 23 Abs. 1 Nr. 2 lit. B EStG a.F. wegen des Bestehens struktureller Vollzugshindernisse nicht mit Art. 3 des Grundgesetzes vereinbar ist. Diese verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Besteuerung von Spekulationsgewinnen schlagen aus Sicht des Senates zwingend auf die Frage der Rechtmäßigkeit von Auskunftersuchen zur Ermittlung dieser Einkünfte durch. Erst wenn der Gesetzgeber durch Aufhebung der festgestellten Vollzugsdefizite im Bereich der Spekulationsgewinne eine dem Gleichheitsgrundsatz entsprechende Besteuerung schaffe, könnten hierauf zielende Ermittlungsmaßnahmen wieder statthaft sein. Ausdrücklich anerkennt das Finanzgericht auch ein berechtigtes Interesse der antragstellenden Bank unter Hinweis auf das vom Gesetzgeber selbst als besonders schutzwürdig erachtete Vertrauensverhältnis zwischen Bank und Kunden. Dieses ergebe sich auch aus den der Antragstellerin drohenden Wettbewerbsnachteilen gegenüber überregional tätigen Banken, die nicht einem derartigen Auskunftersuchen ausgesetzt seien.

Sozialversicherungsstrafrecht: Beschluss des OLG Hamm, AZ: 1 Ss OWi 1037/2000:
Allein aus der Tatsache, dass ein ausländischer Arbeitnehmer ohne die erforderliche Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung Dienste geleistet hat, kann noch nicht auf ein verbotenes Dienst- oder Arbeitsverhältnis geschlossen werden. Es kann sich auch um eine unentgeltliche Tätigkeit im Rahmen von Gefälligkeitsverhältnissen ohne rechtliche Verpflichtung gehandelt haben.

Sachverhalt: Der später von einem Bußgeldbescheid Betroffene hatte ein Haus gebaut. Auf der Baustelle wurden 2 russische Staatsbürger bei einer Kontrolle festgestellt, die mit Touristenvisa in die Bundesrepublik eingereist worden waren. Die Arbeitsverwaltung vermutete illegale Beschäftigung und verhängte eine Geldbuße von 5.000,- DM gegen den Bauherrn als "Arbeitgeber". Dieser legte Einspruch ein, das AG Siegen sprach ihn frei, das OLG Hamm bestätigte diese Entscheidung. Zwar sei festgestellt worden, dass die beiden "Bauhelfer" teilweise bei dem Betroffenen gewohnt hatten und von diesem beköstigt wurden. Auch hatte der Bauherr für sie eine Unfallversicherung abgeschlossen. Die tatsächlich festgestellten Arbeiten erforderten jedoch lediglich 3 - 4 Arbeitstage. Eine Bezahlung konnte

man nicht nachweisen. Insgesamt sei deshalb nicht von einem Arbeitsverhältnis auszugehen, die Tätigkeiten seien vielmehr freiwillig und aus Gefälligkeit heraus ausgeführt worden. Auch die Gewährung von Kost und Logis spreche nicht dagegen, da hierdurch keine rechtliche Verpflichtung zur Erbringung von Arbeitsleistungen entstehe. Es handele sich vielmehr um freiwillige Tätigkeiten im Rahmen einer gerade für Gefälligkeitsverhältnisse typischen Dankbarkeit. Insgesamt hat das OLG den Einsatz der beiden russischen Bekannten des Bauherrn als straflos angesehen und die Rechtsbeschwerde der Staatsanwaltschaft gegen die Aufhebung der Bußgeldbescheide verworfen.

Steuerstrafrecht aktuell, 07/03

Urteil des BFH vom 19.12.2002, AZ IV R 37/01:

Auch die Steuerfachangestellte der vom Steuerpflichtigen beauftragten Beratungsgesellschaft kann Täterin einer leichtfertigen Steuerverkürzung im Sinne des § 378 AO sein. In diesem Fall greift die fünfjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zu Lasten des Steuerpflichtigen ein.

Sachverhalt: Ein Chefarzt hatte gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung auch direkt abgerechnet. Die Buchführung und die Vorbereitung der Steuererklärungen hatte er seinem Steuerberater übertragen. Durch einen Erfassungsfehler einer Angestellten des Beraters wurden Einnahmen zu Unrecht in gleicher Höhe als Betriebsausgaben und damit letztlich erfolgsneutral verbucht. Nachdem das Finanzgericht die Steuerfachgehilfin als Zeugin vernommen hatte, kam es zu dem Ergebnis, dass dieser eine leichtfertige Steuerverkürzung zur Last zu legen sei mit der Folge der Verlängerung der Festsetzungsfrist auf 5 Jahre. Dem ist der Bundesfinanzhof gefolgt. Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung könne auch der steuerliche Berater oder sein Gehilfe sein, ohne dass er gegenüber dem Finanzamt hervorgetreten sein müsste. Unerheblich sei auch, wer die Steuererklärung unterschrieben habe. Der mögliche Täterkreis erstreckte sich auf alle Personen, die der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Verpflichtungen einschaltet, gleich in welchem Stadium. Im übrigen dürfe die zwangsläufig notwendige Aufgabenteilung zwischen Steuerpflichtigem und seinem Berater nicht dazu führen, dass die Festsetzungsfrist bei objektiv eindeutig unrichtigen Angaben wie üblich abläuft.

LG Münster, Beschluss vom 05.02.03, AZ 9 Qs 8/03:

Die regelmäßige Durchsuchung der Geschäftsräume einer Discothek für die Dauer von 12 Kalenderwochen zur wiederholten Prüfung der Tagesumsätze und einem Abgleich mit den abgerechneten Verzehrkarten ist zulässig.

Sachverhalt: Gegen die Verantwortlichen einer nur am Freitag und Samstag geöffneten Discothek ist ein Steuerstrafverfahren wegen Einkommens- und Betriebssteuerhinterziehungen für die Jahre 1998 bis 2000 und hinsichtlich Umsatzsteuerhinterziehung für die Jahre 2001 und 2002 anhängig. Festgestellt wurde, dass in den Discotheken verwendete Verzehrkarten in größerem Umfang "schwarz" eingekauft worden seien. Vermutet wurde auch, dass eine Registrierkasse ebenso unverbucht eingekauft und zur Erfassung der Schwarzeinnahmen eingesetzt worden sein könnte. Im Oktober 2002 hatte es die erste Durchsuchung gegeben. Amts- und Landgericht Münster hielten nun eine weitere - dem Gesetz völlig fremde - "Dauerdurchsuchung" für 3 Monate und damit bei 2 Öffnungstagen pro Woche 24 Einzeldurchsuchungen ohne weiteres für zulässig. Die bereits ermittelten Kalkulationsdifferenzen würden für die Ermittlung der Höhe der hinterzogenen Steuer nicht ausreichen und könnten Unschärfen enthalten. Für die Beweisführung sei zwingend erforderlich, "vor Ort im Wege einer wiederholten Prüfung" Tagesumsätze festzuhalten und mit Verzehrkarten zu vergleichen. Mit wenigen Sätzen Begründung billigt das Landgericht den entsprechenden Beschluss des Amtsgerichtes. 12

Wochen lang insgesamt 24 einzelne Durchsuchungen (erlaubt mit einem einzigen Beschluss) seien "noch verhältnismäßig".

Praxishinweis/eigene Stellungnahme: Der Beschluss ist nach Auffassung des Verfassers absolut unvertretbar und verletzt Verfassungsrecht. Leider ist ein Rechtsmittel zum Oberlandesgericht Hamm hiergegen nicht möglich. Unbekannt ist, ob gegen den Beschluss des Landgerichtes Verfassungsbeschwerde erhoben wurde. Diese wäre nach meiner Auffassung in jedem Fall begründet: Das Landgericht war sich offensichtlich der verfassungsrechtlichen Problemstellung überhaupt nicht bewusst. Zunächst wurde nicht durchsucht zur Gewinnung von Beweismitteln für Steuerhinterziehungen der vergangenen Jahre, sondern zur Gewinnung von Vergleichsmaterial. Darüber hinaus gibt es natürlich eine Reihe von Schätzungs- und Verprobungsmethoden, die auch ohne 3 Monate lang andauernde Durchsuchung eines Geschäftsbetriebes durchgeführt werden können.

Wären die Ausführungen des Landgerichtes richtig, so könnte bei Hinterziehungsverdacht praktisch in jedem Gewerbebetrieb einige Monate lang eine Dauerdurchsuchung stattfinden, um Vergleichsmaterial für Vorjahre zu gewinnen. Bisherig aber hat man ein derartiges Übermaß an staatlichem Eingriff nicht benötigt, ohne dass die Verfolgung von Steuerhinterziehungen hierdurch zum Erliegen gekommen wäre. Darüber hinaus ist die Insolvenz einer Gaststätte dann sichere und unausweichliche Folge, wenn an jedem Öffnungstag Steuerfahndungsbeamte durchsuchen und beschlagnahmen dürfen.

Insgesamt setzt sich der Beschluss daher in fundamentalen Gegensatz zu der in den letzten Jahren immer restriktiver werdenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes und ihr folgend der steuer- und strafrechtlichen Fachgerichte. Der Beschluss ist deshalb unhaltbar. Sollten "Dauerdurchsuchungsbeschlüsse" zukünftig in anderen Fällen ergehen, so ist unbedingt anzuraten, hiergegen zunächst Rechtsmittel auch unter Hinweis auf die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung einzulegen. Bleibt das erfolglos, kann nur zu einer Verfassungsbeschwerde geraten werden und natürlich dazu, in einem späteren Steuerstrafverfahren sowohl der Verwertung der bei "Dauerdurchsuchungsmaßnahmen" gewonnenen Erkenntnisse und ihrer Fernwirkungen sowohl im Straf- als auch im Besteuerungsverfahren zu widersprechen.

Praxishinweis zu Schweigepflichtentbindungserklärungen, die der Steuerpflichtige bei einer Durchsuchung unterschreibt:

In den letzten Monaten häufen sich Fälle, in denen die bei einer Durchsuchung in Steuer- oder Wirtschaftsstrafsachen eingesetzten Beamten dem Betroffenen sofort eine schriftliche Schweigepflichtentbindungserklärung für seinen Steuerberater vorgelegt wird, die er unterschreiben möge. Geschieht das, so begeben sich die Beamten nicht selten sofort zum Berater, um dort unter Vorlage der umfassenden Schweigepflichtentbindungserklärung sämtliche Unterlagen abzuholen und eine Sofortvernehmung des nicht mehr schweigeberechtigten Beraters durchzuführen. Hiervor kann nur eindringlich gewarnt werden: Der Betroffene steht bei einer ihn im Regelfall vollkommen unvorbereitet treffenden Durchsuchung unter dem Eindruck des staatlichen Eingriffes. Er fühlt sich im Regelfall völlig machtlos. Oftmals ist er nicht informiert über sein generelles Recht, zu schweigen und die Dinge passiv geschehen zu lassen. Wenn ihm dann eine schriftliche Schweigepflichtentbindungserklärung vorformuliert vor die Nase gehalten wird, denkt er oft zu Unrecht, dass die Verweigerung der Unterschrift zu seinem Nachteil ausgelegt werden könnte. Sogar könnte er auf die Idee kommen, dass sein Berater ihm positiv helfen kann und deshalb die Schweigepflichtentbindung unterschrieben werden soll. Die Beamten nutzen diese Gemütslage natürlich auch mit psychologischem Geschick aus, die Durchsuchungsaktion ist (wie Streck es einmal treffend ausdrückte) die "Stunde der Steuerfahndung". Hier werden die besten Ermittlungsergebnisse erzielt.

Mindestens der Berater aber sollte ein gewisses rechtsstaatliches Grundverständnis zeigen, wenn ihm die schriftliche Entbindungserklärung präsentiert wird. Sie ist nämlich jederzeit

durch den Mandanten widerrufbar. Möglicherweise hat dieser sie abgegeben in Unkenntnis der weitreichenden Folgen. Sagt nämlich ein Berater aus und gibt er Unterlagen heraus, so hat er nichts zu beschönigen und auszuwählen. Deshalb ist grundsätzlich anzuraten, dass der Berater in diesem Fall noch einmal Kontakt mit dem Betroffenen aufnimmt, unüberwacht und in Ruhe mit ihm spricht und abgeklärt wird, ob die Entbindungserklärung widerrufen wird oder es bei ihr verbleibt. Irgendwelche Pressionsversuche der Verfolgungsbehörde sollte von vornherein und ohne Rücksicht auf den Einzelfall zurückgewiesen werden. Der Beschuldigte einer Steuerstraftat hat das Recht, in Ruhe, nach Prüfung der Vorwürfe und ausreichender Beratung selbst zu entscheiden, ob und in welcher Weise er am Verfahren mitwirkt, welche Tatsachen und Beweismittel er selbst vorträgt oder vortragen lässt. Der Berater hat die Pflicht, dem Beschuldigten dieses Recht professionell aufzuzeigen und zu verhindern, dass dieser seiner eigenen Position durch Spontanäußerungen irreparabel schadet, sowohl in strafrechtlicher als auch in steuerlicher Hinsicht. Das gilt ebenso für die Einlassung als auch für die spontan erklärte Schweigepflichtentbindung. Nicht umsonst wird sie doch dem Steuerpflichtigen sofort schriftlich vorgelegt und im Anschluss daran auszunutzen gesucht.

Steueramnestiegesetz am 18.06.2003 vom Bundeskabinett verabschiedet:

Der vom Bundeskabinett verabschiedete Entwurf sieht für Nacherklärungen in 2004 und 2005 eine Amnestie vor. Sie betrifft nicht deklarierte Einnahmen aus der Zeit vom 01.01.1993 bis 01.01.2002. Der Steuersatz beträgt 25 bzw. 35 %, bei Einkommensteuerhinterziehung muss die Abgeltungssteuer nicht auf die gesamten Einkünfte gezahlt werden, sondern nur auf 60 % (!). Mit abgegolten werden auch steuerliche Nebenleistungen (demnach auch Hinterziehungszinsen, die bei länger zurückliegenden Zeiträumen ansonsten erfahrungsgemäß ganz erheblich ins Gewicht fallen!). Strafbefreiung gilt auch bei der schweren Steuerhinterziehung des § 370 a AO.. Insgesamt bei erster Durchsicht scheint der Entwurf für den zur Steuerehrlichkeit zurückkehrenden Steuerpflichtigen in vielen Fällen eine wirklich günstige und praktikable Lösung darzustellen. Abzuwarten bleibt, ob und in welcher Form der Regierungsentwurf Gesetzeskraft erlangt.

Steuerstrafrecht aktuell, 05/03

BGH IX ZB 121/02, Beschluss vom 18.12.2002:

Die Versagung der Restschuldbefreiung wegen einer Insolvenzstraftat setzt nicht voraus, dass die Straftat in einem Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren steht, in dem die Restschuldbefreiung beantragt wird. Verurteilungen des Schuldners sind jedenfalls innerhalb der fünfjährigen Tilgungsfrist des § 46 Abs. 1 Nr. 1 BZRG zu berücksichtigen.

Ein Bäckermeister hatte nach einem persönlichen Konkurs im Jahr 1996 und nach dem Konkurs einer von ihm beherrschten GmbH im Jahr 1998 über sein persönliches Vermögen ein Verbraucherinsolvenzverfahren durchgeführt und Restschuldbefreiung begehrt. Im Schlusstermin beantragte eine Gläubigerin, ihm diese Restschuldbefreiung zu versagen. Dabei verwies sie auf eine rechtskräftige Verurteilung aus dem Jahr 2001 wegen Verletzung der Buchführungspflicht nach § 283 b StGB. Diese Bestrafung betraf seine Tätigkeit als Geschäftsführer der wegen Vermögenslosigkeit gelöschten GmbH. Nachdem das Insolvenzgericht die Restschuldbefreiung versagt hatte, wandte sich der Schuldner mit der Beschwerde über das Landgericht an den Bundesgerichtshof. Er argumentierte, dass die Verurteilung keinen Bezug auf das konkrete Insolvenzverfahren über sein persönliches Vermögen aufwies. Darüber hinaus stamme der Versagungsantrag von einem Gläubiger, der überhaupt nicht durch die Straftat geschädigt worden sein könne. Insgesamt habe die frühere Straftat nichts mit seinem Verhalten in Bezug auf die Insolvenzmasse und auch nichts mit dem Insolvenzverfahren oder seiner persönlichen Geschäftstätigkeit zuvor zu tun. Der BGH hat gleichwohl die Restschuldbefreiung versagt und festgelegt, dass es hierfür überhaupt nicht auf einen inneren Zusammenhang zwischen dem Insolvenzverfahren und der Verurteilung ankommt. Entscheidend sei lediglich, dass die Verurteilung des Schuldners

zu einer Insolvenzstraftat rechtskräftig sei und aufgrund der Vorschrift in § 46 Abs. 1 Nr. 1 BZRG erst nach 5 Jahren getilgt werden könne. Mindestens in dieser Zeit sperre sie die Restschuldbefreiung.

Praxishinweis: Über die Versagung der Restschuldbefreiung wegen vorangegangener strafrechtlicher Verurteilung herrscht in der Praxis noch große Unsicherheit. Das vorstehende Urteil des BGH stellt einen ersten Schritt dar, die verschiedenen Vorschriften rechtssicher auszulegen. Zunächst ist wichtig: Eine Verurteilung blockiert die Restschuldbefreiung nur, wenn ein Gläubiger einen entsprechenden Antrag stellt. Wird er dagegen nicht gestellt (möglicherweise empfehlen sich zum richtigen Zeitpunkt Verhandlungen, wenn ein solcher Antrag zu erwarten oder gestellt ist und noch zurückgenommen werden kann), so kommt es trotz Verurteilung gleichwohl zur Restschuldbefreiung. Darüber hinaus hindert ein noch laufendes Strafverfahren die Restschuldbefreiung nicht, sondern erst eine rechtskräftige Verurteilung. In diesem Zusammenhang muss immer wieder davor gewarnt werden, dass ein Strafbefehl (Verurteilung auf schriftlichem Weg zumeist zu einer Geldstrafe) widerspruchslos akzeptiert und bezahlt wird: Auch der Strafbefehl stellt eine vollständige Verurteilung mit den entsprechenden Konsequenzen auch auf die Restschuldbefreiung dar und ist nicht etwa mit einer Einstellung des Verfahrens gegen eine Geldbuße zu verwechseln. Nur Letztere hindert die Restschuldbefreiung nicht.

Eine gewisse Ungerechtigkeit liegt auch darin, dass nur eine Verurteilung zu einer sogenannten Insolvenzstraftat nach den §§ 283 bis 230 c StGB die Restschuldbefreiung hindert (Bankrott, besonders schwerer Fall des Bankrotts, Verletzung der Buchführungspflicht, Gläubigerbegünstigung und Schuldnerbegünstigung). Es gibt viele andere Straftatbestände, die mit einer Insolvenz oftmals einhergehen, etwa der Kreditbetrug, die Untreue, Steuerdelikte, die Nichtzahlung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung oder die Insolvenzverschleppung nach den §§ 84, 64 GmbHG. Alle diese Delikte hindern die Schuldbefreiung nicht. Darüber hinaus wird in der Praxis regelmäßig wegen mehrerer Delikte gleichzeitig ermittelt. Sind gewichtige Anhaltspunkte für eine Strafbarkeit gegeben und erwägt die Staatsanwaltschaft die Beantragung eines Strafbefehles, so kann noch versucht werden, diesen einverständlich auf ein Delikt zu beschränken, das einer Restschuldbefreiung gerade nicht entgegensteht. Von der Versagung der Restschuldbefreiung zu unterscheiden sind im übrigen die von ihr ohnehin ausgenommenen Forderungen nach § 302 InsO: Geldstrafen und Ordnungsgelder erfahren nie eine Restschuldbefreiung ebenso wie Forderungen aus vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlungen, sofern der Gläubiger diese Forderung und den Rechtsgrund der unerlaubten Handlung ausdrücklich bei der Anmeldung geltend gemacht hatte.

Urteil des BFH vom 9. August 2002, Az. VI R 41/96 sowie des FG Münster, Urteil vom 11. Dezember 2001, Az. 1 K 3470/98 E:

Bei der Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners gem. § 191 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 muss das Finanzamt im Rahmen einer ordnungsgemäßen Ermessensausübung auch darüber befinden, ob der Haftungsschuldner nur für einen Teilbetrag der Summe, für die er gesetzlich haftet, in Anspruch zunehmen ist. Spätestens in der Einspruchsentscheidung müssen die für die Ermessensausübung maßgeblichen Gründe dargestellt werden. Das Auswahlermessen hinsichtlich mehrerer Haftungsschuldner beschränkt sich nicht nur auf den Personenkreis, der denselben Haftungstatbestand verwirklicht .

Die Fälle in den genannten Urteilen betrafen die Lohnsteuerhaftung nach § 42 d Einkommensteuergesetz (BFH) einerseits und die Haftung eines Gehilfen einer Steuerstraftat (FG Münster, Gaststättenfall, "Pommes-Connection"). In beiden Entscheidungen wurden die Steuerbescheide aufgehoben und die Finanzverwaltung zur Neubescheidung verpflichtet. Insbesondere das Urteil des FG Münster enthält wichtige Ausführungen dazu, dass trotz der grundsätzlich gesamtschuldnerischen Haftung gem. § 44

AO keinesfalls zulässig ist, den Gehilfen einer Steuerstraftat automatisch für die Steuerschuld des Haupttäters in Anspruch zu nehmen, so weit diese noch unbeglichen geblieben ist. Vielmehr komme es auf die Relation des durch die Beihilfe des Haftenden entstandenen Steuerschadens zu dem Grad des Verschuldens an, anderenfalls drohe eine Verletzung des Gebotes der Verhältnismäßigkeit, welches auch bei Haftungsinanspruchnahme gelte. Darüber hinaus trage § 71 AO nur Schadenersatzcharakter, nicht Strafcharakter. Das Gericht verweist ferner auf die frühere Rechtsprechung des BFH, nach der die Haftung des Gehilfen sich auf den Steuerschaden beschränkt, der von seinem Tatvorsatz umfasst sei. Schließlich müsse die Haftung auf die Höhe des tatsächlichen Steuerschadens beschränkt werden, nicht auf den (in der Praxis u. a. wegen des Kompensationsverbotes oftmals erheblich höheren) Hinterziehungsbetrag. Praxishinweis: Generell ist bei einem Haftungsbescheid zu prüfen, ob die Behörde das ihr zustehende Ermessen nachvollziehbar ausgeübt und nicht die Haftung schematisch begründet hat. Das FG Münster kritisierte ausdrücklich "floskelhafte Wendungen und vorgefertigte Argumente" im aufgehobenen Bescheid. Schließlich spielt oftmals eine Rolle, ob die Finanzbehörde alle infrage kommenden Haftenden ebenfalls in Anspruch genommen hat und wie groß die "Tatnähe" des Helfers tatsächlich gewesen ist, da sich im Ergebnis nach Auffassung des FG Münster auch hierdurch die auf ihn entfallende Haftungssumme erheblich begrenzen kann. Keinesfalls kann deshalb aus der gesamtschuldnerischen Haftung des Haftungsschuldners allein die Zulässigkeit seiner vollen Inanspruchnahme folgen.

Geplantes Zinsabschlagsteuergesetz- Letzte Meldung vor Redaktionsschluss: Widerstand der Gewerkschaften und in der SPD Fraktion wächst, aufgeschoben und aufgehoben?

Das geplante Zinsabgeltungssteuergesetz - mittlerweile liegt ein Referentenentwurf aus März 2003 vor - wird mit Sicherheit verschoben (ursprünglich sollte es bereits zum 1.6.2003 in Kraft treten) und scheitert möglicherweise insgesamt am Widerstand in der SPD Fraktion und bei den Gewerkschaften (Quelle: Financial Times Deutschland vom 9. Mai 2003/Tagesspiegel Ressort Wirtschaft vom 8.5.2003). Leider scheint ein nach dem vorliegenden Entwurf durchaus praktikables Amnestiegesetz wieder in weite Ferne zu rücken und damit ein sicherlich von nicht wenigen Steuerpflichtigen und Beratern erhoffter Königsweg zur Rückholung sehr privater "Auslandsanlagen". Ein politisches Urteil steht dem Verfasser im Rahmen dieses Beitrages sicherlich nicht zu - wenn es aber eines Beweises bedurfte für das Fehlen von Kontinuität und Verlässlichkeit seitens des Steuergesetzgebers, so scheint dieser jetzt gerade ein weiteres Mal erbracht zu werden.

Steuerstrafrecht aktuell, 01/03

BVerfG, Beschluss vom 01.03.2002 - 2 BvR 972/00 (wistra 2002, S. 298):

Die bloße Inhaberschaft von Tafelpapieren und deren Einlieferung zur Verwahrung in ein Depot begründet für sich allein noch keinen Anfangsverdacht einer Steuerstraftat. Dieser Verdacht ergibt sich aber bei Hinweisen auf eine gezielte Anonymisierung, etwa bei Durchführung von Wertpapierkäufen durch Bargeschäft, obwohl bei der selben Bank Konten und ein Depot geführt werden.

Ein Bankkunde hatte ("Dauerbrennerfall": Auslandstransfers nach Luxemburg) das Bundesverfassungsgericht angerufen und eine Grundrechtsverletzung dadurch geltend gemacht, dass die Steuerfahndung bei seiner Bank Unterlagen über Tafelpapiergeschäfte hatte beschlagnahmen lassen. Argumentiert wurde damit, dass es an einem Anfangsverdacht einer Steuerstraftat gefehlt habe. Deshalb hätten der Finanzbehörde keine strafprozessualen Eingriffsbefugnisse zugestanden und eine Weitergabe der Daten an die Wohnsitzfinanzämter würde gegen § 30 a Abs. 3 S. 2 AO 1977 verstoßen.

Das Bundesverfassungsgericht bestätigt zunächst die Rechtsprechung auch des BFH (NJW 2000, S. 3157), der zufolge allein aus der Inhaberschaft von Tafelpapieren und deren Einlieferung zur Verwahrung in ein Depot noch kein Anfangsverdacht einer Steuerstraftat folgt. Wenn allerdings ein Steuerpflichtiger Tafelpapiergeschäfte in bar tätigt (von der Steuerfahndung vermutlich anhand des Kassenbuches der Bank aufgespürt mit dem EDV-Programm, das den traurig-zutreffenden Titel "BINGO" trägt), obwohl für die Barabwicklung angesichts bestehender Konten und bequemer Überweisungsmöglichkeiten eigentlich keine Veranlassung bestand, ändert sich die Verdachtslage: Es kann dann vermutet werden, der Steuerpflichtige habe "mit dieser Art der Geschäftsabwicklung" die Weiche für eine nachfolgende Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung gestellt. Ein solcher Anfangsverdacht könne aus Sicht der Verfassungsrichter im übrigen auch dadurch entstehen, dass eine erhebliche Verminderung der Depotträge eines Steuerpflichtigen in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Einführung der Quellensteuer auf Kapitaleinkünfte entstand. Ist ein steuerstrafrechtlicher Anfangsverdacht zu bejahen, so gilt § 30 a Abs. 3 S. 2 AO 1977 eben nicht mehr und darf ermittelt und weitergegeben werden.

Praxishinweis: Bei einem "Luxemburg-Fall" ist immer zu prüfen, auf welchen Wegen und Rechtsgrundlagen das Besteuerungsfinanzamt in Kenntnis gesetzt wurde. In der Praxis geschieht das in vielen Fällen "offensiv" und auch dort, wo kein steuerstrafrechtlicher Anfangsverdacht bestanden hat. Der Widerstand der Banken gegen diese Praxis ist äußerst unterschiedlich. Der Kunde kann sich keinesfalls darauf verlassen, dass die Bank eine unzulässige Weitergabe von Kundeninformationen mit den gebotenen Rechtsmitteln kontrollieren und ggf. unterbinden lässt. Im Gegenteil ist mancherorts mittlerweile geradezu vorausseilender Gehorsam zu Lasten der eigenen Kunden zu bemerken.

BGH, Beschluss vom 16.05.2002 - 5 StR 137/02: Eine ungewöhnlich lange Verfahrensverzögerung muss bei der Strafzumessung erhebliches Gewicht erlangen.

Ein Steuerberater war zu einer Geldstrafe wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung verurteilt worden. Er hatte seine unzulässige Mithilfe auch bereits im Ermittlungsverfahren eingeräumt. Gleichwohl war es erst Jahre später zur Verhandlung gekommen.

Diese Geldstrafe hat der Bundesgerichtshof in der zitierten Entscheidung aufgehoben mit der Begründung, dass die Erwägungen des Landgerichts zur Strafzumessung nicht erkennen ließen, ob eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung vorgelegen habe und bei der Bemessung der Strafe zu berücksichtigen sei. Insbesondere hätte erörtert werden müssen, dass der Angeklagte seit Jahren unter dem Druck des Verfahrens stand, das sich auf ihn gerade wegen seines Berufes als Steuerberaters existenziell auswirken konnte.

Praxishinweis: Zieht sich ein Steuerstrafverfahren über Monate und nicht selten über Jahre, muss dieser Umstand bei der Strafe berücksichtigt werden. Unzulässig ist auch das Argument, der Angeklagte hätte ja durch ein frühes Geständnis abkürzen können. Hierzu besteht rechtsstaatlich keine Verpflichtung. Im Gegenteil ist das Beschleunigungsgebot in Strafverfahren von den Behörden und Gerichten zu beachten. Immer wieder kommt es in Steuer- oder Wirtschaftsstrafverfahren durch verschiedene Ursachen (unbequemer Tatsachenstoff, schwierige Ermittlungen, Bearbeiterwechsel, Zuständigkeitswechsel, tatsächliche oder so empfundene übermäßige Arbeitsbelastung etc.) zu Verzögerungen oder gar zeitweiligen Verfahrensstillständen. Der hierdurch auf den Betroffenen lastende Druck - den man als Berater erheblich besser und konkreter erfährt als auf Seiten der Strafverfolgungsbehörden - muss bei der Bemessung der Strafe angemessen berücksichtigt werden. Das gilt auch bei Verzögerungen, die von den Strafverfolgungsbehörden nicht vermieden werden konnten. Kommt es darüber hinaus zu einer rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung - diese Fälle sind keineswegs selten in der Praxis -, so fordert der Bundesgerichtshof seit mehreren Jahren bereits, dass die Strafe im Urteil rechnerisch und offen ausgewiesen reduziert werden muss. Auch in kleinen und mittleren Fällen und

Steuerhinterziehung sind diese obergerichtlichen Grundsätze anzuwenden - und sie bieten den schlagenden Beweis dafür, dass es allgemeinverbindliche "Strafzumessungstabellen" nicht geben kann. Die Bemessung einer Kriminalstrafe ist auf den einzelnen Fall bezogen, hat die Umstände der Tat und die Täterpersönlichkeit in vielfältiger Hinsicht zu berücksichtigen und kann von niemandem aus einer - auch noch regional unterschiedlichen, innerhalb einer OFD teilweise noch nicht einmal einheitlichen - "Tabelle" entnommen werden.

BFH, Urteil vom 14.05.2002 (IX R 31/00): Die Befugnis des Steuerberaters zur Zeugnisverweigerung nach § 84 Abs. 1 FGO i.V.m. § 102 Abs. 1 Nr. 3 b AO 1977 bezieht sich auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung.

Der BFH hatte sich in einer etwas abseits gelegenen Thematik zur Wiedereinsetzung und zu Postausgangs- und Fahrtenbüchern auch mit dem Zeugnisverweigerungsrecht des Berufsangehörigen zu befassen. Unter Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils hat es die Grundsätze noch einmal hervorgehoben, dass sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Beraters auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache der Beratung erstreckt und gegenüber jedermann, auch gegenüber Behörden und anderen Stellen gilt, schließlich auch die Verweigerung der Vorlage entsprechender Schriftstücke nach § 85 FGO umfasst. Praxishinweis: Das Urteil ist Anlass, auf das umfassende Schweigerecht des Berufsangehörigen und seiner Mitarbeiter hinzuweisen, das sich für das Strafverfahren aus den §§ 53 und 53 a StPO ergibt (Letztere Vorschrift betrifft das Zeugnisverweigerungsrecht der Berufshelfer, über dessen Geltendmachung nur der Berufsangehörige selbst für seine Mitarbeiter entscheidet!). Für den Berater und seine Mitarbeiter korrespondiert hiermit die Strafvorschrift des § 203 StGB, daneben natürlich die entsprechende Berufspflicht zur Verschwiegenheit.

In der Praxis ist immer wieder vereinzelt festzustellen, dass die Schweigepflicht nicht vollständig eingehalten wird. Bei plötzlichem Auftauchen der Steuerfahndung in der Beraterpraxis muss naturgemäß eine gewisse Unsicherheit bestehen - und bevor nicht eine klare Schweigepflichtsentbindung eines über die Konsequenzen vollständig aufgeklärten Mandanten vorliegt, dürfen Auskünfte eben nicht gegeben werden. Ganz vereinzelt wird von Seiten der Strafverfolgungsbehörden sogar versucht, anfänglichen Widerstand gegen Auskünfte mit allgemein bleibenden Hinweisen auf mögliche eigene Verwicklung des Beraters auszuhebeln. Darüber hinaus muss man wissen: Strafverfolger sind nicht verpflichtet, einen Berufsangehörigen und seine Mitarbeiter auf die Einhaltung der Schweigepflicht und die Gefahr eigener Strafbarkeit bei ihrer Verletzung hinzuweisen. Man verlangt zu Recht von jedem Berater, dass er diese Verpflichtungen kennt und an seine Mitarbeiter weitergibt. Die Aufklärung von Steuerverfehlungen wäre andererseits bedeutend erleichtert, wenn es keine Schweigepflicht gäbe. Deshalb muss man sich nicht wundern, wenn von schweigepflichtigen Beratern Unterlagen und Auskünfte erfragt werden, als sei das die natürlichste Sache der Welt. Das ist sie aber nicht, der Normalfall ist im genauen Gegenteil die Einhaltung der gesetzlichen Schweigepflicht. Soll sie in einem besonderen Fall durchbrochen werden (etwa bei Entbindungserklärung, Geldwäscheverdacht, Wahrnehmung eigener, berechtigter Interessen des Beraters etc.), so muss das sorgfältig und in Ruhe abgewogen werden. Das ist im Zeitpunkt der Anfrage oder Anforderung von Unterlagen "zwischen Tür und Angel" in keinem Fall möglich.

Selbstanzeige bei gewerbs- oder bandenmäßiger Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26 c UStG) möglich?

Der Gesetzgeber hat bekanntlich mit Wirkung zum 01.01.2002 die bloße Nichtzahlung von Umsatzsteuer auch bei ordnungsgemäßer Erklärung bei gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger, fortgesetzter Begehung in § 26 c UStG unter Strafe bis zu 5 Jahren Freiheitsentzug gestellt. Andererseits ist die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO ausdrücklich nur "in den Fällen des § 370 AO" möglich. Eine Änderung der Vorschrift und die Einbeziehung von § 26 c UStG in den Bereich der strafbefreienden Selbstanzeige erfolgte gerade nicht. Literaturstimmen befürworten (man möchte sagen: natürlich) eine analoge Anwendung der Vorschrift mit der Folge, dass auch bei einer Straftat

gemäß § 26 c UStG eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich ist. Rechtsprechung hierzu fehlt derzeit naturgemäß. Zwingend scheint die Anwendung der Selbstanzeigevorschrift nicht, da insbesondere durch die (Vor-)Anmeldung eine die Selbstanzeige blockierende Kenntnis der Behörde gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO zumindest nahe liegt. Im Ergebnis würde dann aber der Steuerpflichtige, der unrichtig oder gar nicht anmeldet und später korrigiert noch besser gestellt gegenüber demjenigen, der korrekt angibt, aber schlichtweg nicht zahlt. Dieses Ergebnis scheint sich erst recht zu verbieten - Praktiker auf allen Seiten aber können wirklich nur den Kopf darüber schütteln, dass der Gesetzgeber in hektischer Betriebsamkeit (Änderung des neu eingeführten § 370 a AO bereits vor erster Anwendung in der Praxis!) die Eingriffs- und Strafvorschriften der Abgabenordnung und der Einzelsteuergesetze drastisch zu Lasten der Steuerpflichtigen verschärft, ohne zumindest ein Stück Rechtssicherheit dadurch zu erhalten, dass die Anwendung der in der Praxis fundamental wichtigen Selbstanzeigevorschriften sauber geklärt wird.

§ 370 a AO neue Fassung und kein Ende - Kontroverse Diskussion auf dem IWW-Kongress im Oktober in Düsseldorf:

Auf dem genannten IWW-Kongress wurde unter den Praktikern die neue Vorschrift des § 370 a AO und ihre Anwendung in der Praxis diskutiert. Bekanntlich schlägt dann eine Selbstanzeige fehl, wenn eine Steuerverkürzung "in großem Ausmaß" vorliegt (zu den Einzelheiten, den weiteren Voraussetzungen und Konsequenzen der Vorschrift vgl. Profile Nr. 4 aus August 2002 S. 24 ff.). Es konnte von den teilweise hochkarätigen Podiumsdiskutanten keine verbindliche Antwort auf die Frage gefunden werden, in welchen Fällen von einem solchen "großen Ausmaß" auszugehen ist. Eine Mindestgrenze von 50.000,- € hinterzogener Steuer wurde als zu gering angesetzt. Unterschiedliche Auffassungen bestanden schon bei der Frage, ob es bei mehreren Taten im rechtlichen Sinn (etwa verschiedene Steuerarten, verschiedene Veranlagungszeiträume, wie in der Praxis regelmäßig der Fall ist) auf die einzelne Tat oder die Gesamtsumme ankommt. Bemerkenswert: An der Podiumsdiskussion hat auch die Vorsitzende des 5. Strafsenats des Bundesgerichtshofs teilgenommen. Diesem Senat sind sämtliche Steuerstrafverfahren in der Bundesrepublik als Revisionsinstanz zugewiesen. Die Senatsvorsitzende regte an, möglichst schnell entsprechende Steuerstrafverfahren bis vor den Bundesgerichtshof zu bringen, damit baldmöglichst höchstrichterliche Maßstäbe zur Anwendung der Selbstanzeigevorschrift gefunden und veröffentlicht werden können (Quelle: Steueranwaltsmagazin Ausgabe 4/2002, S. 82). Aus Sicht des Revisionsrichters handelt es sich dabei um ein durchaus verständliches Anliegen - Berater und Mandant aber haben sicherlich in erster Linie Anspruch auf klare und Rechtssicherheit schaffende Vorschriften und Voraussehbarkeit von Strafverfahren, um ihr Verhalten bzw. die Beratung darauf einstellen zu können. Das ist gerade bei der Frage wichtig, ob ein Steuerpflichtiger sein nicht vollständig richtiges Verhalten in der Vergangenheit durch eine Selbstanzeige mit Nachzahlung korrigieren und so Straffreiheit erreichen kann.

LG Köln, Beschluss vom 17.05.2002, 109 Qs 219/02, StV 2002, S. 413: Die Beschlagnahme von betriebswichtigen Geschäftsunterlagen ist unverhältnismäßig, wenn diese innerhalb von 7 Monaten noch immer nicht vollständig gesichtet worden sind.

Eine Durchsuchungs- und Beschlagnahmeaktion in einem Wirtschaftsunternehmen stellt oftmals eine extreme Belastung in wirtschaftlicher Hinsicht dar. Mitgenommen wird eher zu viel als zu wenig. Im vorliegenden Fall sind nur ein Teil der Unterlagen nach einigen Wochen freiwillig zurückgegeben worden, da sie nicht beweisrelevant gewesen sind. Mit dem Rest ließen sich Polizei und Staatsanwaltschaft 7 Monate lang Zeit und konnten dem auf die Beschwerde des Betroffenen zuständigen Gericht nur mitteilen, mit der Auswertung habe man bereits begonnen, diese sei jedoch "wegen vordringlicher Bearbeitung eines anderen Verfahrens zurückgestellt worden". Im übrigen hätten Verteidiger Beschwerde eingelegt, man die Akten an das Gericht abgeben und eben deshalb auch die Auswertung unterbrechen müssen (!). Das wurde dem Landgericht Köln zu viel. Es hat die Rückgabe der Unterlagen ohne Rücksicht auf deren Beweisrelevanz angeordnet.

Praxishinweis: Werden Geschäftsunterlagen beschlagnahmt, ist zunächst auf eine vollständige Auflistung so detailliert hinzuwirken, dass das betroffene Unternehmen bzw. die Person anhand der Nachweisung (Formblatt mit den aufgelisteten Gegenständen) sicher entscheiden kann, welche Unterlagen sich in welchen Ablageordnern befinden. Eine Liste mit der Angabe "16 Leitzordner" ist hier wenig hilfreich. Sodann muss an Ort und Stelle darauf gedrungen werden, dass von tageswichtigen Unterlagen sofort Kopien gezogen werden können. Das gilt im besonderen Maß für Datenträger. Bei verständigen Untersuchungsbehörden spart man so auf allen Seiten erheblichen Aufwand. Die Praxis ist hier völlig unterschiedlich. Auch die EDV-Ausstattung der Untersuchungsbehörden könnte unterschiedlicher nicht sein. Bei der einen Dienststelle kann eine Festplatte vor Ort gespiegelt werden, bei der anderen werden sämtliche Computer abgebaut und mitgenommen, einschließlich des isolierten Rechners für die Telefonzentrale. Zwecklos ist oftmals, auf die Notwendigkeit der Unterlagen und Geräte und für den Geschäftsbetrieb hinzuweisen. Beweiserheblichkeit geht vor - aber auf der anderen Seite ist natürlich mit Nachdruck zu verlangen (von Anfang an, laut und deutlich und immer wieder gegebenenfalls mit förmlichen Rechtsmitteln an Amts- und Landgericht), dass Unterlagen schnell gesichtet, Dateien schnell kopiert und alles nicht Beweiserhebliche alsbald herausgegeben wird. Wer sich in dieser Beziehung nicht zu Wort meldet, wird oftmals monatelang nichts hören. Hinweise auf angebliche Engpässe bei der Sichtung der Unterlagen oder dem Kopieren von Dateien verfangen nicht: Wenn eine Behörde im Steuerstrafverfahren mit 16 Beamten zu einer Durchsuchung in der Firma und bei den Geschäftsführern zu Hause erscheinen kann, muss sie auch in der Lage sein, die notwendigen Beamten und Sachmittel für eine schnelle Auswertung und Rückgabe von nicht relevantem Material zu bewerkstelligen. Computer sind in aller Regel überhaupt keine Beweismittel, sondern nur die auf ihnen gespeicherten (und in aller Regel ohne weiteres kopierfähigen) Daten. Deshalb ist absurd und rechtsstaatswidrig, wenn PC-Anlagen erst nach 13 Monaten zurückgegeben werden, wie in der Praxis jedenfalls in der Vergangenheit vorkam.

Steuerstrafrecht aktuell, 11/02

BFH, Beschluss vom 29.01.2002 - VIII B 91/01 (wistra 2002, S. 350):

Der strafrechtliche Grundsatz "in dubio pro reo" ist auch im Steuerfestsetzungsverfahren zu beachten, soweit die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung abhängig ist.

Gegen einen Steuerpflichtigen wurde ein Steuerstrafverfahren betrieben wegen verschwiegener Kapitaleinkünfte, in Luxemburg waren Konten mit Kapitalerträgen festgestellt worden. Finanzamt und Finanzgericht erließen Änderungsbescheide innerhalb der aufgrund der Steuerhinterziehung nach § 169 Abs. 2 AO verlängerten Festsetzungsfrist. Bei der Ermittlung der Kapitalerträge durch die Steuerfahndung wurden die hinterzogenen Kapitalerträge geschätzt, da insbesondere die Finanzbehörden auch die notwendige Mitwirkung der Steuerpflichtigen vermisst hatten. Dabei wurde die Berechnung auf Wahrscheinlichkeitserwägungen und damit ein reduziertes Beweismaß gestützt und an der oberen Grenze des Schätzrahmens ausgerichtet, eine eben im Festsetzungsverfahren grundsätzlich zulässige Verfahrensweise (vgl. BFH, Urteil vom 20.12.2000 I R 50/00). Dem hat der Bundesfinanzhof in der angeführten Entscheidung jetzt für diejenigen Fälle eine Absage erteilt, bei denen die zu erlassenden Steuerbescheide von der Feststellung einer Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung abhängig sind. Das ist beispielsweise der Fall, wenn frühere Steuerbescheide aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind und nachträglich geändert werden sollen, § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, ferner bei Ausnutzung der bei Steuerhinterziehung verlängerten Fristsetzungsfrist von 10 Jahren (bzw. auf 5 Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung), § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. In diesem Fall müssen Finanzbehörde und Finanzgericht gerade auch von der genauen Höhe der

Steuerhinterziehung überzeugt sein. Nicht behebbare tatsächliche Zweifel dürfen deshalb selbst dann nicht im Rahmen der grundsätzlich zulässigen Schätzung des Hinterziehungsbetrags zu Lasten der Steuerpflichtigen gewürdigt werden, wenn die Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Gegebenheiten auf der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruht. Eine Schätzung der hinterzogenen Steuern auch der Höhe nach darf gerade nicht auf Wahrscheinlichkeitserwägungen gestützt werden. Insbesondere müssen substantiiert vorgebrachte Einwendungen der Steuerpflichtigen berücksichtigt und nachgeprüft werden.

Praxishinweis: Durch den vorstehenden Beschluss des BFH wird noch einmal eine wichtige Ausnahme zu dem Grundsatz "Nichtgeltung des Zweifelssatzes "in dubio pro reo" im Steuerfestsetzungsverfahren" herausgearbeitet. In dem beschriebenen Sonderfall gilt der Zweifelssatz also sehr wohl auch im Besteuerungsverfahren. Es lohnt demnach eine genaue Nachprüfung, ob eine Veränderungssperre nach Betriebsprüfung oder aufgrund Ablaufes der Regel-Festsetzungsverjährung (dies unter Beachtung allerdings der vielfältigen Ablaufhemmungstatbestände in § 171 AO!) eingetreten ist.

Sozialversicherungs-Strafrecht: Verschärfung der Vorschrift des § 266 a StGB (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt): Strafbar macht sich jetzt, wer "als Arbeitgeber der Einzugsstelle Beiträge des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung vorenthält, unabhängig davon ob Arbeitsentgelt gezahlt wird".

Der Gesetzgeber hat eine Streitfrage unter den Straf- und Zivilgerichten bei der Vorenthaltung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung entschieden und die Vorschrift des § 266 a StGB auch in der Strafandrohung verschärft. Bislang waren Fälle umstritten, in denen der Arbeitgeber die Arbeitnehmeranteile schuldig geblieben ist, aber auch mangels verfügbarer Mittel keine Nettolöhne ausgezahlt hat. Viele Gerichte sahen eine Strafbarkeit wegen Vorenthalten von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung daran geknüpft, dass Nettolöhne ausgezahlt wurden. Das ist jetzt Rechtsgeschichte. Künftig liegt Strafbarkeit immer schon dann vor und begründet zudem auch die persönliche zivilrechtliche Haftung der Handelnden für die Beiträge, wenn die Arbeitnehmeranteile schuldhaft unbezahlt bleiben. Einerlei ist, ob Nettobeträge gezahlt wurden oder nicht.

Praxishinweis: In der Praxis berufen sich die ehemaligen Geschäftsführer einer insolventen GmbH oftmals darauf, dass ihnen eine Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge deshalb unmöglich gewesen ist, weil kein Geld mehr vorhanden war. Grundsätzlich ist das Argument beachtlich. Wer kein Geld zur Verfügung hat, darf nicht mit Strafe bedroht werden, wenn er nicht bezahlt. Andererseits aber haben die Gerichte die Sorgfaltsanforderungen an Inhaber und Geschäftsführer von Unternehmen in den letzten Jahren ganz erheblich verschärft. Die Pflicht zur Abführung sozialversicherungsrechtlicher Arbeitnehmerbeiträge geht anderen Verbindlichkeiten vor (vgl. BGHZ 134, S. 304 ff.). Notfalls müssen andere Zahlungen zurückgestellt, ein Liquidationsplan erarbeitet oder besondere Rücklagen gebildet werden. Hierauf hat der Bundesgerichtshof in einer aktuellen Entscheidung zu § 266 a StGB (Beschluss vom 28.05.2002 - 5 StR 16/02, abgedruckt in wistra 2002, S. 340) noch einmal ausdrücklich hingewiesen. Darüber hinaus entsteht bei der Insolvenz einer juristischen Person und dem Nichtabführen von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung für die ehemalige Geschäftsführung sehr schnell die Situation eines Schafes, das sich zwischen zwei Wölfen befindet: Wird der ehemaligen Geschäftsführung Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen vorgeworfen, und erhebt diese die "Einrede der leeren Kasse", so wird man ihr regelmäßig von den Strafverfolgungsbehörden entgegengehalten, dass dann eben ein Geständnis hinsichtlich einer Insolvenzverschleppung bei Zahlungsunfähigkeit (strafbar nach den §§ 64, 84 GmbHG) abgelegt wurde.

Im Rahmen der gesetzlichen Neuregelung hat der Gesetzgeber darüber hinaus einen besonders schweren Fall eingeführt, bei dem ein Strafrahmen von Freiheitsstrafen zwischen 6 Monaten und 10 Jahren vorgesehen ist. Fazit: Wegen der insgesamt verschärften

strafrechtlichen und damit auch persönlichen zivilrechtlichen Haftung ist dem Abführen von Sozialversicherungsbeiträgen immer ganz besonderer Augenmerk zu widmen und bei der Kapitalgesellschaft über einen eigenen Insolvenzantrag nachzudenken, zumal die gesetzlich vorgesehene 3-Wochenfrist hierfür in der Praxis als extrem kurz bezeichnet werden muss.

BMF-Rundschreiben zur steuerlichen Abziehbarkeit von Bestechungs- und Schmiergeldern, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG:

Das Bundesministerium der Finanzen hat in einem ausführlichen Anwendungsschreiben Einzelheiten zum Abzugsverbot für "nützliche Zuwendungen im In- und Ausland" Stellung genommen, dabei auch zu den Mitteilungspflichten gegenüber den Strafverfolgungsbehörden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 EStG).

Der Text des Rundschreibens (Entwurf Stand 2/2002) ist unter www.iww.de beim IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Fachverlag unter der Abrufnummer 020927 (vorgesehen allerdings wohl nur für Abonnenten der Zeitschrift Praxis Steuerstrafrecht) zu erhalten. Hintergrund des BMF-Schreibens ist, dass sowohl die steuerlichen Abzugsvorschriften laufend geändert wurden durch das Jahressteuergesetz 1996 und das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, darüber hinaus auch die Strafvorschriften (Gesetz zur Bekämpfung der Korruption 1997, EU-Bestechungsgesetz 1998, Gesetz zur Bekämpfung internationaler Bestechung 1998).

Auf eine Darstellung der Einzelregelungen muss an dieser Stelle verzichtet werden. Dem Berufsangehörigen, der die steuerliche Abzugsfähigkeit von nützlichen Zuwendungen zu beurteilen hat, muss die Beziehung auch dieses Schreibens empfohlen werden. Zu verweisen ist ferner auf die Eingabe des DStV vom 17.07.2002 zur Änderung des Entwurfes (www.dstv.de). Generell wichtig allerdings ist: Vorbei sind die Zeiten, dass die Finanzverwaltung das Abzugsverbot nur an das Vorliegen einer strafgerichtlichen Verurteilung knüpfen konnte und Verdachtsmomente wegen des Steuergeheimnisses nicht an die Strafverfolgungsbehörden weitergegeben wurden. Mittlerweile sieht das Einkommenssteuergesetz eine Mitteilungspflicht der Finanzbehörde vor, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 EStG. Darüber hinaus muss berücksichtigt werden, dass überall die Zurückhaltung der Strafverfolgungsbehörden bei der Verfolgung von Bestechungsdelikten nicht nur bei Beteiligung des öffentlichen Dienstes, sondern nahezu in gleicher Weise auch bei Vorteilszuwendungen unter Privatfirmen verschwunden ist. Die Strafandrohungen wurden teilweise drastisch heraufgesetzt, und Strafbarkeitslücken in den letzten Jahren geschlossen. Dazu kommt, dass die Staatsanwaltschaft in der Praxis eine Anzeige der Finanzbehörde ernster nimmt als die eines Bürgers. Darüber hinaus sieht § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2 und 4 EStG mittlerweile auch eine umgekehrte Unterrichtungspflicht der Staatsanwaltschaft und der Gerichte über den Ausgang des Verfahrens vor. Bei sich im Nachhinein für den Berufsangehörigen - etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung - zweifelhaft erweisenden Sachverhalten sollte daher nach Auffassung des Verfassers viel eher als in früheren Zeiten auf den steuerlichen Ansatz vollständig verzichtet werden, um der Gefahr zu begegnen, dass das Eingreifen des Abzugsverbotes ohnehin nicht verhindert wird und zudem noch eine Abgabe an die Staatsanwaltschaft erfolgt mit der Einleitung eines möglicherweise vermeidbaren Strafverfahrens mit regelmäßig äußerst negativen Begleiterscheinungen für den Betriebsfrieden oder die Kundenbeziehungen.

BFH, Beschluss vom 16.07.2001 - VII B 203/00: Die Aufforderung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung im Sinne des § 284 AO gehört nicht zu den unzulässigen Zwangsmitteln zur Durchsetzung einer Mitwirkung des Steuerpflichtigen gemäß § 393 Abs. 1 Satz 2 AO.

Gegen einen Kraftfahrzeughändler wurde während einer Betriebsprüfung ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Man warf ihm unberechtigten Vorsteuerabzug aus Lieferantenrechnungen ("Umsatzsteuerkarussell") vor. Zwischenzeitlich ergingen Umsatzsteuerbescheide, aus denen ergebnislos vollstreckt wurde. Die Finanzbehörde

forderte den Steuerpflichtigen deshalb schließlich zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung nach § 284 AO 1977 auf. Hiergegen wendete sich dieser und argumentierte damit, dass er entgegen dem in § 393 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 niedergelegten nemo-tenetur-Prinzip (Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung) nicht zur Abgabe der eidesstattlichen Offenbarungsversicherung gezwungen werden dürfe wegen der Gefahr, dass die dort von ihm angegebenen Tatsachen auch zu seinen Lasten im Steuerstrafverfahren verwendet werden könnten. Der BFH hat dieser Weigerung eine Absage erteilt und den Steuerpflichtigen trotz laufendem Steuerstrafverfahren weiterhin zur Abgabe der Offenbarungsversicherung verpflichtet gesehen. Zwar sei auch die Vollstreckung zum Besteuerungsverfahren zu zählen. In diesem Besteuerungsverfahren aber werde die Mitwirkung selbst nicht eingeschränkt, sondern nur das Zwangsmittelverbot des § 328 AO ausgesprochen. Aus dieser Verweisung - und dem Fehlen eines Verweises auf § 284 AO - sei der Wille des Gesetzgebers abzuleiten, dass die Pflicht zur Abgabe der Offenbarungsversicherung auch bei laufendem Steuerstrafverfahren weiterbestehe und mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden könne.

Allerdings zeigt sich der BFH am Ende dieser Entscheidung sehr nachdenklich zu der von ihm nur aufgeworfenen Frage, ob denn Angaben, die der Steuerpflichtige später im Rahmen seiner Offenbarungsversicherung wahrheitsgemäß zu Protokoll geben muss (eben wegen der drohenden Zwangsmittel und der Strafbarkeit bei Falschheit seiner Versicherung) tatsächlich in einem späteren Strafverfahren gegen ihn verwendet werden können. Zu entscheiden hatte der BFH diese Frage nicht, er tendiert aber deutlich zu einer späteren Unverwertbarkeit im Strafverfahren (vgl. auch die sogenannte Gemeinschaftschuldnerentscheidung des BVerfG I BvR 116/77 sowie das Verwertungsverbot in § 97 Abs. 1 Satz 2 InsO).

LG Hamburg, Beschluss vom 19.02.2002 - 631 Qs 9/02 (abgedruckt in wistra 2002, S. 193): Die Identität eines Informanten des Finanzamtes wird durch das Steuergeheimnis nicht geschützt.

Ein Anschwärzer hatte dem Finanzamt mehrere Hundehalter gemeldet und der Behauptung, diese hätten ihren Hund nicht der Hundesteuerstelle angemeldet. Nach Überprüfung wurde festgestellt, dass die Hunde ordnungsgemäß angezeigt und Hundesteuer bezahlt worden war. Einer der Hundehalter wollte sich diese Anschwärtzerei nicht gefallen lassen und erstattete Strafanzeige wegen falscher Anschuldigung. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens weigerte sich das Finanzamt, die Identität des Anzeigenden mitzuteilen oder die den Vorgang betreffende Akte herauszugeben, sie berief sich dazu auf das Steuergeheimnis. Amts- und Landgericht Hamburg haben daraufhin die Beschlagnahme der Steuerakte angeordnet. Die Verhältnisse des Unbekannten seien von vornherein nicht Gegenstand des Steuergeheimnisses, § 30 AO unanwendbar. Entgegenzutreten sei der Auffassung des Bundesfinanzhofes, dass aus dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung das Steuergeheimnis auch für Informanten gelten müsse, weil die Finanzbehörden auf deren Hinweise angewiesen seien und die Bereitschaft zur Informationserteilung höchstwahrscheinlich erheblich nachlasse, wenn die Offenbarung des Namens des Informanten erwartet werden müsse. Aus der Regierungsbegründung zur Neufassung des § 30 AO sei vielmehr gerade nicht die Absicht einer Ausweisung des Schutzbereiches des Steuergeheimnisses auf Verhältnisse Dritter zu entnehmen, so das Landgericht Hamburg mit eingehender und klarer Begründung.

Praxishinweis: Dieser Beschluss war längst überfällig. Es ist in der Praxis als geradezu kurios zu bezeichnen, dass in Steuerstrafverfahren im Rahmen von Auskunftsverlangen gegenüber Dritten oder bei Serienbriefen oftmals weit mehr als die zur Erteilung der Auskunft erforderlichen Informationen über die Steuerpflichtigen und das gegen sie gerichtete Strafverfahren gegeben werden - die Finanzverwaltung aber bei ihren "Zuträgern" das Steuergeheimnis plötzlich so hoch wie nur möglich hält. Es werden teilweise Akten geschwärzt vor Versendung zur Einsichtnahme, Aktenbestandteile durch Leerblätter ersetzt und Auskünfte abgelehnt. Das Recht der Akteneinsicht befindet sich derzeit im Umbruch,

nicht nur im Steuerstrafverfahren. Die Verfassung und auch insbesondere die Menschenrechtskonvention - ihr folgend der Europäische Gerichtshof und der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte - anerkennen weitgehende Einsichts- und Informationsrechte von Bürgern und Firmen, soweit gegen diese staatliche Verfahren geführt werden.

Die Handhabung mancher Behörden hält diesen Grundsätzen überhaupt nicht mehr Stand. Es kann daher aus Sicht des Verfassers nicht genug betont werden, dass auch im Steuerstrafverfahren von Beginn an und mit großem Nachdruck Einsicht in sämtliche Akten und Vorgänge verlangt wird, die sich mit dem Verfahren befassen. Wird das verweigert, so muss immer auf den Einzelfall bezogen geprüft werden, welche Rechtsmittel wie eingesetzt werden.

Für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren hat der Gesetzgeber erst kürzlich die Akteneinsichtsrechte und Rechtsmittel bei Versagung deutlich gestärkt. Vorsichtig sollte man generell damit sein, sich mit erteilten Abschriften zu begnügen. Einen vollständigen Überblick gibt nur der Vorgang insgesamt im Original - und nicht selten ergeben sich für die Position des Betroffenen günstige Anhaltspunkte erst aufgrund einer vollständigen Akteneinsicht. Generell in Strafverfahren stellt jede Stellungnahme für den Betroffenen vor dieser Akteneinsicht nichts weniger als einen kapitalen Kunstfehler dar. Im Steuerstrafverfahren ist natürlich das Spannungsverhältnis einer oftmals gebotenen Mitwirkung im Besteuerungsverfahren einerseits und der durchaus rechtmäßigen Versagung der Akteneinsicht zu Beginn des Ermittlungsverfahrens andererseits zu beachten. Das ändert nichts am Grundsatz, dass zur optimalen Beratung des Betroffenen möglichst frühzeitige und möglichst umfassende Akteneinsicht gehört, und die elementare Wichtigkeit dieses Rechtes erkannt werden muss.

Steuerstrafrecht aktuell, 09/02

BFH, Urteil vom 16.04.2002, AZ IX R 40/00:

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Einkommenssteuerrecht liegt eine Beihilfe oder Mittäterschaft eines Ehegatten nicht schon dann vor, wenn er die Einkommenssteuererklärung mitunterzeichnet, obwohl er weiß, dass die Angaben seines Gatten über dessen Einkünfte unzutreffend sind.

Ein Ehegatte erhielt vor 1991 Agentenlohn von der ehemaligen DDR und ließ ihn über Jahre un versteuert. Seine Ehefrau erzielte eigene Einkünfte. Beide gaben nach § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG eine gemeinsame und von beiden eigenhändig unterschriebene Einkommenssteuererklärung mit der vorgeschriebenen Versicherung der Richtigkeit ab. Die Ehefrau wusste von der Agententätigkeit ihres Ehemannes und seinen nicht unerheblichen Einnahmen hieraus.

Nach Bekanntwerden erließ das Finanzamt gegen die Eheleute berichtigte Einkommenssteuerbescheide und auf Antrag der Ehefrau einen Aufteilungsbescheid, mit dem die Einkommenssteuer aus dem Agentenlohn nur dem Ehemann zugerechnet wurde. Danach erließ es jedoch zu Lasten der Ehefrau einen Haftungsbescheid nach den §§ 191, 71 AO 1977 mit dem Argument, die Ehefrau habe gewusst, dass ihr Ehemann Geld erhalten habe und dies bei der gemeinsamen Einkommenssteuererklärung verschwiegen. Deshalb sei sie als Mittäterin der Steuerhinterziehung ihres Ehemannes anzusehen.

Finanzgericht und BFH erteilten diesem Ansinnen eine Absage. Aus der Pflicht zur gemeinsamen Einkommenssteuererklärung nebst der Richtigkeitsversicherung nach § 25 Abs. 3 Satz 5 EStG, § 150 Abs. 2 AO 1977 lässt sich nicht folgern, dass alle Angaben in der Erklärung auch von beiden Ehegatten mitgetragen werden. Vielmehr beschränkt sich der Erklärungsinhalt der Unterschrift auf die Tatsachen, die den jeweiligen Ehegatten betreffen.

Es gilt das Prinzip der Individualbesteuerung, und zwar auch bei der Abgabe gemeinsamer Erklärungen. Der BFH lässt es in diesem Urteil aber nicht an einem warnenden Hinweis fehlen: Die Grundsätze gelten nur dann, wenn der Ehegatte sich lediglich darauf beschränkt, die gemeinsame Steuererklärung mit zu unterzeichnen. Geht seine "Hilfeleistung" darüber hinaus und unterstützt er die Hinterziehung des anderen aktiv - etwa durch Mithilfe bei der Verschleierung von Schwarzeinnahmen oder dem Vortäuschen von Betriebsausgaben im Gewerbebetrieb des anderen Ehegatten -, so nimmt er am Steuerhinterziehungsdelikt teil und haftet nach § 71 AO.

Praxishinweis: Nicht selten wird das Verfahren bei Verdacht auf Einkommenssteuerhinterziehung gegen beide Ehegatten eingeleitet, auch wenn das vermutete Mehreinkommen in unverbucht gelassenen Einnahmen aus dem Gewerbebetrieb nur des einen Ehegatten herrührt. Anhaltspunkte für eine Mitwisserschaft des anderen sind oftmals schnell gefunden. Es ist deshalb wichtig zu wissen, dass allein diese Mitwisserschaft und die Mitunterzeichnung der gemeinsamen Steuererklärung keine Strafbarkeit begründet und keine steuerliche Haftung nach sich zieht. Umso wichtiger ist auch, Anhaltspunkte für eine etwaige, darüber hinausgehende Beteiligung mit der Konsequenz steuerlicher und strafrechtlicher Haftung nicht durch unbedachte Erklärungen gegenüber den Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden selbst zu liefern - Erklärungen, zu denen man wegen der Selbstbelastungsgefahr nicht verpflichtet ist. Wie oft denkt man als Berater nach Akteneinsicht: Hätte er (sie) doch nur geschwiegen! Natürlich kann eine Äußerung zu beanstandungswürdigen Sachverhalten, kann das Einräumen von Fehlern für einen Steuerpflichtigen genau der richtige und absolut gebotene Weg sein - wenn man die Folgen der Äußerung sicher übersehen und eine positive Wirkung für den Steuerpflichtigen erwartet werden kann. Eine solche Folgenabschätzung ist aber beispielsweise unmöglich, wenn der Fahndungsbeamte anlässlich einer Durchsuchung - manchmal routinemäßig, manchmal insistierend preußisch - seine Fragen stellt, um weitere Ermittlungsansätze oder ein schnelles Geständnis zur Erleichterung seiner Arbeit zu erhalten.

Beschluss des BGH vom 23.01.2002 - 5 StR 540/01 (NStZ 2002, S. 437):

Die strafbewehrte Pflicht zur Abgabe von Einkommens- und Gewerbesteuererklärungen für einen bestimmten Veranlagungszeitraum wird suspendiert, wenn dem Steuerpflichtigen für diesen Zeitraum die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben wird.

Der BGH bestätigt nochmals wie bereits in seinem Beschluss vom 26.04.2001 (NJW 2001, 3638), dass die Erklärungspflicht nach § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO suspendiert ist, wenn hinsichtlich des Veranlagungszeitraums, für den die Erklärung abzugeben ist, bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Dem Steuerpflichtigen war in dem entschiedenen Fall vor Ablauf der Frist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens hinsichtlich der unrichtigen Voranmeldungen gekannt gegeben worden. Dadurch befand er sich in der Zwangslage, entweder mit der Abgabe einer wahrheitsgemäßen Jahreserklärung seine unrichtigen Voranmeldungen aufdecken und sich so einer Steuerstraftat bezichtigen oder erneut eine unrichtige Erklärung abgeben zu müssen. Deshalb kommt der BGH zu dem Ergebnis, dass die Abgabepflicht suspendiert ist. Diese Grundsätze gelten nach Auffassung des Bundesgerichtshofes auch dann, wenn der Steuerpflichtige nicht innerhalb der Erklärungsfrist des § 149 Abs. 2 AO eine Einkommenssteuererklärung abgegeben hat und ihm sodann die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben wird. Auch hier greift das Verbot einer Pflicht zur Selbstbelastung, das auch durch § 393 Abs. 1 AO angeordnet ist. Allerdings - so der BGH ausdrücklich - lässt die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens für frühere Veranlagungszeiträume die Erklärungspflicht für die nachfolgenden unberührt. Das Zwangsmittelverbot erlaube nicht die Begehung neuen Unrechts. Der Steuerpflichtige darf die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens für die Vorjahre deshalb nicht zum Anlass nehmen, für einen späteren Veranlagungszeitraum keine oder gar unrichtige Angaben zu machen. Selbst wenn natürlich die Angabe neuer Einkünfte oder gar neuer Einkunftsarten

der Finanzverwaltung Rückschlüsse auf das Verschweigen in den Vorjahren erlaubt, habe der Steuerpflichtige das hinzunehmen und könne ein neuerliches Fehlverhalten im Hinblick auf die zukünftigen Veranlagungszeiträume nicht rechtfertigen.

Praxishinweis: Bei der Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens - die auch in der Übergabe einer Durchsuchungsanordnung bei deren Vollziehung liegen kann - ist immer genau zu prüfen, welche Steuerart und welche Tatzeiträume betroffen sind. Hier setzt auch die Blockadewirkung für die Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO ein. Dabei darf keine Zeit verloren gehen. Es muss entschieden werden, für welche Veranlagungszeiträume die Erfüllung noch ausstehender Erklärungspflichten suspendiert ist und für welche Zeiträume andererseits noch eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO möglich ist - bei Taten nach dem 01.01.2002 bekanntlich mit der zusätzlichen Schwierigkeit der Entscheidung, ob möglicherweise die neue Vorschrift des § 370 a AO die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige entfallen lässt (vgl. hierzu Aufsatz in Profile Nr. 4/2002, S. 24).

BFH, Urteil vom 23.01.2002 AZ XI R 10 und 11/01 (Wistra 2002, S. 270): Kein Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren bei Verletzung der Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO 1977.

Der Steuerpflichtige betrieb ein Hotel und bezog dort seine Privatwohnung. Irgendwann erklärte er dem Finanzamt auf Rückfrage, er sei nach einem Umbau ausgezogen und verwende nunmehr alle Räume im Hotel zu betrieblichen Zwecken. Demgemäß setzte er auch keinen Mietwert bei seiner Gewinnermittlung an. Einige Jahre später stieß das Finanzamt auf den Verkaufsvertrag für das Hotel und die Klausel "Mitverkauft ist das Inventar, ausgenommen das Inventar der Privatwohnung des Verkäufers". Wie man sich denken kann, wurde eine Betriebsprüfung angeordnet, und gleich zu Beginn fragte der Prüfer den Steuerpflichtigen, wo er denn wann gewohnt habe. Dieser erteilte wahrheitsgemäß Auskunft und erklärte, er habe nach einem zwischenzeitlich durchgeführten Umbau einige Jahre lang wieder im Hotel gewohnt. Folge war die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, das jedoch sofort wieder eingestellt wurde: Die Feststellung der Steuerunehrlichkeit unterlag mangels einer erforderlichen, aber vom Prüfer unterlassenen Belehrung nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO 1977 einem strafrechtlichen Verwertungsverbot.

Nach der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt unter anderem geänderte Einkommenssteuerbescheide, hiergegen klagte wiederum der Steuerpflichtige mit dem Argument, dass der Verstoß gegen die Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO 1977 auch zur Folge habe, dass die offenbarten Tatsachen nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden dürften.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, der Bundesfinanzhof hob das Urteil allerdings auf und lehnte ein Verwertungsverbot in steuerlicher Hinsicht ab. Mit ausführlicher Begründung begrenzt der BFH das Verwertungsverbot auf das Strafverfahren. Für das Besteuerungsverfahren gelte es schon deshalb nicht, weil die Vorschrift selbst keine entsprechende Anordnung einer Unverwertbarkeit enthält. Gerade weil der BGH mittlerweile ein strafprozessuales Verwertungsverbot bei Unterlassen der Belehrung bejahe, sei ein steuerrechtliches Verbot abzulehnen. Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren stünden grundsätzlich unabhängig nebeneinander. Es gebe kein Verwertungsverbot aufgrund einer Verletzung der steuerlichen Pflichten bei der Informationsgewinnung. Im Besteuerungsverfahren bleibt der einer Straftat Verdächtige rechtlich zur wahrheitsgemäßen Mitwirkung verpflichtet, lediglich die Zwangsmittel sind suspendiert. Ein anderes Ergebnis würde zudem den verfassungsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit verletzen. Unredliche Steuerpflichtige dürften gegenüber den Ehrlichen nicht bessergestellt werden.

Praxishinweis: Gesagt ist eben gesagt. Wer sich bei einer Fahndungsprüfung überrollen lässt und von dem ihm durch die Verfahrensordnungen und die Verfassung zustehenden

Recht, an der eigenen Belastung nicht mitzuwirken, keinen Gebrauch macht, muss sich später nicht über die Folgen zu seinen Lasten wundern. Seine Angaben werden dann eben im Ergebnis besteuert, auf einen Hinweis hinsichtlich seiner Aussagefreiheit hat er keinen Anspruch. Keineswegs kann er sich darauf verlassen, dass unbedachte Äußerungen in Richtung eigener Belastung wenigstens im Strafprozess vollständig unberücksichtigt bleiben: Sie geben in der Regel Anlass zu weiteren Ermittlungen und führen oftmals zum Auffinden weiterer Beweise. Nach der überwiegenden Auffassung in Rechtsprechung und Literatur bedeutet auch ein Verwertungsverbot im Strafprozess nicht, dass alle weiteren, aus der unverwertbaren Tatsache mittelbar folgenden Beweise unverwertbar bleiben müssen. Das deutsche Strafprozessrecht kennt - im Gegensatz zu den Verfahrensordnungen anderer Länder - kein Fernwirkungsverbot, das Verbot des "fruit of the poisoned tree" gilt nicht.

BGH Beschluss vom 21.11.2001, AZ 3 BJs 22/00 - 4(9); StB 20/01:

Die Durchsuchungsanordnung gegen einen Nichtverdächtigen setzt voraus, dass hinreichend individualisierte Beweismittel gesucht werden. Diese müssen im Durchsuchungsbeschluss soweit konkretisiert werden, dass weder bei dem Betroffenen noch bei dem die Durchsuchung vollziehenden Beamten Zweifel über die zu suchenden und zu beschlagnahmenden Gegenstände entstehen können.

Der Ermittlungsrichter hatte einen Durchsuchungsbeschluss gegen einen Nichtverdächtigen (im entschiedenen Fall: die getrenntlebende Ehefrau des Beschuldigten; im Steuerstrafrecht oftmals: der Steuerberater des Steuerpflichtigen) erlassen und die Durchsuchung angeordnet "zur Sicherstellung von Schriftstücken, Tonträgern und anderen Beweismitteln, welche geeignet sind, die Struktur der Bande, deren Organisation und Arbeitsweise zu belegen" - es im Beschluss also den vollziehenden Beamten überlassen, überhaupt zu entscheiden, welche Gegenstände ihrer Meinung nach zum Beweis geeignet sind und daher beschlagnahmt werden können. Hiergegen hatte sich die Dritte gewandt und nach Beendigung der Durchsuchung Beschwerde eingelegt. Dieser Beschwerde gab der BGH statt und hob den Durchsuchungsbeschluss auf. Nur die Durchsuchung beim Tatverdächtigen selbst dürfe allgemein gehalten und mit der Aussicht begründet werden, relevante Beweismittel zu finden. Die Durchsuchung bei einem Nichtverdächtigen setzt dagegen voraus, dass hinreichend individualisierte, bestimmte Beweismittel gesucht werden. Diese müssen im Durchsuchungsbeschluss soweit konkretisiert werden, dass weder bei dem Betroffenen noch bei dem die Durchsuchung vollziehenden Beamten Zweifel über die zu suchenden und zu beschlagnahmenden Gegenstände entstehen können. Sie müssen zwar nicht in allen Einzelheiten beschrieben werden, aber doch so genau, dass sie zumindest ihrer Gattung nach bestimmt werden können. Diese Grundsätze bestätigt der BGH.

Praxishinweis: Der vorstehende Beschluss gibt dem Berater ein Stück mehr Rechtssicherheit, sofern ihn eine Durchsuchungsanordnung im Verfahren gegen einen Mandanten trifft. Das Auftauchen von Polizei oder Steuerfahndung in der Steuerberaterkanzlei stellt eine unangenehme Sache dar. In aller Regel ist der Berater unbeteiligter Dritter im Sinne des § 103 StPO. Dann müssen die zu beschlagnahmenden Gegenstände genau bezeichnet werden. Die Durchsuchung hat sich auf sie zu beschränken, eine Ausforschung ist unzulässig. Darüber hinaus hat der Berater natürlich zu prüfen, welche Unterlagen, die er für den Steuerpflichtigen führt oder von diesem erhalten hat, dem Beschlagnahmeprivileg der §§ 97 Abs. 1 i.V.m. 53 I Nr. 3 StPO unterfällt. Auch insoweit ist eine Beschlagnahme unzulässig, auf Beweiseignung kommt es nicht an. Generell sollte - in aller Sachlichkeit und Freundlichkeit - der Mitnahme von Unterlagen widersprochen werden, schon um gegenüber dem Mandanten die Wahrung der beruflichen Schweigepflicht dokumentieren zu können. Zu den Einzelheiten vgl. die Hinweise der Bundessteuerberaterkammer vom 25.01.2001 zur Durchsuchung beim Steuerberater.

In früheren Jahren konnte man in der Praxis beobachten, dass Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse in Steuerstrafverfahren oder auch in allgemeinen Strafverfahren von einer bemerkenswert rechtsstaatswidrigen Qualität waren. Nicht selten konnte man

überhaupt nicht ermitteln, aufgrund welcher Umstände ein Straftatverdacht bestand. Erst das Bundesverfassungsgericht hat in den letzten Jahren die Anforderungen an die Rechtmäßigkeit von Durchsuchungsanordnungen erheblich verstärkt. (Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse im Bereich des Landgerichts Münster sind allerdings von dieser Kritik eher auszunehmen, sie folgen in der Regel diesen Vorgaben.)

OLG Hamm, Beschluss vom 06.02.2002 - 2 WS 27/02:

Die Verdunkelungsgefahr im Sinne von § 112 Abs. 2 Nr. 3 StPO lässt sich nicht allein aus der Eigenart des dem Beschuldigten vorgeworfenen Delikts ableiten. Hinzukommen müssen weitere Umstände, aus denen die Gefahr der negativen Einflussnahme geschlossen werden kann. Dazu ist eine Prüfung aller Umstände des Einzelfalles erforderlich.

Einem Taxiunternehmer wurde von der Staatsanwaltschaft Bochum Steuerhinterziehung vorgeworfen und gegen ihn Haftbefehl erlassen, gestützt auf den Haftgrund der Verdunkelungsgefahr. Amtsrichter und Strafkammer des Landgerichts hatten diese Verdunkelungsgefahr "allein aus der Eigenart des dem Beschuldigten vorgeworfenen Delikts der Steuerhinterziehung" abgeleitet. Die Staatsanwaltschaft war der Auffassung, dass der Steuerpflichtige mit Hilfe eines EDV-Programmes die Monatsumsätze seines Taxiunternehmens nach unten reduziert habe. Dieses Verhalten bei Begehung der Straftat "indiziere" auch den Haftgrund der Verdunkelungsgefahr (des weiteren Einwirkens auf Beweismittel, etwa die Einflussnahme auf Zeugen).

Dieser Auffassung hat das OLG Hamm - dem in Haftsachen im hiesigen Bezirk letztinstanzlich entscheidenden Gericht - eine klare und wohlthuende Absage erteilt und den Haftbefehl aufgehoben. Das Gesetz verlangt, dass die Verdunkelungsgefahr aus bestimmten Tatsachen folgen muss, aus denen geschlossen wird, der Beschuldigte werde zukünftig auf Zeugen oder Beweismittel einwirken. Diese Tatsachen gab es im konkreten Fall nicht, und eine Betrachtung "Steuerhinterziehung = Verdunkelungsgefahr" lehnte der Senat ausdrücklich ab. Auch Fluchtgefahr lag seiner Meinung nach nicht vor. Eine hohe Straferwartung allein vermag nie Fluchtgefahr zu begründen. Auch hier kommt es auf den Umstand des Einzelfalles an, etwa das Vorliegen sozialer Bindungen, Kontakte ins Ausland, das Verhalten des Steuerpflichtigen nach Bekanntwerden der Vorwürfe.

BGH, Urteil vom 21.03.2002, AZ 5 StR 138/01: Ist für einen dem Verfall unterliegenden Vermögensvorteil die Steuer bestandskräftig festgesetzt worden, so ist dies bei der zeitlich nachfolgenden Anordnung des Verfalls zu berücksichtigen.

Ein Amtsträger war wegen Bestechlichkeit zu einer Haftstrafe verurteilt worden. Der festgestellte Bestechungslohn von nicht weniger als 6,5 Mio. DM wurde zugunsten der Staatskasse für verfallen erklärt. Der Verurteilte hatte dem in der Verhandlung vor dem Landgericht vergeblich entgegengehalten, dass er hinsichtlich des Bestechungslohns mittlerweile zur Einkommenssteuer nachveranlagt worden ist. Für die Richter war dieser Einwand deshalb ohne Belang, weil der Verurteilte bei Zahlung der verfallenen Beträge eine Steuervergünstigung erhalte.

Diese Auffassung war natürlich falsch, der 5. Strafsenat des BGH - zuständig für alle Steuerstrafsachen des Bundesgebietes - hatte sie zu korrigieren. Er führte aus, dass ein Verlustrücktrag nach § 10 d Abs. 1 EStG zeitlich und der Höhe nach beschränkt ist. Daran ändert auch nichts, dass ein für verfallen erklärter Geldbetrag steuermindernd geltend gemacht werden kann und gerade nicht dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 4 EStG unterfällt. Nach zutreffender Auffassung des BGH ist daher der aus einer kriminellen Handlung erlangte und für verfallen zu erklärende Vermögensvorteil um die abgeführte Steuer zu mindern. Wird zunächst das Strafverfahren mit der Verfallanordnung durchgeführt, so ist eine etwaige steuerliche Belastung auf den abzuschöpfenden Erlösen nicht zu berücksichtigen. Wird nämlich der Mehrerlös abgeschöpft, ist für eine Besteuerung überhaupt kein Raum. Die

Finanzverwaltung muss dann die um den Verfall gekürzten Einkünfte veranlagern. Ist dagegen die Steuerfestsetzung mittlerweile bestandskräftig geworden, muss sich der Betroffene nicht auf die Möglichkeit einer Aufhebung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO verweisen lassen, vielmehr hat der Strafrichter die steuerliche Belastung abzuziehen, die auf dem Verfallsbetrag liegt.

Praxishinweis: Das Nebeneinander von Verfallsanordnung und Steuerlast hieraus war lange Zeit ungeklärt. Dies lag vor allem daran, dass die Strafgerichte oder Bußgeldbehörden in der Vergangenheit eher selten von Verfallsanordnungen Gebrauch gemacht haben. Diese Zeiten ändern sich momentan sehr deutlich. Nicht nur bei handfester Kriminalität wie Bestechung greift der Staat nach unrechtmäßig erlangten Vermögensvorteilen. Verstöße gegen Arbeitszeitordnung, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (manchmal nur begangen durch unsachgemäße Formulierung eines Subunternehmervertrages bei Werklohnarbeiten), gegen Schwarzarbeitsgesetz - in allen diesen Fällen wird mittlerweile nicht nur eine Strafe zu Lasten des Täters ausgeworfen, sondern werden erlangte Vermögensvorteile für verfallen erklärt. Dabei geht es nach einer Gesetzesänderung vor einigen Jahren nicht nur um den erzielten Gewinn, sondern vielmehr um den aus der Straftat erlangten Umsatz (Anwendung des sogenannten Bruttoprinzips), Kosten können nicht mehr gegengerechnet werden. Verfallsanordnungen werden - in Zeiten knapper öffentlicher Kassen - in den nächsten Jahren erheblich zunehmen. Sie können sich auch gegen juristische Personen richten. Umso mehr ist wichtig, dass nicht zusätzlich aus für verfallen erklärten Einnahmen auch noch Steuerpflichten entstehen, die zu einer zusätzlichen, nicht mehr gerechtfertigten Belastung führen. Auch an dieser Stelle ist natürlich ein Informationsaustausch und ein Miteinander zwischen dem im Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren tätigen Berater und dem Berufsangehörigen gefordert. Darüber hinaus mag die vorstehend dargestellte Entscheidung auch wiederum zum Beweis dafür dienen, dass Strafgerichte nicht immer über genügend Kompetenz bei der Beurteilung von Steuerfragen verfügen.