



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

Auszüge aus den Originalunterlagen

Bitte beachten Sie: Wir haben uns bemüht, typische und für die Gesamtunterlage repräsentative Auszüge aus den Lehrgangunterlagen auszuwählen. Sie stellen aber natürlich nur einen verschwindend kleinen Teil der Unterrichtsmaterialien dar und sind nicht fortlaufend.



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 1 – Präventivberatung / Selbstanzeige / Tax Compliance

Teil 1: Einführung in das materielle Recht

Prof. Dr. Gerhard Dannecker, Karl-Ruprecht-Universität Heidelberg

Inhalt

Teil 1: Steuerstrafrecht2

 I. Das Steuerstrafrecht im Rechtssystem2

 II. Steuerstraftaten3

 1. Überblick.....3

 2. Steuerhinterziehung (§ 370 AO)4

 3. Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung (§ 370a AO aF)39

 4. Sonstige Steuerstraftaten39

 5. Verletzung des Steuergeheimnisses (§ 355 StGB)40

 III. Steuerordnungswidrigkeiten44

 1. Allgemeines.....44

 2. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO).....47

 3. Sonstige Steuerordnungswidrigkeiten52

 4. Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen (§ 130 OWiG).....54

 5. Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen (§ 30 OWiG).....56

Teil 2: Der unionsrechtliche Grundrechtsschutz im Wirtschaftsstrafrecht58

 I. Einführung.....58

 II. Der Grundrechtsschutz in der Europäischen Union60

 1. Grundrechtsschutz im Mehrebenensystem: Grundrechtecharta, EMRK und nationales Strafverfassungsrecht .60

 2. Bindung der Mitgliedstaaten an den unionsrechtlichen Grundrechtsschutz auf dem Gebiet des Straf- und Strafverfahrensrechts.....61

 III. Rechtsprechung des EuGH zur Begrenzung der nationalen Grundrechtsstandards durch das Recht der Union 67

 1. Begrenzung der nationalen Grundrechtsstandards durch das Recht der Union im Strafverfahrensrecht.....67

 2. Begrenzung der nationalen Grundrechtsstandards im materiellen Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht70

 IV. Die Entscheidungen des EuGH *Taricco* und *M.A.S* und *M.B.*: Neubestimmung des Anwendungsbereichs der Grundrechtecharta unter Verzicht auf eine Konkretisierung der Anforderungen des „Nullum crimen sine lege“-Grundsatzes84

 1. Die *Taricco*-Entscheidung des EuGH85

 2. Die *M.A.S. und M.B.*-Entscheidung des EuGH86

 3. Die *M.A.S.- und M.B.*-Entscheidung des EuGH als vertane Chance zur Weiterentwicklung des Grundsatzes „*nullum crimen sine lege*“?89

 4. Die Entscheidungen *Mauro Scialdone, Menci, Kolev und WebMindLicences des EuGH*90

 5. Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache 310/1691

 V. Die Rechtsprechung des EGMR zum Milderungsgebot als Beispiel einer konfliktvermeidenden, der Vorhersehbarkeit Rechnung tragenden Fortentwicklung eines rechtsstaatlichen Grundsatzes93

 VI. Zusammenfassung und Ausblick95

Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahreerklärung berücksichtigt. Werden also z. B. in einer verspäteten Umsatzsteuervoranmeldung 20 000 Euro Umsatzsteuer und 18 000 Euro Vorsteuer erklärt, so könnte theoretisch der Steuerpflichtige wegen vollendeter Umsatzsteuerhinterziehung in Höhe von 20 000 Euro verurteilt werden, obwohl er nur 2 000 Euro an das Finanzamt abzuführen hätte. Dieses auf den ersten Blick erschreckende Ergebnis wird aber dadurch gemildert, dass die Vorsteuerbeträge bei der Festsetzung des Strafmaßes strafmildernd berücksichtigt werden.⁹⁶ Das Strafmaß wird sich im Beispielsfall an der zeitlichen Verkürzung in der Höhe von 2 000 Euro orientieren.

In den Fällen, in denen die **Voranmeldung zu einer negativen Zahllast** führt, ist besonders sorgfältig zu prüfen, ob der Täter tatsächlich den Vorsatz hatte, Steuern zu verkürzen.⁹⁷ Nach Ansicht des LG Oldenburg ist, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Steuerpflichtige den Erstattungsanspruch kannte, auch bei Eingreifen des Kompensationsverbots der Nachweis einer wissentlichen und gezielten Steuerverkürzung nicht vorstellbar.⁹⁸

cc) Schätzungen

Auf der Rechtsgrundlage des § 162 AO kann die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlage schätzen, sofern diese wegen fehlender oder lückenhaften Erklärungen nicht ermittelt oder errechnet werden kann. Eine Schätzung kommt gem. § 162 II AO insbesondere dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert oder seine **Mitwirkungspflicht nach § 90 II AO verletzt**. Letztere Alternative hat auch für das Steuerstrafverfahren Bedeutung. In den meisten Fällen liegt sie vor, wenn über Einnahmen oder Ausgaben keine, unvollständige oder unrichtige Aufzeichnungen geführt werden, die Buchführung als nicht ordnungsgemäß anerkannt wird und daher geschätzt werden muss.

Die Schätzung ist ein Verfahren, das mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt, wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um eine Aufklärung nicht möglich ist.⁹⁹ Geschätzt wird nicht die Höhe der Steuerschuld, sondern die Besteuerungsgrundlage. Dabei ist umstritten, ob es auch eine **Schätzung „dem Grunde nach“** gibt. Dies wird teilweise für zulässig erachtet.¹⁰⁰ Die Feststellung, ob jemand überhaupt Einnahmen, Einkünfte oder Umsätze erzielt, wird man richtiger Weise jedoch nicht als

⁹⁵ BGH, Urt. v. 24.10.1990 - 3 StR 16/90 -, wistra 1991, 107.

⁹⁶ OLG Düsseldorf, Urt. v. 24.11.1987 - 2 Ss 203/87 - 93/87 III -, wistra 1988, 118.

⁹⁷ BGH, Urt. v. 24.10.1990 - 3 StR 16/90 -, wistra 1991, 107.

⁹⁸ Beschl. v. 15.4.1994 - IV Qs 65/94 -, wistra 1994, 276.

⁹⁹ BFH, Urt. v. 26.4.1983 - VIII R 38/82 -, wistra 1983, 264.

¹⁰⁰ Seer, in *Tipke/Kruse*, § 162 AO Rn. 2.

Schätzung zu bezeichnen haben, sondern als Schlussfolgerung aufgrund von allgemeinen Beweislastregeln. Der Bundesfinanzhof führt hierzu aus,¹⁰¹ dass das Finanzgericht aufgrund der festgestellten, für eine gewerbliche Tätigkeit sprechenden Umsätze (z. B. hoher Kilometerverbrauch des Autos, Erklärungen gegenüber Behörden) in freier Beweiswürdigung gem. § 96 FGO zu dem Schluss auf eine Handelsvertretertätigkeit gelangen durfte und das gefundene Ergebnis keinen Verstoß gegen Denkgesetze oder Regeln der allgemeinen Lebenserfahrung darstelle. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass die Frage, ob überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, nach allgemeinen Beweislastgrundsätzen zu entscheiden ist, während die Schätzung sich nur auf die Höhe der Einkünfte beziehen kann. Ziel der steuerlichen Schätzung ist es daher, den Betrag zu bestimmen, der die **größte Wahrscheinlichkeit** für sich hat.¹⁰² Die Finanzbehörde ist bei groben Verstößen gegen steuerliche Pflichten nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, innerhalb des gegebenen Schätzungsrahmens an die oberste Grenze zu gehen.¹⁰³

Ergeht nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung, aber vor Veranlagungsschluss ein **auf Schätzung nach § 162 AO beruhender Steuerbescheid**, in welchem die Steuer richtig oder zu hoch veranlagt wird, so tritt der Erfolg der Steuerverkürzung nicht ein. Es kommt daher nur eine versuchte Steuerhinterziehung in Betracht.¹⁰⁴ War der Schätzungsbescheid zu niedrig, so tritt hinsichtlich des Minderbetrages mit der Bekanntgabe des Schätzungsbescheides die Vollendung der Steuerhinterziehung ein.¹⁰⁵ Ergeht der auf einer Schätzung beruhende Steuerbescheid nach Veranlagungsschluss, bleibt es bei einer vollendeten Steuerhinterziehung.

Eine Übernahme der steuerlichen Schätzung für Zwecke des Steuerstrafverfahrens ist allerdings nicht zulässig. Die strafrechtliche Schätzung unterliegt vielmehr denselben Anforderungen, die auch sonst an einen **strafrechtlichen Indizienbeweis** zu stellen sind. Die Schuld des Angeklagten muss nachgewiesen werden, wobei sich entsprechend dem Grundsatz „in dubio pro reo“ Zweifel zu Gunsten des Angeklagten auswirken.¹⁰⁶ Bewiesen werden muss zum einen, dass überhaupt eine Steuerverkürzung vorliegt, und zum anderen, in welcher Höhe der Angeklagte Steuern verkürzt hat. Das Strafmaß hängt nämlich entscheidend von der Höhe der Steuerverkürzung und damit von der Höhe des entstandenen Schadens ab. Dabei darf nur der Verkürzungsbetrag zugrunde gelegt werden, der nach der vollen Überzeugung des Strafrichters

¹⁰¹ Urt. v. 8.7.1981 - VIII R 79/80 -, BStBl. II 1982, 369.

¹⁰² BFH, Urt. v. 31.8.1967 - V 241/64 -, BStBl. III 1967, 686.

¹⁰³ BFH, Urt. v. 9.3.1967 - IV 184/63 -, BStBl. III 1967, 349.

¹⁰⁴ BayObLG, Beschl. v. 3.11.1989 - RReg 4 St 135/89 -, wistra 1990, 159.

¹⁰⁵ Ausführlich mit Beispielsfällen hierzu *Ferschl*, wistra 1990, 177.

als erwiesen anzusehen ist. Somit muss der Strafrichter in jedem Einzelfall selbstständige Feststellungen bezüglich der Besteuerungsgrundlagen treffen, die geschätzten Besteuerungsgrundlagen darlegen und die **Steuerberechnung nachvollziehbar vornehmen**.¹⁰⁷

Dies bedeutet, dass das Strafgericht grundsätzlich eine **eigene Schätzung** vorzunehmen hat, ohne dabei an die Schätzungsergebnisse der Finanzbehörde gebunden zu sein. Das Gericht muss also bei seiner Schätzung von der Feststellung der Verkürzungshöhe überzeugt sein, dass der Angeklagte in der geschätzten Höhe tatsächlich Steuern hinterzogen hat. Die Schätzung muss weiterhin schon nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten in sich schlüssig sein. Ihre Grundlagen müssen in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachprüfbar mitgeteilt werden.¹⁰⁸ Nicht selten wird hiergegen in der Praxis verstoßen, indem die steuerlichen Schätzungsergebnisse auch dem Strafverfahren zugrunde gelegt werden, wobei die von der Finanzbehörde vorgenommenen Sicherheitszuschläge gestrichen und eventuell weitere Abschläge pauschal vorgenommen werden.¹⁰⁹

Jedoch dürfen diese strengen strafrechtlichen Nachweispflichten nicht dazu führen, dass ein Angeklagter, der überhaupt keine Bücher führt oder seine Buchführung vernichtet hat, straflos ausgeht.¹¹⁰ Hat der Täter durch sein Verhalten einen Nachweis der zutreffenden Besteuerungsgrundlagen verhindert, so hat sie der Strafrichter selbst zu schätzen. Erforderlich sind genügend Anhaltspunkte, die eine Steuerverkürzung nachweisen, wobei die aufgrund der vorhandenen Anhaltspunkte gezogenen Schlussfolgerungen möglich und naheliegend sein müssen.¹¹¹

Grundsätzlich wird unterschieden zwischen einer Vollschätzung und einer Teil- oder Ergänzungsschätzung, dem inneren und äußeren Betriebsvergleich, der Geldverkehrsrechnung und der Schätzung nach dem Verbrauch und dem Vermögenszuwachs. Dabei kommt eine **Vollschätzung** nur ausnahmsweise in Betracht, wenn der Steuerpflichtige trotz Verpflichtung zur Buchführung keine Bücher oder Aufzeichnungen geführt hat, er nicht bereit oder in der Lage ist, Bücher und Aufzeichnungen vorzulegen oder erhebliche formelle Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vorliegen und eine Ergänzung durch Teilschätzung nicht möglich ist. Eine Voll-, griffweise oder freie Schätzung ist für strafrechtliche Zwecke grundsätzlich nicht verwertbar, weil sie ohne zureichende Anhaltspunkte erfolgen muss. Daran

¹⁰⁶ Joecks, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 59.

¹⁰⁷ BGH, Beschl. v. 10.9.1985 - 4 StR 487/85 -, wistra 1986, 65; BayObLG, Beschl. v. 11.5.1993 - 3 ObOWi 16/93 -, wistra 1993, 237.

¹⁰⁸ Dörn, wistra 1993, 1 ff. u. 50 ff.

¹⁰⁹ Siehe hierzu Kürzinger, in *Wannemacher*, Steuerstrafrecht, Rn. 320.

¹¹⁰ Vgl. hierzu Joecks, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 59; Kürzinger, in *Wannemacher*, Steuerstrafrecht, Rn. 307.

ändert auch die Anerkennung des steuerlichen Mehrergebnisses durch den Steuerpflichtigen nichts.¹¹² Auch aus der Rechtskraft der festgesetzten Steuern darf nicht geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige diese in der festgesetzten Höhe verkürzt hat. Auch bei einer Nachkalkulation bedeutet ein Unterschreiten des untersten Rohgewinnrichtsatzes regelmäßig nicht, dass damit die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen widerlegt ist. Besondere Bedeutung haben der **Gesamtvermögensvergleich** sowie die Geldverkehrsrechnung erfahren.¹¹³

(2) Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile

Der Taterfolg kann auch darin liegen, dass jemand für sich oder einen anderen einen **nicht gerechtfertigten Steuervorteil** erlangt. Wenn auch die Einzelheiten zum Begriff des Steuervorteils umstritten sind,¹¹⁴ so ist doch mit der herrschenden Meinung davon auszugehen, dass hierunter alle begünstigenden Verfügungen des Finanzamts fallen, die der Steuerpflichtige außerhalb seiner Steuererklärung erstrebt und die ihm außerhalb eines Steuerfestsetzungsverfahrens erteilt werden.¹¹⁵ Nach § 370 IV 2, 1. HS. AO sind auch **Steuervergütungen** Steuervorteile. **Erlangt** sind die nicht gerechtfertigten Steuervorteile dann, wenn sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden (§ 370 IV 2, 2. HS. AO).

Der ungerechtfertigte Steuervorteil kann dabei insbesondere auch im **Beitreibungsverfahren** erlangt werden, wenn der Täter z. B. dem Vollziehungsbeamten einen ungedeckten Scheck überreicht, um dadurch weiteren Vollstreckungsaufschub zu erhalten. Ferner können auch Umstände, die für die Entscheidung des Finanzamts, ob und welche Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen werden sollen, von Bedeutung sind, steuerlich erhebliche Tatsachen i.S.d. § 370 I Nr. 1 AO sein.¹¹⁶ Ein Steuervorteil kann weiter in der Gewährung einer Stundung gem. § 222 AO, eines Zahlungsaufschubs gem. § 223 AO, eines erschlichenen Erlasses gem. § 227 AO oder der Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 AO liegen. **Ungerechtfertigt** ist der Steuervorteil dann, wenn bei richtiger Rechtsanwendung auf den wirklichen Sachverhalt eine Gewährung nicht in Frage käme oder eine Ermessensentscheidung auf unrichtigen Angaben beruht.¹¹⁷

Die Streitfrage, ob eine **Vorsteuererstattung** auch dann noch als nicht gerechtfertigter Steuervorteil anzusehen ist, wenn der gesamte **Steuervorgang zum Zwecke der Täuschung**

¹¹¹ Vgl. BGH, Beschl. v. 29.8.1974 - 4 StR 171/74 -, BGHSt 25, 365.

¹¹² Kürzinger, in Wannemacher, Steuerstrafrecht, Rn. 321.

¹¹³ Siehe hierzu Kürzinger, in Wannemacher, Steuerstrafrecht, Rn. 333 ff.

¹¹⁴ Siehe hierzu Hellmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 370 AO Rn. 174 ff.; Joecks, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 83 ff.; Müller, DStZ 2001, 613.

¹¹⁵ Joecks, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 98.

¹¹⁶ BGH, Urt. v. 23.6.1992 - 5 StR 74/92 -, wistra 1992, 300; vgl. Bansemer, wistra 1994, 327 ff.

¹¹⁷ Joecks, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 102.

erfunden worden ist, wurde vom Bundesgerichtshof¹¹⁸ dahingehend entschieden, dass in diesen Fällen keine Verurteilung wegen **Betruges** (§ 263 StGB) in Frage kommt, sondern § 370 AO anzuwenden ist, wenn ein **tatsächlich existierender Unternehmer** gegenüber der Finanzbehörde steuerlich erhebliche Tatsachen vortäuscht, die zu einer Vorsteuererstattung führen sollen, obwohl er keine Umsätze getätigt hat und der steuerliche Vorgang insgesamt erfunden ist. Die dieser Entscheidung zugrunde liegenden Erwägungen gelten gleichermaßen für den Bereich der Ertragsteuern.¹¹⁹ Auch in Fällen, in denen die Existenz eines Unternehmens nur vorgetäuscht wird, für das sodann ohne Bezug auf reale Vorgänge fingierte Umsätze angemeldet und Vorsteuererstattungen begehrt werden, sind nicht als Betrug, sondern als Steuerhinterziehung zu beurteilen.¹²⁰

e) **Vorsatz**

Gem. § 369 II AO i. V. m. § 15 StGB ist nur eine vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung strafbar. Dabei muss sich der Vorsatz auf alle **objektiven Tatbestandsmerkmale** erstrecken. Bei den sogenannten normativen Tatbestandsmerkmalen, die eine Bewertung erfordern, insbesondere bei den rechtsnormativen Merkmalen, die durch Rechtsnormen konkretisiert werden wie der Begriff der Steuer und der Steuerverkürzung, ist es notwendig, dass der Täter nicht nur die tatsächlichen Umstände kennt, die den Begriff ausfüllen. Vielmehr ist es erforderlich, dass er eine „**Parallelwertung in der Laiensphäre**“ vornimmt. Der Steuerpflichtige muss wissen, dass er auf einen Steueranspruch einwirkt. Die genaue Steueranspruchsgrundlage braucht er nicht zu kennen. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige nicht wissen muss, um welche Steuerart es sich genau handelt und in welcher Höhe die Steuerverkürzung eintritt. Zum Vorsatz gehört somit nur das Wissen, dass er eine täuschende Handlung vornimmt und dass dadurch eine zu niedrige oder verspätete Festsetzung oder verspätete Beitreibung der Steuer erfolgt bzw. ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erlangt wird. Bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen kommt hinzu, dass sich der Steuerpflichtige über diejenigen Umstände im Klaren sein muss, die seine Aufklärungspflicht gegenüber der Finanzbehörde begründen.¹²¹

Für die Verwirklichung einer Steuerhinterziehung nach § 370 I AO genügt **Eventualvorsatz**

¹¹⁸ Urt. v. 1.2.1989 - 3 StR 179/88 -, wistra 1989, 226.

¹¹⁹ BGH, Beschl. v. 3.11.1989 - 3 StR 245/89 -, wistra 1990, 58.

¹²⁰ BGH, Beschl. v. 23.3.1994 - 5 StR 91/94 -, wistra 1994, 194; Urt. v. 5.5.2004 - 5 StR 548/03 -, wistra 2004, 309, 310.

¹²¹ *Wiese*, in *Wannemacher*, Steuerstrafrecht, Rn. 434.



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 1 – Präventivberatung / Selbstanzeige / Tax Compliance

Teil 2: Korrekturerklärungen - Selbstanzeige

RA/FAStR/StB Dr. Ingo Heuel, LHP – Luxem Heuel Prowatke Rechtsanwälte, Köln

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	1
A. Allgemeines zur Selbstanzeige	7
I. Zweck: unbekannte Steuerquellen	7
II. Historische Entwicklung	7
1. Rechtslage vor dem BGH-Beschluss vom 20.05.2010	7
2. Rechtslage nach dem BGH-Beschluss vom 20.05.2010	8
3. Rechtslage nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011	9
4. Anwendungszeitpunkt und Übergangsregelungen hinsichtlich der Neuregelung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz	10
5. Rechtslage nach dem AO-Änderungsgesetz zum 01.01.2015.....	12
6. Anwendbares Recht nach dem AO-Änderungsgesetz: Günstigkeitsprinzip?.....	12
III. Vergleichbare Regelungen	13
IV. Verfassungsfragen.....	14
B. Beratungssituation	16
I. Aufgabe des Beraters	16
II. Anlässe für Selbstanzeigen	17
C. Überblick: Rechtliche Einordnung von Korrekturerklärungen	19
I. Strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 Abs. 1, 3 AO)	19
II. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO).....	20
III. Abgrenzung zur steuerlichen Berichtigungserklärung nach § 153 AO	24
D. Strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO)	27
I. Tatbestandsvoraussetzungen (§ 371 Abs. 1, 3 AO)	27
1. Anzeigender (wer)	27
a. Offene und verdeckte Stellvertretung	27
b. Mittäter, Gehilfe, Anstifter	28
c. Besonderheit Ehegatten	28

d.	Gesellschaften, Gesellschafter, Geschäftsführer	29
2.	Gegenüber der Finanzbehörde (wo)	30
a.	Zugangsfragen.....	30
b.	Richtige Behörde.....	30
3.	Inhalt (was).....	31
a.	Zu allen unverjährten Steuerstraftaten (Leben)	31
aa.	Drei Zeiträume	31
bb.	Fristberechnung der Mindestfrist	34
cc.	Unterscheidung Veranlagungssteuern - Fälligkeitssteuern.....	40
(1)	Veranlagungssteuern (laufend veranlagt).....	40
(2)	Fälligkeitssteuern	40
(a)	Lohnsteuer	40
(b)	Umsatzsteuervoranmeldung.....	41
(c)	Umsatzsteuerjahreserklärung	44
(3)	Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer	46
(a)	Die strafrechtliche Verjährung der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	46
(b)	Die steuerrechtliche Verjährung der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	48
(c)	Zehn-Jahres-Zeitraum gemäß § 14 ErbStG.....	50
(d)	Nachlassverbindlichkeiten.....	52
(4)	Verjährung von Teilnahmehandlungen	53
b.	Einer Steuerart (Sparten).....	53
aa.	Feststellungserklärung als „eigene“ Steuerart?	53
bb.	Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer als „eigene“ Steuerart?.....	55
cc.	Ausländische Steuern als „eigene“ Steuerart.....	56
c.	Verschiedene Steuerarten?	56
d.	In vollem Umfang (Beichte)	57
aa.	Geringfügige Abweichungen – 5 %-Geringfügigkeitsgrenze.....	58
(1)	Geringfügige Abweichungen – Gesamtbetrachtung vs. isolierte Betrachtung	60
(2)	Geringfügige Abweichungen – Kompensationen innerhalb einer materiellen Tat.....	62
(3)	Anwendung des Kompensationsverbots.....	63
bb.	Undolose Teilselbstanzeige	67
cc.	Verhältnis von Steuer(vor-)anmeldungen und Jahreserklärungen bei der Frage der Vollständigkeit.....	68
dd.	Anstifter- und Gehilfenbeiträge	69
ee.	Selbstanzeige nach der Selbstanzeige.....	69
e.	Berichtigt: Handlungsalternativen (Beichte)	72
aa.	Zahlen, Sachverhalt	73
bb.	Schätzung bei fehlenden Aufzeichnungen und fehlenden Unterlagen – Geschätzte Selbstanzeige und Selbstanzeige in Stufen.....	74
(1)	Zulässigkeit von geschätzten Selbstanzeigen	74
(2)	Abgrenzung geschätzte Selbstanzeige vs. Selbstanzeige in Stufen.....	77
(3)	Umsetzung der Schätzungen durch die Finanzämter.....	78
cc.	Konkludente Selbstanzeige („Selbstanzeigefallen“).....	83
(1)	Erklärung nach Schätzung:	83

(2) Steuerhinterziehung durch Unterlassen:	83
dd. Widerruf der Selbstanzeige	84
f. Kein Freiwilligkeitserfordernis	86
g. Praxisprobleme bei ausländischen Kapitalerträgen	86
aa. Ermittlung der Einkünfte	86
(1) Erträge aus ausländischen Investmentfonds.....	87
(2) Zwischengewinne und Stückzinsen	89
(3) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	90
(4) Finanzinnovationen	90
(5) Stockdividenden und Gratisaktien	90
(6) Negative Markttrenditen	90
(7) Tafelpapiere	90
bb. Stiftungen/ Trusts /Scheingesellschaften	91
cc. Selbstanzeige und Bargeldkontrollen an der Grenze	94
dd. Telefonüberwachung bei Steuerhinterziehung	95
4. Steuer- und Zinsnachzahlung	96
a. Zu eigenen Gunsten	96
b. Steuern und Zinsen	97
aa. Steuern	97
bb. Zinsen	97
c. Strafrechtlich verkürzt	97
d. Fristsetzung	98
e. Teilzahlungen und Tilgungsbestimmungen	99
f. Zinslaufunterbrechung	100
g. Anfechtung durch Insolvenzverwalter	103
h. Rechtsmittel gegen die Fristsetzung	103
5. Sonderfall: Selbstanzeige nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens	103
II. Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 Satz 1 AO)	104
1. Gesetzlich normierte Sperrgründe nach der AO	104
a. Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a AO)	104
aa. Begriff Prüfungsanordnung	104
bb. Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	105
cc. 3-Tages-Bekanntgabefiktion	106
dd. Wiederaufleben	107
ee. Nichtig, rechtswidrige Prüfungsanordnung	108
ff. Richtiger Bekanntgabeempfänger	109
b. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1b AO)	109
c. Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1c AO)	111
d. Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1d AO)	112
e. Erscheinen eines Amtsträgers zu einer Umsatzsteuernachschau, einer Lohnsteuernachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1e AO)	112
f. Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO)	113

aa.	Sperrgrund Tatentdeckung im Zusammenhang mit Steuer CDs	116
bb.	Exkurs: Credit Suisse Life (Bermuda) Ltd.....	119
2.	Unechter Sperrgrund: Ausschluss in besonderen Fällen (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO), Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO)	121
a.	Rechtsnatur dieser „Strafsteuer“	122
b.	Zuständigkeit zur Festsetzung und Erhebung	123
c.	Bewirkt die Entrichtung des Zuschlags nach § 398a AO in Anlehnung an § 153a StPO einen Strafklageverbrauch?.....	123
d.	Tatbegriff im Rahmen der §§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO, 398a AO?	124
e.	Berechnung des Zuschlags.....	126
aa.	Ermittlung des Zuschlagtarifs	126
bb.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	127
(1)	Kompensationsverbot	127
(2)	Jeweilige Tat oder gesamter Berichtigungsverbund?	127
f.	Bestimmung der 25.000,- €-Grenze bei Gewinnfeststellungsbescheiden und Verlustfeststellungsbescheiden	128
g.	Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe oder Werbungskosten (als unmittelbare Folge der ungeklärten Rechtsnatur der „Strafsteuer“)	128
h.	Zuschlag auch für Teilnehmer?.....	129
i.	Zahlung durch Dritte.....	129
j.	Mehrfache Zuschlagszahlung?.....	130
k.	Verfassungswidrigkeit des Zuschlags?	132
l.	Rechtsbehelf bei Streit um den Zuschlag gemäß § 398a AO?	133
m.	Verhältnis zu § 153a StPO.....	134
n.	Rückzahlung des Zuschlages?	134
3.	Unechter Sperrgrund: Besonders schwerer Fall nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nrn. 2–5 AO (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO), Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO).....	135
4.	Faktische Sperrgründe	135
a.	Jagdschein und Waffenschein	135
b.	Beamte	137
aa.	Maßgebliche Vorschriften	137
bb.	Anwendung der Rechtsvorschriften.....	139
cc.	Konsequenzen.....	141
c.	Verkammerter Beruf.....	142
d.	Restschuldbefreiung.....	142
III.	Fremdanzeige (§ 371 Abs. 4 AO).....	142
IV.	Rechtsfolge und Umfang der Straffreiheit	144
1.	Nur wegen Steuerhinterziehung	144
2.	Doppelselbstanzeige bei Geldwäsche	145
3.	Strafzumessung bei Unwirksamkeit.....	148
V.	Ablauf des Selbstanzeigeverfahrens.....	152

1.	Strafrecht.....	152
a.	Einleitung eines Strafverfahrens	152
b.	Strafrechtliche Fristsetzung	152
2.	Steuerrecht.....	153
a.	Änderungsvorschriften	154
b.	Verjährung: Ablaufhemmungen.....	154
VI.	Haftung des Steuerberaters	156
E.	Kosten der Selbstanzeige (Honorar).....	159
I.	Nachzuzahlende Steuern, Säumniszuschläge, Hinterziehungszinsen, Strafzuschlag, Verspätungszuschlag, Geldstrafen, Freiheitsstrafe und Geldbuße	159
1.	Nachzuzahlende Steuern, Säumniszuschläge	159
2.	Hinterziehungszinsen.....	160
3.	Strafzuschlag.....	160
4.	Einziehung	160
5.	Verspätungszuschlag	162
5.	Geldstrafe, Freiheitsstrafe, Geldbuße	163
6.	Verbandsgeldbußen nach dem OWiG	163
II.	Honorar des Beraters	163
1.	Individualvereinbarung.....	163
2.	Gesetzliche Gebühren.....	164
a.	Abrechnung nach § 35 RVG i.V.m. § 30 StBVV.....	164
b.	Gegenstandswert.....	164
c.	Mandantenbezogene Abrechnung der Selbstanzeige	165
d.	Gesonderte Gebührentatbestände – Überschreiten des üblichen Maßes für Vorleistungen.....	165
e.	Korrespondenz mit Dritten.....	166
3.	Erstberatung oder Tätigkeit während des Verfahrens der Selbstanzeige?.....	166
4.	Kosten Selbstanzeige: Problematik der Rechnungsstellung beim Verzicht auf Selbstanzeige.....	166
5.	Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für den Berater	167
a.	Kosten für die (steuerliche) Einkünfteermittlung.....	167
aa.	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	167
bb.	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG).....	167
b.	Kosten für die strafrechtliche Beratung.....	168
c.	Erbschaftsteuer: Nachlassverbindlichkeiten.....	168
6.	Beraterhonorar und Geldwäsche	169

**F. Anhang: Synopse der Selbstanzeigeregungen vor und nach dem AO-Änderungsgesetz
170**

C. Überblick: Rechtliche Einordnung von Korrekturerklärungen

I. Strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 Abs. 1, 3 AO)

Durch die in § 371 AO normierte *strafbefreiende Selbstanzeige* kann ein Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO Straffreiheit erlangen.

An eine solche Selbstanzeige knüpft § 371 AO sowohl nach Abs. 1 und 3 positive als auch nach Abs. 2 negative Wirksamkeitsvoraussetzungen. Bedingungen sind sowohl das Vorliegen einer Berichtigungserklärung nach § 371 Abs. 1 AO als auch die fristgerechte Nachzahlung der hinterzogenen Steuern, sofern Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt worden sind nach Abs. 3. Für eine wirksame Berichtigungserklärung muss der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigen, die unvollständigen Angaben ergänzen oder die unterlassenen Angaben nachholen. Wer dies tut, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 AO bestraft. Die Angaben müssen zu allen strafrechtlich unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Die fristgesetzte Nachzahlung der aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und der Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, muss innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist geschehen.

In § 371 Abs. 2 Satz 1 AO sind Sperrgründe normiert, bei deren Vorliegen die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige nicht mehr möglich ist. Demnach tritt keine Straffreiheit mehr ein, wenn

- bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
 - dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung (Nr. 1a);
 - dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist (Nr. 1b);
 - ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung (Nr. 1c);
 - ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (Nr. 1d)
 - ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen (Nr. 1e)
- eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste (Nr. 2) oder

- die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000,- € je Tat übersteigt (Nr. 3) oder
- ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt (Nr. 4)

Gemäß § 398a AO wird jedoch im Falle der Nr. 3 und Nr. 4 von der Verfolgung wegen Steuerhinterziehung abgesehen, wenn der Täter zusätzlich zu den nachzuzahlenden hinterzogenen Steuern einen Geldbetrag in Höhe von 10%, 15% bzw. 20% der hinterzogenen Steuern zugunsten der Staatskasse zahlt (Zuschlag).

Bei der Selbstanzeige nach § 371 AO handelt es sich um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund (anders im Falle des § 398a AO: Strafverfolgungshindernis), welche – wie oben bereits erwähnt – eine Ausnahmestellung innehat. So besteht die Möglichkeit der Erlangung der rückwirkenden Straffreiheit auch dann noch, wenn die Tat vollendet ist, bereits mehrere Jahre zurückliegt und/oder die finanziellen Vorteile aus der Tat dem Täter in vollem Umfang zugeflossen sind.

Sofern die Steuerhinterziehung noch nicht vollendet ist, sich das Delikt also noch im Versuchsstadium befindet, unterliegt die Korrekturerklärung nicht den Vorgaben der Selbstanzeige nach § 371 AO, sondern den deutlich weniger restriktiven „Spielregeln“ des Rücktritts vom Versuch nach § 24 StGB, die aber im Gegensatz zur Selbstanzeige nach § 371 AO Freiwilligkeit erfordern.⁴⁶ Sofern § 371 AO und § 24 StGB in Konkurrenz zueinander treten, findet die für den Täter günstigste Regelung Anwendung.⁴⁷ Die Rücktrittsregeln spielen allerdings regelmäßig nur in einem kurzen Zeitfenster eine Rolle, so z.B. bei zustimmungsbedürftigen Anmeldungen nach § 168 Satz 2 AO bis zur Erteilung der Zustimmung sowie z.B. bei Veranlagungssteuern in der Zeit zwischen Abgabe der unrichtigen Steuererklärung und der Bekanntgabe des unvollständigen Steuerbescheids.⁴⁸

II. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO)

§ 378 Abs. 3 AO normiert korrespondierend zu § 371 AO die *sog. bußgeldbefreiende Selbstanzeige* bei leichtfertiger Steuerverkürzung. Hierbei handelt es sich um einen persönlichen Bußgeldaufhebungsgrund.⁴⁹ Gemäß § 378 Abs. 3 AO wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.

Da § 378 Abs. 1 AO auf § 370 Abs. 1 AO verweist, betreffen sowohl die beiden Selbstanzeigeregeln gem. §§ 371, 378 Abs. 3 AO dieselben objektiven Tatbestände einer Steuerhinterziehung. Jedoch er-

⁴⁶ Vgl. hierzu z.B. *Heuel/Beyer*, AO-StB 2013, 140, 141; *Wenzel*, StBW 2011, 657.

⁴⁷ *Jäger* in Klein AO, 15. Auflage 2020, § 371 Rz. 6.

⁴⁸ Vgl. *Heuel/Beyer*, UStB 2011, 287, 288; *Müller*, AO-StB 2008, 80.

⁴⁹ *Müller*, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, 2. Auflage 2015, Rz. 1460.

geben sich erhebliche praktische Auswirkungen hinsichtlich der zu beachtenden „Spielregeln“. In Abgrenzung zwischen den verschiedenen Korrekturerklärungen sollte ein Berater daher zunächst prüfen, ob es sich um

- eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO (bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung),
- eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO (bei leichtfertiger Steuerverkürzung) oder
- um eine bloße steuerliche Berichtigungserklärung nach § 153 AO⁵⁰

handelt.

Während bei § 371 Abs. 1 AO der Gesetzestext in den letzten Jahren mehrfach neu geregelt und damit verschärft wurde, ist § 378 Abs. 3 AO nur redaktionell geändert worden. Es heißt immer noch „soweit“ der Täter die unrichtigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Daher wird in der Literatur – soweit ersichtlich einhellig⁵¹ – die Auffassung vertreten, dass bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung weiterhin eine wirksame und damit bußgeldbefreiende Teilselbstanzeige zulässig ist. Hierfür spricht auch die Gesetzesbegründung zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz und der Verlauf dessen Gesetzgebungsverfahrens. Nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 vom 09.07.2010⁵² sollte auch die bußgeldbefreiende Selbstanzeige nur noch dann wirksam sein, „wenn“ die Angaben berichtigt werden. Die Aufnahme des Worts „vollständig“ – wie bei § 371 Abs. 1 AO – war allerdings nicht vorgesehen. Auf Druck der Verbände hat der Gesetzgeber von der Änderung bewusst Abstand genommen und auch hinsichtlich der Sperrgründe nicht mehr auf § 371 AO verwiesen. In der Gesetzesbegründung⁵³ heißt es hierzu: *„Die Koalitionsfraktionen haben betont, dass auch die unbewusst unvollständige Selbstanzeige zur Straffreiheit führen sollte. Damit komme man einem Petition aus der Praxis nach, in der es zum Beispiel öfter zu einer vorher nicht absehbaren Korrektur einer Umsatzsteuervoranmeldung kommen könne. Um das Gewollte klarzustellen, haben die Koalitionsfraktionen eine Änderung von § 378 Absatz 3 Abgabenordnung (Leichtfertige Steuerverkürzung) vorgelegt und den im Gesetzentwurf formulierten Komplettverweis auf den neu zu fassenden § 371 Abgabenordnung zurückgenommen.“*

Ferner fallen der Zuschlag nach § 398a AO sowie Hinterziehungszinsen nur bei der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO an. Unterschiede ergeben sich weiterhin bei der Beurteilung der strafrechtlichen Verjährung und – wie bereits oben angeführt – bei den Sperrgründen. Eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige ist nach § 378 Abs. 3 AO noch bis zur Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens – also auch noch während einer Betriebsprüfung – möglich.⁵⁴

Die rechtliche Einordnung einer Korrekturerklärung hängt selbstverständlich nicht von der Bezeichnung derselbigen ab; entscheidend ist vielmehr der subjektive Tatbestand, d.h. maßgebend ist die

⁵⁰ Siehe hierzu S. 23.

⁵¹ Vgl. etwa Heuel/Beyer, UStB 2011, 287, 289; Stahl, KÖSDI 2011, 17451; Wulf/Kamps, DB 2011, 1711, 1717.

⁵² BR-Drs. 318/1/10, S. 79 ff.

⁵³ BT-Drs. 17/5067, S. 22.

⁵⁴ Sahan in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Auflage 2017, § 378 AO Rz. 46 f.

5. Geldstrafe, Freiheitsstrafe, Geldbuße

Sofern die straf- bzw. bußgeldbefreiende Selbstanzeige wirksam ist, fallen keine Geldstrafen, Freiheitsstrafen oder Geldbußen an. Bei einer – aus welchen Gründen auch immer – unwirksamen Selbstanzeige ist der Umstand, dass eine Selbstanzeige abgegeben wurde dann auf der Ebene der Strafzumessung zu berücksichtigen. Je nach Lage des Einzelfalls kann dies eine erhebliche Strafmilderung bewirken. Bei der Verhängung von Geldstrafen kann diese Milderung durchaus die Höhe des hinterzogenen Steuerbetrags erreichen.

6. Verbandsgeldbußen nach dem OWiG

Eine Selbstanzeige schließt die Verhängung einer Verbandsgeldbuße – auch im Falle des § 398a AO – gegen das Unternehmen, dessen steuerliche Pflichten verletzt wurden, aus. Dies setzt aber zum einen eine wirksame Selbstanzeige voraus, die insbesondere rechtzeitig zu erstatten ist. Zum anderen ist es zwingend erforderlich, dass sämtliche Leitungspersonen i.S.d. § 30 Abs. 1 OWiG, deren Straftat oder Ordnungswidrigkeit das Unternehmen sich zurechnen lassen muss, in die Selbstanzeige einbezogen werden.⁷¹⁴

II. Honorar des Beraters

1. Individualvereinbarung

Die Vergütung für die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Selbstanzeige kann zwischen Berater und Mandanten durch eine individuelle Vereinbarung grds. frei vereinbart werden. Hier ist etwa die Abrechnung nach einem festgelegten Stundensatz oder die Festsetzung einer Pauschale durchaus üblich. Pauschalen sind bei Mandanten in der Regel sehr beliebt, schaffen Gebührensicherheit und vermeiden Streitigkeiten. Gerade bei der Vereinbarung von Pauschalen sollte von vornherein klargestellt werden, welche konkreten Leistungen von ihr abgedeckt werden.

Beraterhinweis: Die Pauschale sollte bei der Nacherklärung von ausländischem Kapitalvermögen folgendes abdecken: Der Berater muss Kontakt mit dem ausländischen Kreditinstitut aufnehmen und die notwendigen Unterlagen zur Ermittlung der dem deutschen Steuerrecht unterliegenden Einkünfte in anonymisierter Form anfordern bzw. sicherstellen, dass die Unterlagen auf „sicherem Wege“ direkt zum Berater gelangen. In den überwiegenden Fällen stellen die Banken keine vollständigen Ertragnisaufstellungen bzw. Steuerbescheinigungen nach den Vorgaben des deutschen Steuerrechts zur Verfö-

⁷¹⁴ Reichling, NJW 2013, 2233; so auch Hunsmann, PStR 2013, 91.

Steuerhelierei	
(4) § 370 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 gilt entsprechend.	(4) § 370 Abs. 6 und 7 gilt entsprechend.
§ 378 AO Leichtfertige Steuerhinterziehung	
(3) Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. § 371 Absatz 3 und 4 gilt entsprechend.	(3) Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, wenn der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten verkürzten Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet . § 371 Absatz 4 gilt entsprechend.
§ 398a AO Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen	
<p>In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro übersteigt (§ 371 Absatz 2 Nummer 3) wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und 2. einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuern zugunsten der Staatskasse zahlt. 	<p>(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, entrichtet und 2. einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt: <ol style="list-style-type: none"> a) 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro nicht übersteigt, b) 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro übersteigt und 1 000 000 Euro nicht übersteigt, c) 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 Euro übersteigt. <p>(2) Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.</p> <p>(3) Die Wiederaufnahme eines nach Absatz 1 abgeschlossenen Verfahrens ist zulässig, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren.</p> <p>(4) Der nach Absatz 1 Nummer 2 gezahlte Geldbetrag wird nicht erstattet, wenn die Rechtsfolge des Absatzes 1 nicht eintritt. Das Gericht kann</p>



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 1 – Präventivberatung / Selbstanzeige / Tax Compliance

Teil 3: Selbstanzeige im Unternehmen – Präventivberatung, Tax Compliance

RA/FAStR Dr. Jörg Schauf, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsverzeichnis

Tax Compliance	1
I. „Tax Compliance“ – Definition und Ziele	1
II. Rechtspflicht zur Implementierung eines Tax CMS	3
III. Steuerliche Pflichten	5
1. Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, § 149 AO	5
2. Pflicht zur Zahlung von Steuern	6
3. Berichtigungspflicht, § 153 AO	7
4. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	8
5. Weitere Pflichten	9
IV. Steuerrechtliche Konsequenzen von Pflichtverstößen	10
1. Konsequenzen für das Unternehmen	10
a) Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge	10
b) Zinsen	11
c) Zwangs- und Verzögerungsgelder	11
d) Schätzung von Besteuerungsgrundlagen	12
2. Haftung für fremde Steuern	12
a) Grundsätze der Haftung für fremde Steuern	12
b) Haftung nach § 69 AO	13
c) Haftung nach § 71 AO	14
d) Haftung bei Organschaft, § 73 AO	15
V. Steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Konsequenzen bei Pflichtverstößen	15
1. Organe von juristischen Personen (Vorstände, Geschäftsführer)	16
a) Steuerhinterziehung, § 370 AO	16
aa. Tatbestand	16
ab. Strafschärfung in besonders schweren Fällen	19
ac. Strafbefreiende Selbstanzeige, § 371 AO	19
b) Leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO	19
c) Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen, § 130 OWiG	21
aa. Tatbestand	21
ab. Rechtsfolgen	23
d) Sonstige Tatbestände	24
2. (Leitende) Mitarbeiter	24
3. Unternehmen	26

a) Verbands Geldbuße (§ 30 OWiG).....	26
aa. Tatbestand	26
ab. Rechtsfolgen.....	27
b) Einziehung (§ 29a OWiG, §§ 73, 73b StGB)	29
VI. Tax Compliance-relevante steuerliche Einzelthemen & typische organisatorische Fehler	29
1. Typische materiell-rechtliche Problempunkte	29
a) Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Ausland.....	30
b) Versagung des Betriebsausgabenabzugs, § 160 AO	32
c) Verdeckte Gewinnausschüttungen	32
d) Lohnsteuer und Sozialabgaben	34
e) Verrechnungspreise („Transfer Pricing“).....	35
f) Umsatzsteuer	35
g) Betriebsausgabenabzugsverbot für „Korruptionszahlungen“, § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG	36
2. Typische organisatorische Fehlerquellen	36
a) Unkenntnis steuerrelevanter Sachverhalte / Mangelhafter Informationsfluss	36
b) Keine / unzureichende Kontrollmaßnahmen (insb. bei umfangreichen Organschaften).....	39
c) Keine (hinreichende) Prozessdokumentation (Dokumentationslücken)	39
d) Unterbesetzung / Investitionspflicht.....	40
e) Erneute Beanstandungen / Kein Beseitigen von erkannten Schwachstellen	41
VII. Einrichtung eines Tax CMS in der Praxis	41
1. Kernelemente eines Tax CMS.....	42
a) Tax Compliance-Kultur	42
b) Tax Compliance-Ziele.....	43
c) Tax Compliance-Organisation.....	43
d) Tax Compliance-Risiken	43
e) Tax Compliance-Programm	44
f) Tax Compliance-Dokumentation	45
g) Compliance-Kommunikation	45
h) Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung	45
i) Präventive Regelung: Umgang mit Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren	46
2. Ausgestaltungsermessen	46
3. Abgrenzung – Tax CMS, rechnungslegungsbezogenes IKS und Risikofrüherkennungssystem.....	47
4. Kontrollumfeld	49
5. Organisatorische und prozessuale Herausforderungen	49
a) Grundsätzliche Herausforderungen einer Projektplanung	49
b) Identifikation der rechtlichen Anforderungen	51
c) Verschiedene Kernprozesse der Steuerabteilung	52
d) Externe Rechnungslegung als elementarer Vorprozess	53
e) Systemlandschaft und Schnittstellenprobleme innerhalb Steuerabteilung	54
f) Integration in CMS, Verzahnung von Kontrollen, interne Vernetzung der Funktionsbereiche.....	55

g)	Ressourcen, Durchsetzbarkeit, Budgetdruck	57
h)	Nacherklärungsbedarf	58
6.	Vorgehensweise	58
a)	Tax CMS Analyse.....	58
b)	Projektphasen	60
VIII.	Praxisbeispiele zu Tax CMS Richtlinien	63
1.	Muster Konzernsteuerrichtlinie	63
2.	Muster BP-Richtlinie	65
IX.	Risikominimierung durch Tax CMS	68
1.	Vermeidung der objektiven Tatbestandsverwirklichung	69
2.	Vorsatzausschluss	69
3.	Nachweis gehöriger Aufsicht (§ 130 OWiG).....	70
4.	Zertifizierung des Tax CMS durch Dritte	71
X.	Umgang mit Tax Compliance Verstößen.....	77
1.	Art der Berichtigungsanzeige	77
2.	Berichtigungsanzeige nach § 153 AO.....	77
a)	Voraussetzungen der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO	78
b)	Rechtsfolgen des § 153 AO.....	80
c)	Adressat der Berichtigungsanzeige	81
3.	Spannungsverhältnis § 153 AO zu § 371 AO	81
4.	Selbstanzeige nach § 371 AO aus Unternehmenssicht	86
a)	Person des Anzeigerstatters	86
b)	Form und Inhalt des Nacherklärungsschreibens	89
c)	Adressat der Selbstanzeige	90
d)	Vollständigkeitserfordernis (§ 371 Abs. 1 AO)	91
aa)	Vollständigkeit in zeitlicher Hinsicht	91
ab)	Vollständigkeit in sachlicher Hinsicht.....	94
ac)	Teilselbstanzeige bei Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen	96
e)	Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO.....	97
aa)	Bekanntgabe Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a AO).....	98
ab)	Erscheinen eines Amtsträgers (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1c AO)	104
ac)	Erscheinen eines Amtsträgers zur Nachschau (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1e AO).....	105
ad)	Verkürzte Steuer größer EUR 25.000 (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO)	105
ae)	Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO)	106
f)	Absehen von Verfolgung nach § 398a AO	107
aa)	Zahlungspflichtiger	108
ab)	Zu zahlende Steuern und Zinsen (§ 398a Abs. 1 Nr. 1 AO).....	109

ac.	Zu zahlender Geldbetrag (§ 398a Abs. 1 Nr. 2 AO).....	109
ad.	Steuerliche Abzugsfähigkeit des Geldbetrags	112
g)	Nachentrichtung verkürzter Steuern und Hinterziehungszinsen (§ 371 Abs. 3 AO)	113
h)	Bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO aus Unternehmenssicht	114
5.	Checkliste Berichtigungsanzeige	114
XI.	Praxiserfahrungen zu § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG aus Beratersicht	116

Tax Compliance

I. „Tax Compliance“ – Definition und Ziele

Eine einheitliche Definition des Begriffs „Tax Compliance“ existiert nicht. Im Allgemeinen wird darunter die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften sowie der steuerlichen Pflichten durch Unternehmen, Unternehmensleitung und Mitarbeiter verstanden.¹ Bei der Einhaltung dieser Pflichten kann ein Tax Compliance Management System helfen. Eine der wohl h. M. entsprechende Definition des Begriffs Compliance findet sich in Grundsatz 5 des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK)². Darin heißt es:

„Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung im Unternehmen hin (Compliance).“

Ähnlich erfolgt die Definition auch in Tz. 5 des Prüfungsstandards IDW PS 980³:

„Unter Compliance ist die Einhaltung von Regeln zu verstehen (gesetzliche Bestimmungen und unternehmensinterne Richtlinien).“

Nach Tz. 6 des IDW-Standards ist ein „Compliance Management System“:

„die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele ... eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens ..., die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d.h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln bzw. die Verhinderung von wesentlichen Verstößen (Regelverstöße).“

Legt man diese Definitionen zu Grunde, ist unter Tax Compliance die Selbstverpflichtung zur Einhaltung aller steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Regelungen, die für das Unternehmen gelten, sowie die Sicherstellung der Einhaltung dieser Pflichten durch eine entsprechende Organisationsstruktur, zu verstehen.

Der Begriff „Tax“ umfasst dabei auch Ein- und Ausfuhrabgaben, also Zölle.⁴ Insoweit besteht Übereinstimmung mit dem Steuerbegriff der Abgabenordnung. Nach § 3 Abs. 3 AO sind auch Zölle Steuern im Sinne der Abgabenordnung.

¹ Mener/Bexa, CCZ 2019, 129, 129 f.

² Deutscher Corporate Governance Kodex wie von der Regierungskommission am 9. Mai 2019 beschlossen, abrufbar unter <https://www.dcgk.de/de/kodex/dcgk-2019.html>.

³ IDW Prüfungsstandard „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen“, Stand 11. März 2011.

⁴ Ilder/Erl, in: Rübenstahl/Ilder, Tax Compliance, Prävention – Investigation – Remediation – Unternehmensverteidigung, 2018, Rz. 26; Talaska, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rz. 1.4.

Aus steuerstrafrechtlicher Sicht dient ein funktionierendes Tax Compliance Management System (Tax CMS) in erster Linie der Vermeidung von steuerstrafrechtlichen und steuerordnungswidrigkeitenrechtlichen Risiken für das Unternehmen, seine Organe und Mitarbeiter. Gleichzeitig sollen auch zivilrechtliche und steuerrechtliche Haftungsrisiken vermieden und letztlich auch die damit einhergehenden Reputationsschäden und finanziellen Schäden verhindert werden.⁵

Praxishinweis: Die steuerstrafrechtlichen und steuerordnungswidrigkeitenrechtlichen Risiken für Unternehmen und ihre Organe haben in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Die Gründe hierfür sind vor allem eine verschärfte Rechtsprechung des BGH⁶ zur Steuerhinterziehung, eine Verschärfung der gesetzlichen Voraussetzungen für steuerliche Korrekturmöglichkeiten sowie ein insgesamt verschärftes regulatorisches Umfeld.⁷ Erst kürzlich wurde die Verjährung in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung auf 15 Jahre verlängert. Darüber hinaus lässt sich eine Tendenz bei den Behörden feststellen, viel schneller als früher Sachverhalte, die nur möglicherweise auf eine objektiv unrichtige Steuererklärung hindeuten, an die Straf- und Bußgeldsachenstellen bzw. die zuständigen Staatsanwaltschaften abzugeben. So ist nicht zu verkennen, dass Sachverhalte, die früher mitunter reine BP-Themen gewesen wären, heute regelmäßig bei der Straf- und Bußgeldsachenstelle landen.

Die „Klimaverschärfung“ im Steuerstrafrecht hat zur Folge, dass neben den Sanktionen gegen die natürlichen Personen (Vorstände, Geschäftsführer, Mitarbeiter) nach §§ 370, 378 AO sowie nach § 130 OWiG in der Praxis zunehmend auch von den Sanktionsmöglichkeiten gegen die Unternehmen selbst nach §§ 30, 29a OWiG Gebrauch gemacht wird. Um die verschärften steuerstrafrechtlichen bzw. steuerordnungswidrigkeitenrechtlichen Risiken für die Unternehmensverantwortlichen, aber auch für das Unternehmen selbst, zu minimieren, ist ein funktionierendes, dokumentiertes Tax CMS heute unerlässlich. Hierdurch gelingt es häufig, das Vorliegen einer Aufsichtspflichtverletzung und damit die Anwendung der §§ 130, 30 OWiG abzuwenden.

Im **Anwendungserlass zu § 153 AO**⁸, in dem begrüßenswerte Bemühungen sichtbar werden, einer Überkriminalisierung im Unternehmensbereich entgegenzuwirken, nimmt das Bundesministerium

⁵ *Schauf/Schwartz*, ZWH 2013, 212; *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1691, 1692.

⁶ Statt Vieler: BGH vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08, NJW 2009, 528 (Millionengrenze); BGH vom 20. Mai 2010 – StR 577/09, DStR 2010, 1133 (Selbstanzeige-Beschluss); BGH vom 27. Oktober 2015 – 1 StR 373/15, NJW 2016, 965 (Steuerverkürzung in großem Ausmaß), zuletzt aber auch entschärfende Rspr., so bspw. der BGH zum Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuer, BGH vom 13. September 2018 – 1 StR 642/17, NStZ 2019, 150.

⁷ *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1691, 1691 f.

⁸ BMF, Anwendungserlass zu § 153 AO vom 23. Mai 2016, Tz. 2.6.

der Finanzen eine Abgrenzung der schlichten Korrektur (§ 153 AO) von einer straf- und bußgeldbefreienden Selbstanzeige (§§ 371, 378 Abs. 3 AO) vor und äußert sich darüber hinaus erstmals zur Bedeutung eines Tax CMS im Steuerverfahrensrecht. In Ziffer 2.6. wird ausgeführt:

„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls“.

Zu beachten ist, dass der Anwendungserlass die dem BMF nachgeordneten Finanzbehörden der Länder (Finanzämter und deren Funktionsstellen), jedoch nicht die Staatsanwaltschaften (Evokation gem. § 386 Abs. 4 S. 2 AO) und auch nicht die Gerichte bindet.

II. Rechtspflicht zur Implementierung eines Tax CMS

Eine – über die Einhaltung der steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Vorschriften hinausgehende – generelle gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines Tax CMS besteht nicht.⁹ Insbesondere ergibt sich auch aus Tz. 2.6 AEAO zu § 153 AO keine Pflicht zur Einführung eines Tax CMS. Dort wird ausgeführt, dass das Vorhandensein eines IKS – nach „Prüfung des jeweiligen Einzelfalls“ – ein Indiz zur Verneinung von Vorsatz oder Leichtfertigkeit sein kann. Hieraus kann aber nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass bei einem fehlenden Tax CMS Vorsatz oder Leichtfertigkeit vermutet werden könnten.¹⁰

Teilweise wird die Ansicht vertreten, dass sich eine Pflicht zur Implementierung eines Tax CMS ab einer bestimmten Größe des Unternehmens daraus ergeben könne, dass die Einhaltung der allgemeinen Compliance-Pflichten, die sich aus § 130 Abs. 1 S. 1, § 9 OWiG ergeben, in diesen Fällen nur durch ein Tax CMS erfüllt werden könnten.¹¹ Ähnlich wird teilweise vertreten, dass der Organisationspflicht nach §§ 91, 93 AktG durch den Vorstand nur Genüge getan wird, wenn eine Compliance-Organisation eingerichtet ist.¹²

Für den **Vorstand einer Aktiengesellschaft** kann sich als Reflex aus der gesellschaftsrechtlichen Legalitätspflicht die gesetzliche Pflicht zur Einführung eines Compliance Management Systems ergeben, dessen Gestaltung im Einzelnen allerdings im Ermessen des Vorstandes liegt.¹³ Da von der Legalitätspflicht alle Rechtsbereiche erfasst sind, hat dieses Compliance Management System auch die Einhaltung der steuerrechtlichen Regelungen sicherzustellen. Diese Erkenntnis beginnt sich in

⁹ So auch *Talaska*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rz. 1.23; *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1758, 1761 ff.; *Hauschka*, ZIP 2004, 877; a.A. *Schneider*, ZIP 2003, 645, 648; *Schneider/Schneider*, ZIP 2007, 2061.

¹⁰ *Handel*, DStR 2017, 1945, 1945 f.; *Menner/Bexa*, CCZ 2019, 129, 130 sehen durch den AEAO zumindest eine „faktische Verpflichtung“ statuiert.

¹¹ *Handel*, DStR 2017, 1945, 1945 f.; vgl. hierzu auch *Larisch/von Hesberg*, CCZ 2017, 17, 20.

¹² *Breimann/Schwetzel*, DStR 2017, 2626, 2628; *Schwahn/Cziupka*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht 2. Aufl. 2018, § 7, Rz. 9 ff.

¹³ Vgl. *Schwahn/Cziupka*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht 2. Aufl. 2018, § 7, Rz. 10 f., 19; hierzu auch *Spindler*, in: MüKoAktG, 5. Aufl. 2019, AktG, § 91 AktG, Rz. 70.



a) *Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Ausland*

Ein besonders Tax Compliance-relevanter Bereich in international operierenden Unternehmen ist die Gründung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Ausland. Generell verlangt die Abgabenordnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten besondere Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten (§ 90 Abs. 2 AO).⁹⁶ Die Gründung von Auslandstochtergesellschaften oder -betriebsstätten führt zu einer Vielzahl steuerlicher Implikationen, die eine frühzeitige Einbeziehung der (Konzern-)Steuerabteilung unabdingbar machen.

Dies fängt bei der **Gründung von Tochtergesellschaften im Ausland** mit der Frage an, wo diese steuerpflichtig sind. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig im Inland ist eine Kapitalgesellschaft, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Auch wenn der statutarische Sitz (§ 11 AO) der Tochtergesellschaft sich im Ausland befindet, kann die Gesellschaft gleichwohl allein aufgrund der faktischen Gegebenheiten den Ort ihrer Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO im Inland haben. Der „Ort der Geschäftsleitung“ (sog. Verwaltungssitz) ist in § 10 AO als „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ definiert. Die geschäftliche Oberleitung befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird⁹⁷. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse⁹⁸. Wird der maßgebliche Wille der Auslandstochter in der Konzernzentrale in Deutschland gebildet, hat die Gesellschaft hier den Ort ihrer Geschäftsleitung, auch wenn „pro forma“ am Sitz der Gesellschaft ein Geschäftsführer bestellt

⁹⁶ Siehe auch *Wulf*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 3. Aufl. 2019, Rz. 2.396.

⁹⁷ BFH vom 23. Januar 1990, I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

⁹⁸ BFH vom 3. Juli 1997 - IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH vom 12. Februar 2004 - IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602; *Koenig*, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 10 AO, Rz. 4.

das Kompensationsverbot auf den Hinterziehungsbetrag und die hinterzogenen Steuern nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO anzuwenden ist.

Praxishinweis: Es besteht **keine Rechtspflicht zur Zahlung des Geldbetrags** nach § 398a AO. Vielmehr kann der an der Tat Beteiligte entscheiden, ob er durch die Erfüllung der Voraussetzungen des § 398a AO einseitig die weitere Verfolgbarkeit der Tat abwendet oder ob er sich einem Strafverfahren stellt.³¹² Letztere Möglichkeit, die auch eine Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO nicht ausschließt, gewährleistet die Einbeziehung aller einschlägigen Strafzumessungserwägungen nach § 46 Abs. 2 StGB. Je nach Fallkonstellationen kann eine Geldauflage bei einer Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO geringer ausfallen, als die starre Regelung nach § 398a AO. Insoweit kann die „**Flucht in das Strafverfahren**“ eine Alternative zur Zahlung des Geldbetrags nach § 398a AO darstellen.³¹³ An eine „Flucht in das Strafverfahren“ ist beispielsweise in Fällen zu denken, in denen kein oder nur ein geringer Steuerschaden entstanden ist, auf Grund der Anwendung des Kompensationsverbots jedoch erhebliche Hinterziehungsbeträge im Sinne des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen. In Fällen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung kann für den Gehilfen, der nur einen untergeordneten Tatbeitrag geleistet hat, eine Einstellung nach § 153a StPO ebenfalls günstiger sein.³¹⁴

ad. Steuerliche Abzugsfähigkeit des Geldbetrags

Ob der Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO als **Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig** ist, ist gesetzlich nicht geregelt.³¹⁵ Gerichtliche Entscheidungen zu dieser Frage liegen bislang ebenfalls nicht vor. Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG kommt nicht zur Anwendung, da dieses nach seinem Wortlaut nur Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder umfasst. Hierunter lässt sich der Geldbetrag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO nicht subsumieren. Demgegenüber dürfte aber das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG anzuwenden sein. Ausweislich der Gesetzesmaterialien ist § 398a AO der Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO ausdrücklich nachempfunden. Dies spricht dafür, die steuerliche Abzugsfähigkeit der Geldzahlung entsprechend § 153a StPO zu handhaben. Zu § 153a StPO hat der BFH entschieden, dass die Geldauflage nicht abzugsfähig ist, wenn sie nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dient.³¹⁶ Da der Hinterziehungsbetrag bereits durch die Nachentrichtung der Steuer nach § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO wiedergutmacht wird, ist der darüber hinausgehende Zuschlag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO nicht abzugsfähig.³¹⁷

³¹² Jäger, in: Klein, 15. Aufl. 2020, § 398a AO, Rz. 3; Schwartz, PStR 2015, 37, 45.

³¹³ Herrmann, PStR 2014, 199, 200; Schwartz, PStR 2015, 37, 45.

³¹⁴ Schwartz, PStR 2015, 37, 45.

³¹⁵ Umfassend hierzu Roth, DStR 2011, 1410.

³¹⁶ BFH vom 22. Juli 2008 – VI R 47/06, DStR 2008, 2310.

³¹⁷ Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 398a AO, Rz. 38 (72. Lfg., September 2021); Roth, DStR 2011, 1410, 1411; Rolletschke, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2017, § 398a AO, Rz. 92.

g) *Nachentrichtung verkürzter Steuern und Hinterziehungszinsen (§ 371 Abs. 3 AO)*

Die Erlangung der Straffreiheit durch Selbstanzeige ist seit dem 01.01.2015 davon abhängig, dass der an der Tat Beteiligte fristgerecht die zu seinen Gunsten verkürzte Steuer, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, nachentrichtet (§ 371 Abs. 3 AO). Bis zum 31.12.2014 war allein die fristgemäße Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer Voraussetzung der Straffreiheit. Bei Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen hängt die Straffreiheit weiterhin nur von der fristgerechten Steuernachzahlung ab (§ 371 Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 2a Satz 1 AO). Bis zur vollständigen Nachentrichtung besteht nur eine Anwartschaft auf Straffreiheit.

Aus Unternehmenssicht ist von Interesse, dass das Erlangen der Straffreiheit nur dann an die Nachentrichtung der verkürzten Steuern geknüpft ist, wenn diese zu Gunsten des Tatbeteiligten hinterzogen wurden. Da bei Steuerhinterziehungen in Unternehmen der Steuerpflichtige (Unternehmen) und der Täter (natürliche Person) auseinanderfallen, werden durch den Täter (oder Teilnehmer) fremde betriebliche Steuern hinterzogen. Insoweit ist fraglich, inwieweit die Straffreiheit von der Nachentrichtung fremder Steuern abhängt. Zu Gunsten des Täters sind Steuern nicht schon dann hinterzogen, wenn er aus der Tat einen Vorteil jeglicher Art erlangt hat, wenngleich es sich auch nicht um einen steuerlichen Vorteil handeln muss.³¹⁸ Erforderlich ist, dass dem Täter aus der Tat ein unmittelbarer wirtschaftlicher Vorteil zugeflossen ist.³¹⁹

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH erlangt einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil durch Hinterziehung der Steuern, welche die GmbH schuldet, weil bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermögen der GmbH dem Gesellschafter zusteht.³²⁰ Bei mehreren Gesellschaftern entspricht der unmittelbare Vorteil des handelnden Gesellschafter-Geschäftsführers seinem Gesellschaftsanteil. Ein anteiliger wirtschaftlicher Vorteil des (nur) angestellten Geschäftsführers kann zu bejahen sein, wenn er gewinnabhängige Leistungen erhält.³²¹ Einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt auch der ungetreue Angestellte, der für seinen Arbeitgeber unrichtige Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgibt und den hinterzogenen Betrag unterschlägt.³²²

Das Landgericht Stuttgart hat entschieden, dass bei der vorzunehmenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem Vorstandsvorsitzenden einer AG aus der Weiterleitung von Geldern an Parteien und die Geltendmachung dieser Zahlungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Besteuerung der AG kein unmittelbarer Vorteil zugeflossen ist.³²³

³¹⁸ Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rz. 143.

³¹⁹ Jäger, in: Klein, 15. Aufl. 2020, § 371 Rz. 212; BGH vom 4. Juli 1979 – 3 StR 130/79, NJW 1980, 248.

³²⁰ Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rz. 145.

³²¹ Vgl. BGH vom 22. Juli 1987 – 3 StR 224/87, wistra 1987, 343.

³²² Jäger, in: Klein, 15. Aufl. 2020, § 371 Rz. 212; BGH vom 4. Juli 1979 – 3 StR 130/79, NJW 1980, 248.

³²³ LG Stuttgart vom 21. August 1989 – 10 KLS 137/88, wistra 1990, 72.



Dagegen erlangt ein Angestellter oder GmbH-Geschäftsführer, dessen Stellung sich nicht von der eines sonstigen abhängigen Angestellten unterscheidet, keinen unmittelbaren Vorteil, wenn er die Hinterziehung zu Gunsten seines Arbeitgebers begeht, um seinen Arbeitsplatz zu erhalten.³²⁴ Fehlt es an einem unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil, kann der Täter eine Selbstanzeige abgeben, ohne dass deren Wirksamkeit von der Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern abhängt.

Praxishinweis: Soweit die Steuern nicht zu Gunsten des Täters (oder Teilnehmers) hinterzogen wurden, ist die Nachzahlung der Steuern und Hinterziehungszinsen keine Wirksamkeitsvoraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige. Es ist jedoch zu beachten, dass bei der Verkürzung fremder Steuern eine Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO in Betracht kommt.

h) Bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO aus Unternehmenssicht

Die bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO für Fälle leichtfertiger Steuerverkürzungen blieb durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz inhaltlich unverändert. Die einzige Änderung durch das AOÄndG 2015 besteht darin, dass der pauschale Verweis auf die Nachentrichtungspflicht nach § 371 Abs. 3 AO gestrichen wurde. Die Voraussetzungen sind wegen der in § 371 Abs. 3 AO neu angeordneten Verpflichtung zur Entrichtung der Hinterziehungszinsen nicht mehr deckungsgleich, so dass § 378 Abs. 3 Satz 2 AO die bußgeldrechtliche Nachentrichtungspflicht jetzt eigenständig formuliert.

Ein Vollständigkeitserfordernis kennt § 378 Abs. 3 AO nicht, so dass nach wie vor auch Teilselbstanzeigen im Umfang der Nacherklärung wirksam sind.³²⁵ Im Übrigen existiert einzig der Sperrgrund der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens. Eine Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO ist demnach sowohl nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung als auch während der Betriebsprüfung möglich. Erwähnenswert ist zudem, dass die Höhe des Steuerschadens keinen Einfluss auf die Wirksamkeit einer Anzeige nach § 378 Abs. 3 AO hat. Soweit im Unternehmen vorwerfbare steuerliche Unrichtigkeiten zu korrigieren sind, wird demnach mit den Finanzbehörden künftig verstärkt um die Leichtfertigkeit zu kämpfen sein.³²⁶

5. Checkliste Berichtigungsanzeige

Vor Abgabe eines Berichtigungs Schreibens für ein Unternehmen sollten folgende Fragestellungen beachtet und geprüft werden:

³²⁴ *Schauf*, in: Kohlmann, § 371 AO, Rz. 309 (72. Lfg., September 2021); *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rz. 144.

³²⁵ *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 378 AO, Rz. 125. (72. Lfg., September 2021); *Habammer*, StBW 2011, 310, 311.

³²⁶ *Schauf/Schwartz*, ZWH 2011, 85, 90.

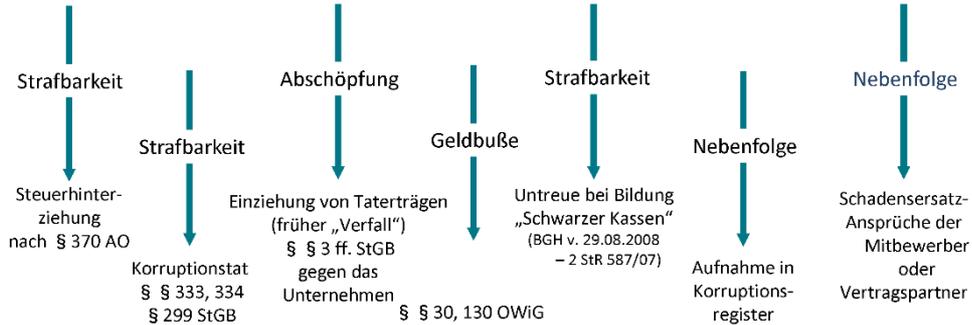


- Welche Korrekturvorschrift ist anzuwenden (§ 153 AO, § 371 AO, § 378 Abs. 3 AO)?
- Welche Jahre sind offenzulegen (Festlegung des Berichtigungszeitraums)?
- Besteht weiterer Korrekturbedarf bzgl. der offenzulegenden Steuerart (Vollständigkeit in sachlicher Hinsicht)?
- Liegen die zu korrigierenden Zahlen bereits vor bzw. wer ermittelt diese in welchem Zeitfenster?
- Sicherheitszuschlag erforderlich?
- Wer ist in die Offenlegung mit einzubeziehen (ggf. Anlusserklärungen, Einholung Vollmachten)?
- Besteht besondere Eile, so dass zunächst eine Schätzung abzugeben ist (z.B. Bekanntgabe Prüfungsanordnung steht zeitnah an)?
- Liegt ein Sperrgrund nach § 371 Abs. 2 AO (insb. Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung) vor?
- In welchem Umfang drohen Geldbeträge nach § 398a AO?
- Adressat der Berichtigung (Finanzverwaltung, Betriebsprüfung, StA)
- Ggf. Unterrichtung der Rentenversicherungsträger?



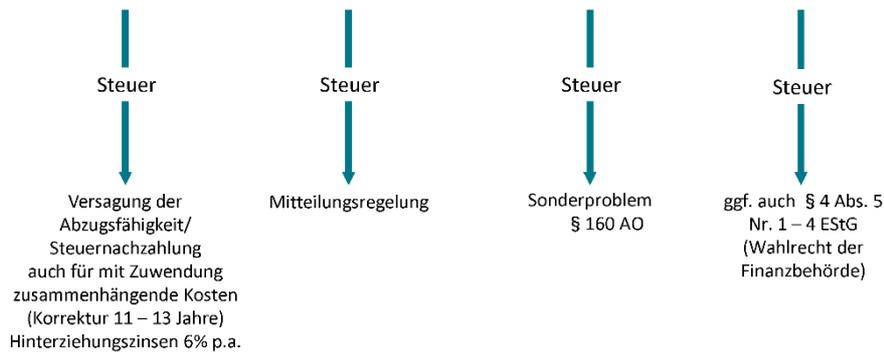
A. Gesetzliche Rahmenbedingungen

BA werden abgezogen trotz Verstoß gegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG



A. Gesetzliche Rahmenbedingungen

BA werden abgezogen trotz Verstoß gegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG





A. Gesetzliche Rahmenbedingungen

Rheinmetall muss wegen Korruption Millionen zahlen

Der Rüstungskonzern gibt als erstes großes Waffenunternehmen aus Deutschland Bestechung im Ausland zu

München – Der Rüstungskonzern Rheinmetall gibt Schmiergeldzahlungen in Griechenland zu und zahlt 37 Millionen Euro an die Bremer Staatsanwaltschaft, die damit vor allem illegal erzielte Gewinne abschöpft. „Bei Rheinmetall sind Fehler gemacht worden, dafür stehen wir gerade“, sagte Vorstandschef Armin Papperger der Süddeutschen Zeitung. „Herumlavieren hätte uns gar nichts gebracht.“ Staatsanwälte in Bremen und München ermitteln bei fast allen deutschen Rüstungsunternehmen wegen Korruptionsverdachts bei Auslandsaufträgen. Die in Düsseldorf ansässige Rheinmetall AG ist der erste Konzern, der jetzt zugibt, Amtsträger und Militärangehörige bestochen zu haben.

Die Bremer Rheinmetall Defence Electronics (RDE), eine Tochter der Düsseldorf

er Rheinmetall AG, hatte im vergangenen Jahrzehnt das Luftabwehrsystem *Astrad* für 150 Millionen Euro an die griechische Armee verkauft. Als Mittelsmann in Hellas diente der frühere Marine-Offizier Papagiota Efsthadiou, der im Auftrag der Rheinmetall-Tochter und mit deren Geld systematisch Ministeriale und Militärangehörige in Athen schmierte. Etwa die Hälfte der 20 Millionen Euro, die Efsthadiou von RDE erhielt, wurde nach Erkenntnissen der Ermittler für die Bestechung genutzt.

Die Bremer Staatsanwaltschaft hat diese Woche einen Bußgeldbescheid erlassen, den Vorstand und Aufsichtsrat von Rheinmetall umgehend akzeptierten. Das Bußgeld für die RDE beträgt 300 000 Euro, die Gewinnabschöpfung 36,77 Millionen Euro. Außerdem muss der Rüstungskonzern

beim Fiskus voraussichtlich 6,4 Millionen Euro nachzahlen, da Schmiergeld zu Unrecht als Betriebsausgaben von der Steuer abgesetzt worden waren. Der Korruptionsfall kostet Rheinmetall insgesamt also mehr als 43 Millionen Euro.

Parallel zu den Bremer Staatsanwälten hat auch Rheinmetall ermittelt. Der Berliner Anwalt Hans-Peter Huber sichtet im Auftrag des Konzerns Firmenunterlagen, wertete weiteres Material aus und befragte Beschäftigte. „Meine Ermittlungsergebnisse und die der Staatsanwaltschaft passen nahtlos zusammen“, sagte Huber. Laut Konzernchef Papperger bescheinigt die Bremer Staatsanwaltschaft in ihrem Bußgeldbescheid der Rheinmetall AG, sich „den Tatvorwürfen gestellt und zur Aufklärung beigetragen“ zu haben. Papperger

will mit strengeren internen Kontrollen weitere Korruptionsfälle verhindern. Fehler von Einzelpersonen könne es immer geben, sagte er. „Aber systematische Vorgehen sind künftig ausgeschlossen.“ Rheinmetall werde „lieber mal“ auf einen Auftrag verzichten, statt sich auf fragwürdige Zahlungen einzulassen.

Beim Kampf gegen die Korruption soll nach den Vorstellungen Pappergers, der den Verband der deutschen Rüstungsindustrie leitet, die Bundesregierung helfen. Aufträge aus dem Ausland könnten als sogenannte Mandatverträge über die Regierung laufen. Rheinmetall habe das bei einem Munitionsauftrag aus Griechenland bereits praktiziert. Das sei „sauber und ehrlich“ und könne künftig „viel öfter praktiziert werden“. KLAUS OTT ▶ Seite 4



A. Gesetzliche Rahmenbedingungen: Praxisfall

Unternehmen erkennt, dass gegen § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG verstoßen wurde – Was ist zu tun?

- Berichtigung
- Norm? (§ 153 AO, § 378 Abs. 3 AO, § 371 AO)
- Zeitlicher Umfang der Berichtigung?
- Personenkreis?
- Offene Benennung weiterer Personen? (§ 398a AO)
- Adressat der Berichtigung (Finanzverwaltung, Staatsanwaltschaft)



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

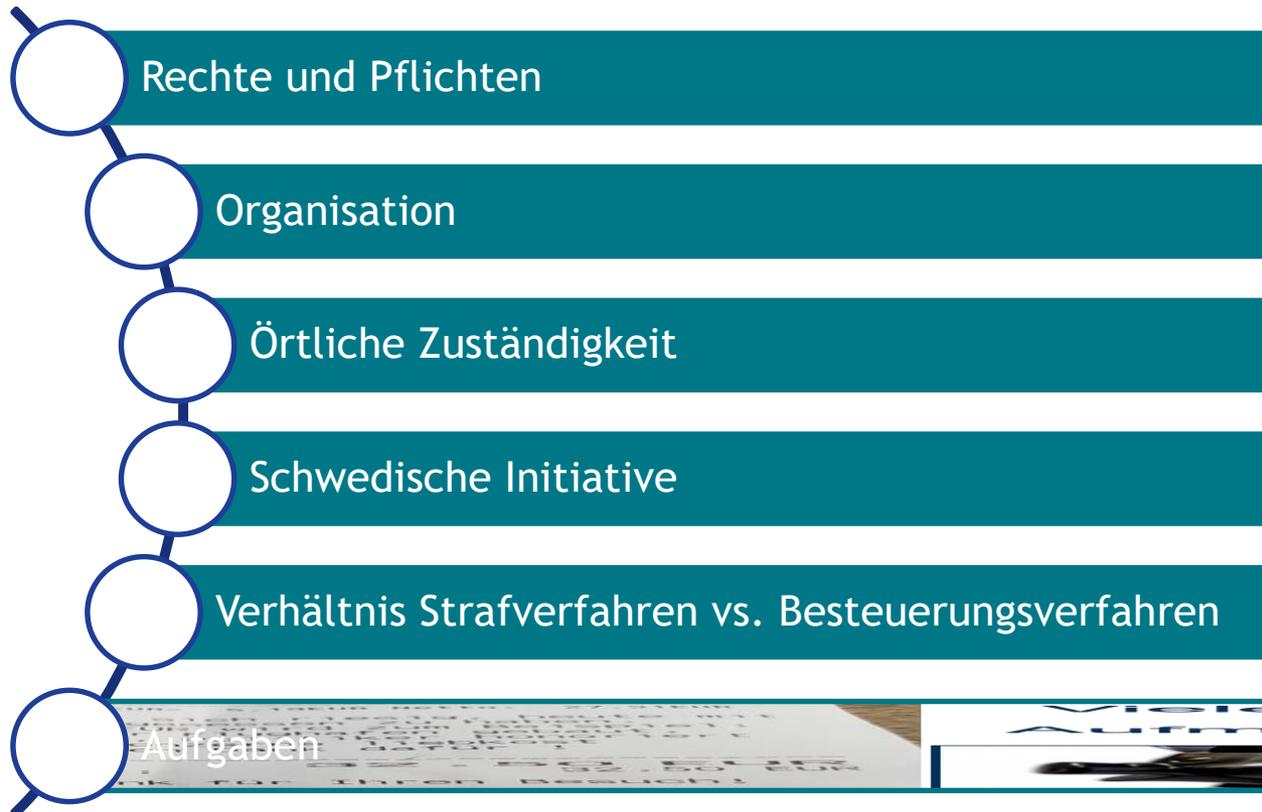
StStrafR 2 – Ermittlungsverfahren (1)

Teil 1: Steuerfahndungsprüfung

Tobias Teutemacher, FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung, Münster

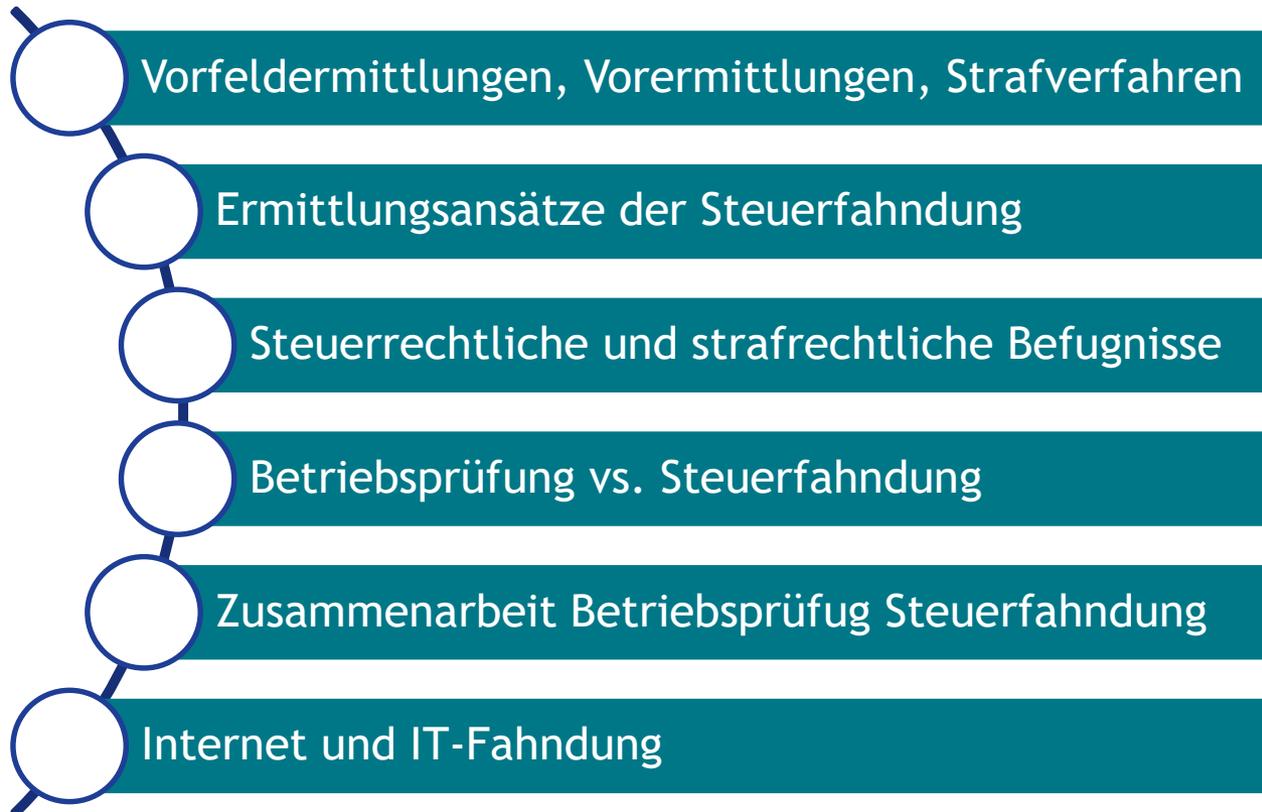
Agenda I

Steuerfahndung



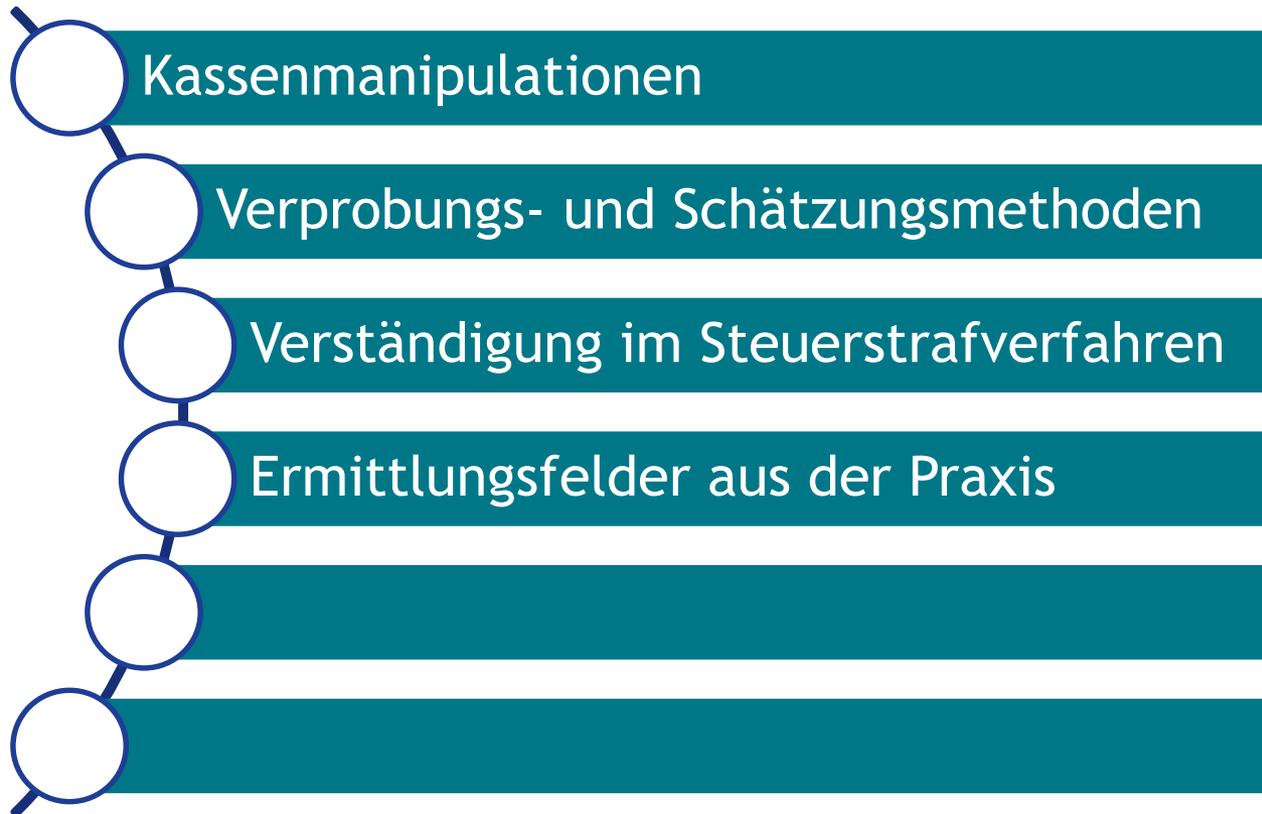
Agenda II

Steuerfahndung



Agenda III

Steuerfahndung



Die Steuerfahndung

Rechte und Pflichten

- Maßnahmen nach § 399 Abs. 2 S. 2 AO = bei Gefahr im Verzug, d.h.
- Anordnung von
 - sonstigen Maßnahmen nach den für Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozessordnung.

Beispiele:

- Recht des ersten Zugriffs (§ 163 Abs. 1 StPO),
- die vorläufige Festnahme (§ 127 Abs. 2 StPO),
- die Vernehmung des Beschuldigten (§ 163a Abs. 4 StPO),
- die Anhörung von Zeugen (§ 163 Abs. 3 StPO),
- Durchführung von Durchsuchungen, Beschlagnahmen und Telekommunikationsüberwachungen
- Anzeigenaufnahme, Durchführung von Vorermittlungen, Kombiprüfungen mit anderen Prüfungsdiensten (z.B. Amt—BP, GKBP, etc.)

Die Steuerfahndung

Rechte und Pflichten

- Die Dienststellen der STEUFAST und ihre Beamten haben im Rahmen ihrer Aufgaben nach § 122 Abs. 1 AStBV und ihrer Zuständigkeit die Verpflichtung, Ersuchen, Aufträgen und Anordnungen der Staatsanwaltschaft Folge zu leisten!

Nr. 123 Abs. 6 AStBV - § 404 AO; § 161 Abs. 1 Satz 2 StPO, § 152 GVG

(AStBV = Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer))

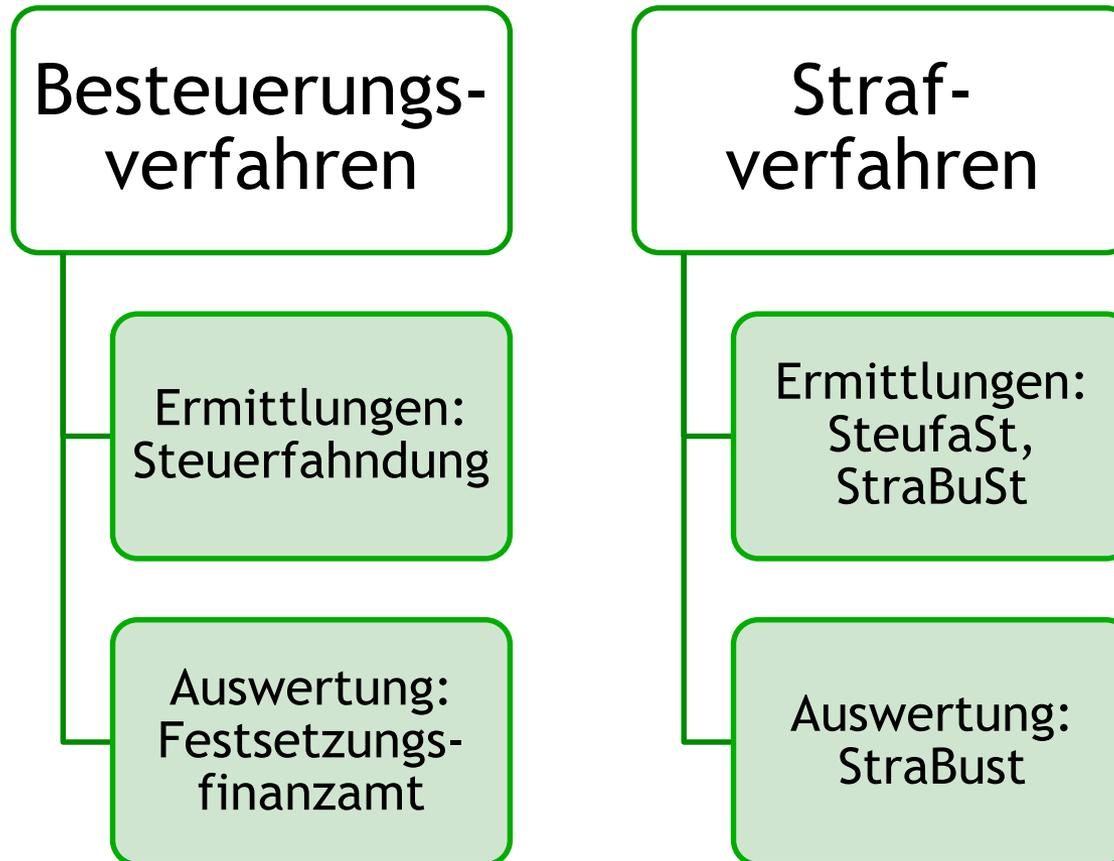
Die Steuerfahndung

Rechte und Pflichten

- Was darf die Steuerfahndung **nicht**:
 - Entscheidung über Akteneinsicht
 - Entscheidung über Rückgabe von beschlagnahmten Beweismitteln
 - Antragskompetenz über richterliche Anordnung
 - Entscheidung über den Ausgang von Strafverfahren
 - Grundsätzlich: Keine Aussage- und Erscheinenspflicht der Betroffenen
 - Ausnahme: Auf Ladung der Staatsanwaltschaft, § § 161a, 163a Abs. 3 S. 1 StPO

Die Steuerfahndung

Aufgaben

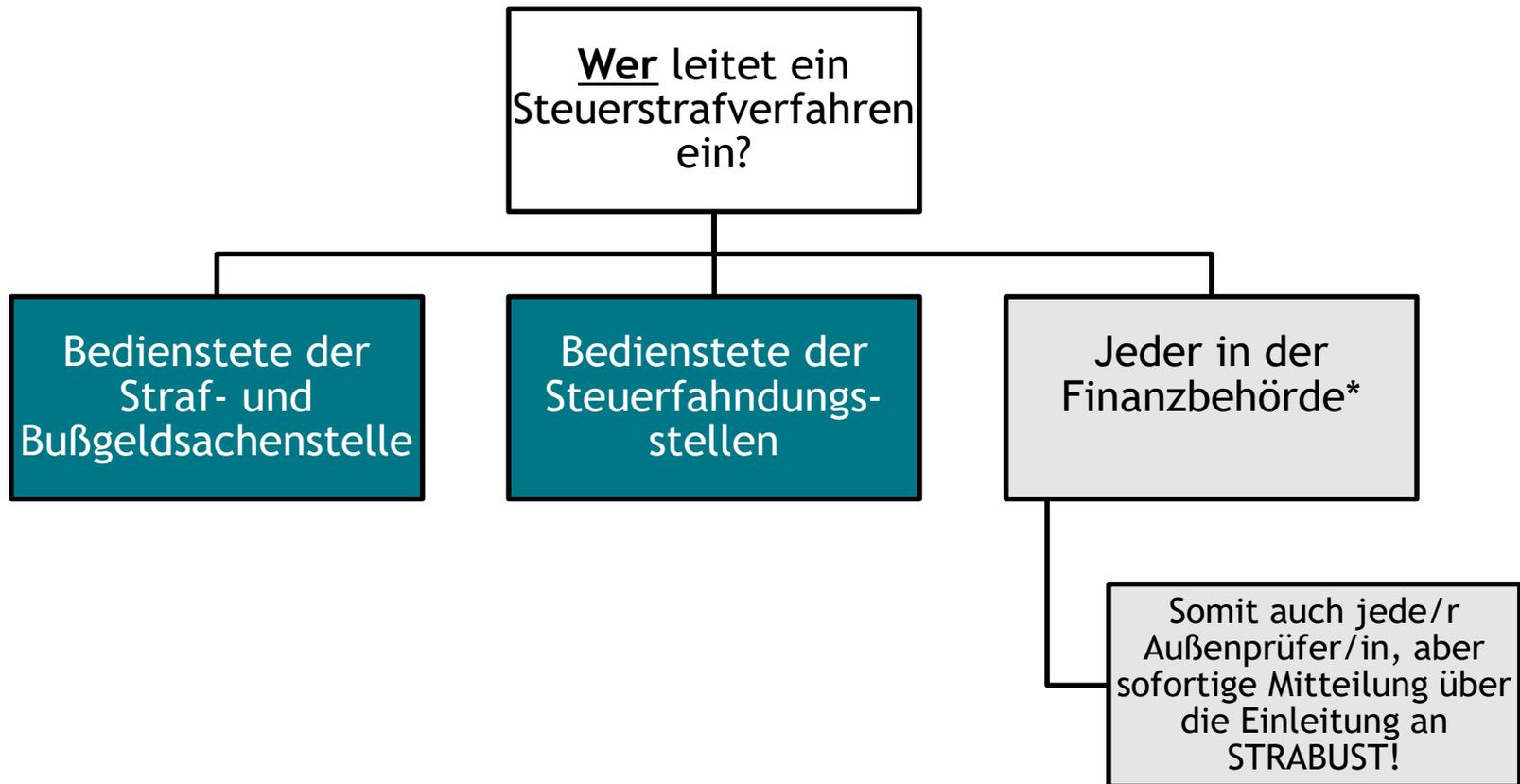


Die Steuerfahndung

Organisation

Betriebsprüfung + Steuerfahndung

Einleitung Strafverfahren



*der einen steuerstrafrechtlichen Anfangsverdacht hegt!

Betriebsprüfung + Steuerfahndung

Einleitung Strafverfahren

- In der **Praxis** kann ein allgemeiner strafrechtlicher Hinweis erfolgen,...
 - bereits im „Vorstadium eines Anfangsverdachts“ an den zu prüfenden Steuerpflichtigen (auch ohne Beteiligung der Steuerfahndung).
 - wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sich jemand selbst belasten würde (Annahme).
 - zur Vermeidung...
 - ✓ einer ungerechtfertigten Kriminalisierung des Steuerpflichtigen.
 - ✓ des Vorwurfs einer strafrechtlichen Ausforschung mit steuerrechtlichen Mitteln.
 - ✓ einer voreiligen Einleitung des Strafverfahrens.
 - ✓ der streitigen Diskussion um Beweisverwertungsverbote (Fernwirkungen).
- Problem des § 201 AO (Schlussbesprechung)
Fallgestaltung dürfte bei sachgerechtem Verhalten kaum vorliegen.

Betriebsprüfung + Steuerfahndung

Einleitung Strafverfahren



s. auch
§ 393 Abs. 1 AO



s. auch
§ 397 Abs. 3 AO

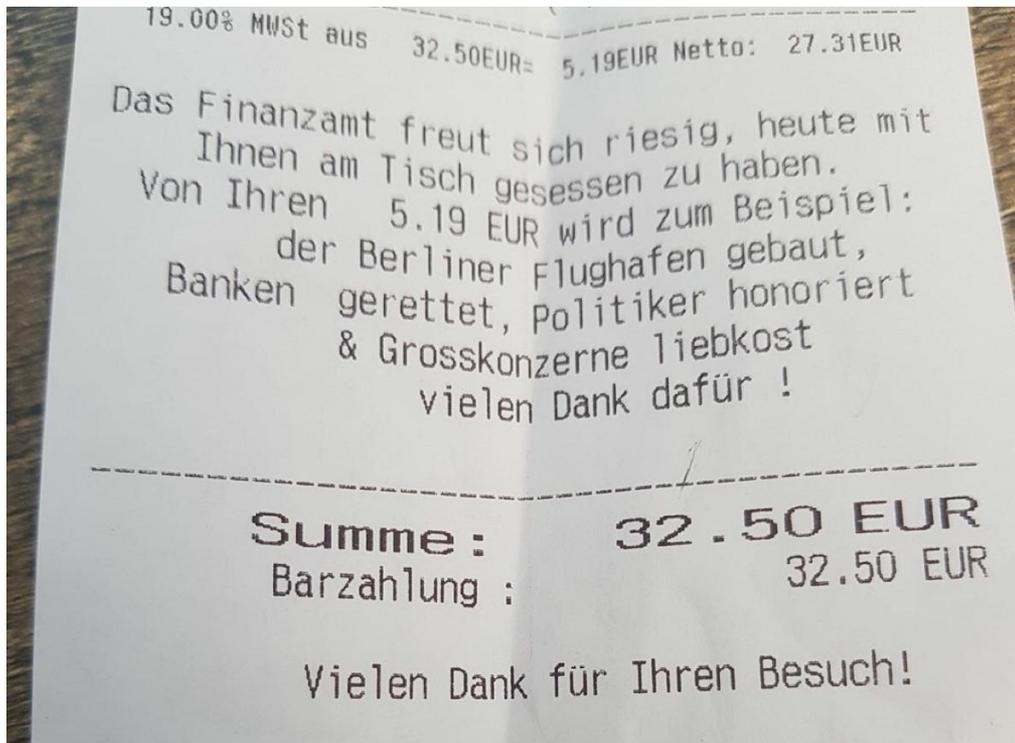
Verprobungs- und Schätzungsmethoden

Summarische Risikoprüfung (SRP)

Verbale Wahrscheinlichkeiten und deren numerische Zuordnung		
mit indifferenter Wahrscheinlichkeit (non liquit)	1 - $\frac{1}{2}$	50%
mit leicht überwiegender Wahrscheinlichkeit	1 - $\frac{1}{4}$	75%
mit überwiegender Wahrscheinlichkeit	1 - $\frac{1}{10}$	90%
mit hoher Wahrscheinlichkeit	1 - $\frac{1}{20}$	95%
mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit	1 - $\frac{1}{100}$	99%
mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit	1 - $\frac{1}{10.000}$	99,99%

Einordnung des „*Beanstandungsanlasses*“

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!





Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 2 – Ermittlungsverfahren (1)

Teil 2: Zuständigkeiten der Behörden – Ablauf der Prüfung – Schätzung

Klaus Herrmann, Hochschule Worms

Inhaltsverzeichnis¹

A. Aufgaben und Befugnisse der steuerlichen Ermittlungsbehörden	4
I. Steuerfahndung.....	4
1. Organisation der Steuerfahndung.....	4
2. Aufgaben und Zuständigkeit	5
3. Kompetenzen der Steuerfahndung	7
II. Bußgeld- und Strafsachenstellen	10
1. Organisation der Bußgeld- und Strafsachenstellen	10
2. Aufgaben der Bußgeld- und Strafsachenstellen	11
3. Sachliche und örtliche Zuständigkeit.....	13
4. Kompetenzen der Bußgeld- und Strafsachenstellen im Strafverfahren	14
5. Zusammenwirken mit der Staatsanwaltschaft	19
6. Beteiligung am gerichtlichen Verfahren	22
III. Steueraufsichtsstellen	24
1. Organisation	24
2. Aufgabe	24
3. Arbeitsweise	25
IV. Ermittlungsdienste der Zollverwaltung.....	27
1. Zollfahndung und Zollkriminalamt	28
2. Verkehrswegekontrolle und Bargeld – Verordnung, § 12a ZollVG.....	30
3. Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS)	31
V. Weitere Zusammenarbeitsbehörden und -wege	35
1. Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).....	35
2. Polizei mit LKA und BKA.....	36
3. Europol	37

¹ In den folgenden Ausführungen verwende ich aus Gründen der besseren Lesbarkeit die grammatikalisch männliche Form. Gemeint sind je nach Sinnzusammenhang jeweils Männer und Frauen.

4.	Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF).....	39
5.	Eurojust	41
6.	Europäische Staatsanwaltschaft (EPPO).....	42
B.	Ablauf des Ermittlungsverfahren	44
I.	Erste Phase: Ermittlungsanlässe und Fallherkunft	44
1.	Ausgangspunkt der Ermittlungen.....	45
2.	Systematisierung des Falleingangs.....	46
II.	Zweite Phase: Entscheidungsfindung	47
1.	Vorfeldermittlungen	47
2.	Anfangsverdacht.....	48
3.	Verfahrenseinleitung	49
4.	Vorermittlungen	50
5.	Besondere Vorermittlungsverfahren	51
III.	Dritte Phase: Möglichkeiten der Fallbearbeitung	53
1.	Grundsatzentscheidung	53
2.	Schriftliches Verfahren	53
3.	Spontanbesuch	55
4.	Durchsuchung beim Beschuldigten	55
5.	Durchsuchung bei Nichtbeschuldigten	64
6.	Beschlagnahme der Beweismittel	67
7.	Sicherung des steuerlichen Mehrergebnisses	69
IV.	Vierte Phase: Durchführung der Ermittlungen.....	73
1.	Auswertung der Beweismittel.....	73
2.	Einsatz elektronischer Prüfsoftware: Idea und ACL.....	74
3.	Statistische Prüfungsmethoden	79
4.	Folgermittlungen	81
5.	Amts- und Rechtshilfe.....	83
6.	Akteneinsicht.....	98

V. Fallabschluss	100
1. Expose und Schlussbesprechung.....	100
2. Tatsächliche Verständigung	101
3. Verantwortliche Vernehmung durch die BuStra	104
4. Berichte	105

A. Aufgaben und Befugnisse der steuerlichen Ermittlungsbehörden²

I. Steuerfahndung

Die heutigen Steuerfahndungsstellen sind aus dem früheren „Steuerlichen Außenprüfungsdienst“ hervorgegangen, die eine reine Organisationsstruktur innerhalb der Finanzverwaltung war. Der Begriff „Steuerfahndung“ wird gesetzlich erstmals in der heute gültigen Abgabenordnung 1977 (AO 77) ausdrücklich erwähnt. Die vorher gültige Reichsabgabenordnung (RAO) aus dem Jahre 1919 (praktisch als Ein-Mann-Werk von Enno Becker ab 1918 gestaltet), die bis 1977 Gültigkeit hatte, verwendete stets nur den Überbegriff „Finanzbehörde“ oder „Finanzamt“ und sah keine gesetzliche Aufgabenzuweisung an einzelne Stellen innerhalb der Finanzverwaltung vor. Auch die Betriebsprüfung und ihre Aufgaben und Befugnisse wurden erstmals in der Abgabenordnung 1977 geregelt.

Heute finden sich die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Steuerfahndung in der Abgabenordnung und flankierend in der Strafprozessordnung, von der Verwaltung ergänzt durch die jährlich neu erscheinenden „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (AStBV)“³.

1. Organisation der Steuerfahndung

Die föderalistische Länderstruktur hat **verschiedene Organisationsmodelle** für die Steuerfahndung mit sich gebracht. Einheitlich ist die Zuweisung der Aufgaben der Steuerfahndung an zentralisierte Einheiten, deren unmittelbare regionale Zuständigkeitszuweisung sich regelmäßig auf das Gebiet mehrerer Finanzämter erstreckt.

Darüber hinaus gibt es **zwei grundsätzliche Organisationsmodelle**:

- Die **Steuerfahndungsämter** (oft „Finanzämter für Fahndung und Strafsachen“) wurden in den Stadtstaaten gebildet und sind dort jeweils für das ganze Land zuständig. Auch große Bundesländer wie Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen haben Steuerfahndungsämter eingerichtet, die teilweise einen sehr ausgedehnten Zuständigkeitsbereich haben. Die Steuerfahndungsämter werden von einem Vorsteher geleitet und gliedern sich in unterschiedliche Sachgebiete unter Leitung von Sachgebietsleitern.

Regelmäßig sind auch die Bußgeld- und Strafsachenstellen diesen Steuerfahndungsämtern angegliedert und der Amtsvorsteher ist für beide Bereiche verantwortlich.

² Die nachfolgenden Ausführungen sollen keine wissenschaftliche Abhandlung sein, sondern das Arbeitsfeld aus Praktikersicht beleuchten. Daher werden – wo sinnvoll – anstelle von Kommentarmeinungen die allgemein zugänglichen Verwaltungsanweisungen zitiert.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird durchgängig die grammatikalische Männlichkeitsform verwendet. Gemeint sind jedoch stets Personen männlichen und weiblichen Geschlechts.

³ Zuletzt BMF-Schreiben vom 01.11.2013, BStBl. 2013 Teil I S. 1394 ff.

Gegen ein Urteil oder einen Beschluss ist die BuStra nicht rechtsmittelbefugt. Nur die Staatsanwaltschaft kann ein Rechtsmittel einlegen³⁹. Hat die BuStra Bedenken gegen die gerichtliche Entscheidung, kann sie nur versuchen, bei der Staatsanwaltschaft die Einlegung des Rechtsmittels anzuregen.

Insgesamt ist damit der Pflichtenkreis der Beamten und Beamtinnen in den BuStra – Stellen für das Steuerstrafverfahren ein ganz Bedeutender, der hohe Anforderungen an das dort eingesetzte Personal stellt. Es gilt aber auch hier, dass man nur Musik machen kann mit den Musikern, die man hat.

III. Steueraufsichtsstellen

Eine neue Einheit innerhalb der Finanzverwaltung verdient an dieser Stelle eine Erwähnung, obwohl sie keine strafrechtlichen Aufgaben hat – die Steueraufsichtsstellen, die mittlerweile von allen Bundesländern mehr oder minder umfänglich eingerichtet sind. Die Bezeichnungen sind unterschiedlich (Sondereinheit Steueraufsicht, Task Force, Service Stelle Steueraufsicht u.a.), aber es geht bei allen Stellen hauptsächlich um Risikokontrolle, genauer gesagt um Risikoerkennung als Voraussetzung für das immer wichtiger werdende Risikomanagement der Finanzverwaltung.

1. Organisation

Organisatorisch handelt es sich um vergleichsweise kleine Einheiten, die je nach Bundesland zwischen 3 bis zu 20 Personen umfassen, die überwiegend aus dem Prüfungsbereich kommen und eine entsprechende Ausbildung und Sozialisation haben. Der Großteil dieser Stellen ist bei den Mittelbehörden der Landesfinanzverwaltungen angesiedelt, ein anderer Teil ist als Sonderaufgabe bei einer Steuerfahndungsstelle oder einem Strafsachen – Finanzamt untergebracht.

2. Aufgabe

Inhaltlich befassen sich die Steueraufsichtsstellen mit der Erkennung steuerlicher Risiken, überwiegend von neuen steuerlichen Problemfeldern aus allen Bereichen der Besteuerung. Natürlich spielen die vielfältigen Erscheinungsformen des E-Commerce hier eine große Rolle, aber nicht nur. Wegen der hohen Bedeutung der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs nehmen sich einzelne Steueraufsichtsstellen diesem Bereich in eigenen Untergliederungen besonders an.

Der Arbeit der Steueraufsichtsstellen liegt die Erkenntnis zugrunde, dass die Finanzverwaltung im Regelfall zur Durchführung einer gerechten und gesetzestreuen Besteuerung (§ 85 AO) nur reagiert, aber selten agiert. Sie reagiert auf Erklärungen, Anmeldungen, Anzeigen oder Kontrollmitteilungen, aber selten autonom von sich aus. Eine Vielzahl der erhaltenen Informationen sind entweder bereits alt (siehe Steuererklärungsfristen) oder beruhen auf nicht ohne weiteres überprüfbaren Angaben des Steuerpflichtigen (z.B. Fragebogen zur Gewerbeanmeldung, wo die Antworten die weitere Fallbe-

³⁹ Nr. 147 RiStBV

handlung der Finanzbehörde quasi „fernsteuern“). Das mag im „Normalfall“ unproblematisch sein, im „Risikofall“ aber nicht. Hierfür bedarf es eines Korrektivs, wozu die Steueraufsichtsstellen einen Teil beitragen.

3. Arbeitsweise

Nachdem ein potentiell Risikofeld identifiziert ist, kommt als wichtigstes Arbeitsinstrument der Steueraufsicht ein Auskunftersuchen nach § 208 Abs. 1 Nr. 3, 93 Abs. 1 AO in Betracht. Das Auskunftersuchen wird in der Regel an dritte Personen gerichtet (Auskunftspflichtige), die in irgendeiner Beziehung zu den Personen stehen, bei denen das steuerliche Risiko vermutet wird. Da es für die Aufgabe der Steueraufsichtsstellen nicht zielführend ist, Einzelfallrisiken aufzufinden, werden die Auskunftersuchen regelmäßig als **Sammelauskunftersuchen** für eine Vielzahl von Personen desselben Risikobereichs gestellt.

Beispiel

Der Lebensmittelgroßhändler führt für seine Kunden Kundennummern und Ausweise. Daneben kaufen manche (viele ?) Kunden mit einem sog. Tagesausweis ein, dessen Umsätze auf ihrem Kundenkonto nicht erfasst werden. Es besteht so das Risiko, dass Gastwirte als Kunden des Großhandels einen Teil ihrer Einnahmen verbergen können, ohne dass das bei einer Verprobung auffällt. Durch ein Auskunftersuchen wird der Großhändler verpflichtet, der Steueraufsichtsstelle diejenigen Kunden samt Umsätzen mitzuteilen, die per Tagesausweis eingekauft haben, obwohl sie einen Kundenausweis haben. Wegen der Aufzeichnungsvorschrift des § 144 AO muss der Großhändler dies in seinen Unterlagen festgehalten haben, um einem möglichen Bußgeld zu entgehen (§ 379 Abs. 2 Nr. 1a AO).

Voraussetzung eines Sammelauskunftersuchens ist stets, dass ein steuerliches Risiko vorhanden ist, das zu einem hinreichenden Anlass für die Ermittlungen führt. Der **hinreichende Anlass** ist notwendige Voraussetzung für ein Sammelauskunftersuchen⁴⁰. Ein solcher kann sich aus mehreren Einzelfällen ergeben, in denen sich das Risiko bereits verwirklicht hat⁴¹. Das Tätigwerden kann auch durch die Besonderheiten des Objektes, die Höhe des Wertes oder aufgrund konkreter Erfahrung für bestimmte Gebiete erforderlich sein⁴². Ermittlungen „ins Blaue hinein“, also ohne konkrete Anhaltspunkte für ein steuerliches Risiko, sowie Rasterfahndungen sind nicht zulässig⁴³. Nach dem Urteil des BVerfG vom 04. April 2006 ist eine präventive polizeiliche Rasterfahndung mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nur vereinbar, wenn eine konkrete Gefahr für hochrangige Rechtsgüter besteht. Im Vorfeld der Gefahrenabwehr scheidet eine solche Rasterfahndung aus⁴⁴. Da

⁴⁰ BFH vom 29.10.1986, Az. VII R 82/85, BStBl. 1988 II S. 359 im Chiffre-Anzeigen Urteil: In zwei Chiffre Anzeigen wurden hochwertige Grundstücke im Ausland angeboten. Das Finanzamt wollte von der Zeitung wissen, wer die Anzeigen aufgegeben hatte. Klage und Revision waren erfolglos.

⁴¹ BFH vom 05.10.2006, Az. VII R 63/05, BStBl. 2007 II S. 155 im Hormonspiralen-Urteil: In der Betriebsprüfung waren sechs Frauenärzte aufgefallen, die das Einsetzen der Spirale bei Ihren Kundinnen nicht versteuert hatten. Das Finanzamt wollte vom Hersteller der Spiralen wissen, über welche Apotheken (nur die 50 Apotheken mit dem größten Umsatz) diese verkauft wurden.

⁴² BFH vom 29.10.1986, aaO

⁴³ Vgl. BFH vom 21.3.2002, Az. VII B 152/01, BStBl 2002 II S. 495 m.w.N.

⁴⁴ BVerfG vom 04.04.2006, Az. 1 BvR 518/02.

die Steueraufsichtsstellen hier nicht im Strafverfahren handeln, ist allerdings auch die Vorschrift zur Regelung der Rasterfahndung in § 98a StPO nicht anwendbar.

Darüber hinaus ist für die Maßnahme zu beachten, dass die Steueraufsicht nach allgemeiner Meinung die Auskunft nur verlangen kann, wenn sie zur Sachverhaltsaufklärung **geeignet und erforderlich, verhältnismäßig** und **zumutbar** ist. Sie ist nicht erforderlich, wenn der Verwaltung ein anderes (nicht übermäßig aufwendiges) Mittel zur Verfügung steht, um an die Informationen zu gelangen. Die Zweck – Mittel – Relation muss gewahrt sein; das bedeutet, dass nicht unterschiedslos alle möglichen Informationen abgefragt werden, sondern nur die mit einer gewissen erheblichen Bedeutung. Das Auskunftsverlangen muss selbstverständlich vom Auskunftspflichteten mit vertretbarem Aufwand erfüllbar sein und darf ihn nicht mehr als unbedingt notwendig belasten. Einschränkungen in seinen Kundenbeziehungen sind dabei allerdings regelmäßig hinzunehmen, wenn das Interesse der Behörde an der Auskunft höher zu bewerten. Darin drückt sich der allgemeine Grundsatz aus, dass es für ein rechtmäßiges Auskunftsersuchen stets einer Abwägung der Interessen der Allgemeinheit an einer möglichst lückenlosen Verhinderung von Steuerverkürzungen einerseits und andererseits den Interessen des jeweils Betroffenen, von staatlichen Eingriffen verschont zu werden, bedarf. Das Interesse der Allgemeinheit hat einen hohen Stellenwert. Die Interessen des Betroffenen wiegen aber umso schwerer, je stärker sich der Eingriff in seine grundrechtlich geschützte Position auswirkt⁴⁵.

Dabei bereitet die internationale Verflechtung der Unternehmen den national aufgestellten Finanzbehörden zunehmende Schwierigkeiten. Allerdings hat der 9. Senat des BFH in diesen Fällen die Position der Finanzverwaltung erheblich gestärkt. Nach der BFH – Entscheidung vom 16.04.2013 steht es der Erfüllbarkeit des Auskunftsersuchens an einen Internetanbieter nicht entgegen, wenn die Daten auf einem ausländischen Server eines verbundenen Unternehmens gehalten werden und sich beide Unternehmen privatrechtlich zur Geheimhaltung verpflichtet haben⁴⁶.

Die Notwendigkeit der Belastung einer dritten Person durch ein Sammelauskunftsersuchen wird mittlerweile oft dadurch zweifelhaft, dass die angeforderten Informationen auch auf andere Weise erreichbar sind, etwa im Internet. Allerdings ist es kaum praktikabel, in möglicherweise vielen tausend Fällen Einzelabfragen durchzuführen. Informationstechnisch kann das Problem aber durch die Programmierung eines sog. „Web-Crawlers“ gelöst werden: das ist ein Programm, das automatisiert auf einer oder mehreren voreingestellten Webseiten bestimmte Abfragen durchführt, sammelt und so speichert, dass eine spätere Auswertung möglich ist.

Beispiel:

Ein steuerliches Risiko könnte vorliegen, wenn jemand in einem der Autoverkaufsportale mehr als zehn (20, 30 oder mehr) Fahrzeuge zum Verkauf anbietet, steuerlich aber als Arbeitnehmer geführt ist, was aus seiner Steuernummer leicht erkennbar ist. Da dem Betreiber des Portals die Steuernummer seiner Kunden regelmäßig nicht bekannt ist, müsste er zur Auskunft über alle Kunden verpflichtet werden, die die o.g. Merkmale aufweisen. Das wäre schnell unverhältnismäßig. Die Informationen müssen daher durch einen Web-Crawler erhoben und anschließend mit den Datenspeichern der Finanzverwaltung abgeglichen werden, um den gesuchten Personenkreis herauszufiltern.

⁴⁵ BFH vom 29.10.1968, aaO.

⁴⁶ BFH vom 16.04.2013, Az. IX R 22/11, BFH/NV 2013, 1287, sog. Amazon - Urteil

Es handelt sich hierbei stets noch um steuerliche Ermittlungen im Rahmen des Risikomanagements. Die Vorschrift des § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO ist in den Regelungen für die Steuerfahndung verortet, stellt aber gleichwohl keine strafrechtliche Ermittlungsnorm dar. Nach überwiegender Auffassung handelt die Steuerfahndung hier im Verwaltungsverfahren und kann daher auch nur die steuerlichen Befugnisse haben.

Insofern muss man die in der Abgabenordnung angelegte **Doppelfunktion der Steuerfahndung** berücksichtigen⁴⁷. Nicht immer, wenn die Steuerfahndung tätig wird, ist Strafrecht im Spiel. Der vom BFH mit Urteil vom 04.12.2012 entschiedene Sonderfall⁴⁸ stellt zweifellos eine Konstellation dar, die nicht auf die Tätigkeit der Steueraufsicht übertragen werden kann. In diesem Fall hatte die Steuerfahndung nach Beendigung des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft mangels Tatverdacht noch Aufklärungsbedarf gesehen und an einen Dritten ein Auskunftersuchen gerichtet. Obwohl in dem Auskunftersuchen Bezug genommen war auf rein steuerliche Ermittlungen, hatte der BFH wegen der Nähe zum vorangegangenen Strafverfahren Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit des Auskunftersuchen, weil der Eindruck entstehen könne, es werde immer gegen den Steuerpflichtigen wegen des Verdachts einer Steuerhinterziehung ermittelt.

Gleichwohl kann sich in Zukunft die Konstellation als problematisch erweisen, dass Steueraufsicht nur durch Steuerfahndung ausgeübt werden kann, weil nur dieser die Rechte aus § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO zustehen. De lege ferenda sollte der Gesetzgeber für Klarheit sorgen und eine eigene Rechtsgrundlage für die zunehmend wichtiger werdende Steueraufsicht, losgelöst von strafrechtlichen Implikationen schaffen. Vorläufig hat er jedoch in dem neuen § 208a AO nur eine eigene Rechtsgrundlage für steueraufsichtliche Ermittlungen durch das BZSt geschaffen (abwendbar ab 29.12.2020). Was die dazu weder personell noch organisatorisch ausreichend aufgestellte Behörde damit macht, wird man abwarten müssen.

IV. Ermittlungsdienste der Zollverwaltung

Es gibt eine mehr oder minder intensive Zusammenarbeit der Steuerfahndungsstellen mit den Diensten der Zollverwaltung, die – wie so häufig - von den handelnden Personen abhängt. Dazu gibt es ein verwaltungsinternes „Merkblatt für die Zusammenarbeit zwischen Steuer und Zoll“ (NfD), in dem die verschiedenen Zusammenarbeitsstellen der Zollverwaltung beschrieben werden.

⁴⁷ Siehe dazu auch Herrmann, Doppelfunktion der Steuerfahndung als Steuerkriminalpolizei und Finanzbehörde, in DStJG 38 (2015), S. 249

⁴⁸ BFH vom 04.12.2012, Az. VIII R 5/10, NJW 2013, S. 1119

1. Zollfahndung und Zollkriminalamt

(1) Die **Aufgaben der Zollfahndung** ergeben sich aus dem Zollfahndungsdienstgesetz vom 16.08.2002⁴⁹

- Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle,
- Bekämpfung der Rauschgiftkriminalität einschließlich der Bekämpfung der Geldwäsche,
- Bekämpfung der Zoll- und Verbrauchsteuerzuwiderhandlungen, insbesondere auf dem Gebiet des internationalen Zigarettenschmuggels,
- Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten,
- Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den vorgenannten Fällen,
- steuerlichen Ermittlungen, insbesondere Außenprüfungen, die den Zollfahndungsämtern im Einzelfall von den Hauptzollämtern zugewiesen werden,
- im Rahmen der Zuständigkeit der Finanzbehörden sonstigen übertragenen Aufgaben
- Verfolgung von Zuwiderhandlungen im Außenwirtschaftsbereich,
- Verfolgung von Zuwiderhandlungen im Marktordnungsbereich,
- Verhütung und Verfolgung von Straftaten sowie die Aufdeckung unbekannter Straftaten im Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung.

(2) **Organisatorischer Aufbau** der Zollfahndung in **acht Zollfahndungsämtern**, worüber das Zollkriminalamt (ZKA) in Köln als Zentralstelle (Funktion einer Mittelbehörde) angesiedelt ist.

Das Zollkriminalamt (ZKA) unterstützt als Zentralstelle die Zollfahndungsämter und darf dazu personenbezogene Daten erheben, speichern, verändern und nutzen, § 7 Abs. 1 ZollFDG.

Durch das Gesetz zur Neuorganisation der Zollverwaltung vom 3.12.2015⁵⁰ wurde zur Effizienzsteigerung der Zollverwaltung in Bonn eine neue Generalzolldirektion (GZD) geschaffen, die unmittelbar dem BMF untersteht und der das Zollkriminalamt ZKA und die Zollfahndungsämter direkt angegliedert worden sind. Die Überführung von ZKA und Zollfahndung in die neue Oberbehörde wird von Insidern kritisiert, weil die Oberbehörde zu politiknah sein könnte. Sie hatten sich für eine selbständige Behörde mit Ermittlungs-, Fahndungs- und Kontrollaufgaben ausgesprochen⁵¹.

(3) Die **Befugnisse der Zollfahndung** und des **ZKA** sind im Zollfahndungsdienstgesetz (ZollFDG) geregelt, welche grundsätzlich weiter sind als die Befugnisse der Steuerfahndung. So ist dem Zoll u.a. erlaubt:

- **Durchführung längerfristiger Observationen** (§ 18 ZollFDG: mehr als 24 Stunden bis zu 14 Tagen; erst die Verlängerung steht unter Richtervorbehalt);
- **Verdeckter Einsatz technischer Mittel zur Anfertigung von Bildaufnahmen** und Bildaufzeichnungen (nur außerhalb von Wohnungen, § 19 ZollFDG);

⁴⁹ Zollfahndungsdienstgesetz vom 16.08.2002, zuletzt geändert am 03.08.2020, BGBl. I S. 1931

⁵⁰ BGBl. 2015 I, S. 2178, in Kraft getreten am 01.01.2016

⁵¹ wistra 2015, H. 8 S. XII zum RegE BR DrS 256/15 = BT DrS 18/5294.

Inhaltsverzeichnis

Inhalt



Fachseminare
von Fürstenberg

Vorsprung durch Kompetenz.

<i>Vorsprung durch Kompetenz.</i>	1
C. Schätzung	1
I. Das Ausgangsproblem und rechtliche Regelungen	1
1. Fehlender Sachverhalt	1
2. Amtsermittlungs- und Mitwirkungspflichten	2
3. Regeln der Feststellungslast.....	2
4. Steuerliche Schätzung, § 162 AO.....	4
5. Anscheinsbeweis	5
6. Beweislastumkehr	6
7. Sonderregeln	9
II. Schätzungsanlässe	13
1. Grundsätzliches zum Schätzungsanlass	13
2. Verletzung der Buchführungspflicht	14
3. Kassenprobleme	18
4. Probleme mit Bankkonten	26
5. Verletzung der Aufbewahrungspflichten	29
III. Schätzungsgrundsätze	33
1. Voraussetzungen einer Schätzung	33
2. Gegenstand einer Schätzung.....	34
3. Schätzungshöhe und Schätzungsrahmen	36
4. Zeitraum der Schätzung.....	37
5. Sicherheitszuschlag.....	38

IV. Schätzungsmethoden	40
1. Betriebsvergleich	40
2. Verprobung und Kalkulation	43
3. Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung	46
4. Zeitreihenvergleich	54
5. Statistische Verprobungsmethoden	59
IV. Schätzungsfehler	65
1. Rechtswidrig fehlerhafte Schätzungen	65
2. Zur Nichtigkeit führende Schätzungsfehler	69
VI. Schätzung im Strafverfahren	75
1. Zulässigkeit einer strafrechtlichen Schätzung	75
2. Schätzungsmethoden und Schätzungsgrundsätze	77
3. Weitere strafrechtliche Besonderheiten	79
4. Statistische Schätzungsmethoden im Strafrecht	84

auf das Vorliegen oder Fehlen der entsprechenden Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern können¹⁶. Entscheidend ist insoweit die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles. Hier kommt insbesondere dem zeitlichen Zusammenhang zwischen der Einreichung des Jahresabschlusses, in welchem die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG erstmals ausgewiesen wurde, und der anschließenden Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe eine maßgebende Bedeutung zu. Je enger der dahingehende zeitliche Zusammenhang ist, desto eher und mehr spricht dies als Beweisanzeichen dafür, dass der Steuerpflichtige den Entschluss zur Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe bereits im Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses beim FA gefasst hatte¹⁷.

- **Nicht erklärte Einkünfte aus Kapitalvermögen:**

Bei der Schätzung nicht erklärter Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht regelmäßig eine Vermutung dafür, dass ein von der Finanzbehörde auf einen bestimmten Stichtag ermitteltes Vermögen auch schon zu den vorherigen Stichtagen vorhanden gewesen ist. Davon abzuziehen sind mögliche Ersparnisse aus den laufenden Einkünften und die Zinsen auf den Kapitalstamm¹⁸. Nach dem vorstehend Ausgeführten könnte diese Entscheidung nicht mit der BFH-Entscheidung vom 28.05.1986¹⁹ vereinbar sein. Andere Finanzgerichte sind näher beim BFH²⁰.

Das FG Berlin Brandenburg spricht in dieser Entscheidung von einer „Vermutung“, meint aber damit dem Sinne nach ebenfalls einen Anscheinsbeweis.

6. Beweislastumkehr

Eine Beweislastumkehr (eigentlich Feststellungslast-Umkehr) ist dem Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts grundsätzlich fremd. Auch die **erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten** nach § 90 Abs. 2 AO führt eben nicht zu einer Beweislastumkehr, sondern nur zu einer gesteigerten Mitwirkungspflicht, häufig in der Form einer gesteigerten Beweisvorsorge. Verstöße des Steuerpflichtigen dagegen können zwar zu einer stärkeren Reduzierung der Amtsermittlungspflicht der Behörde führen, aber auch nicht zu mehr.

Eine Ausnahme wurde durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.07.2009 in Bezug auf Auslandssachverhalte geschaffen:

§ 90 AO Mitwirkungspflichten der Beteiligten

(2) ¹ Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. ² Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. ³ **Bestehen**

¹⁶ vgl. BFH GrS vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 unter C.IV.3.c bb)

¹⁷ BFH vom 20.12.2006, Az. X R 31/03, BStBl. 2007 II S. 862

¹⁸ FG Berlin-Brandenburg vom 27.12.2007, Az. 13 B 7464/05 B

¹⁹ Siehe Fn 12

²⁰ Anderer Ansicht FG Rheinland-Pfalz, Fn. 13

objektiv erkennbare Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Steuerpflichtige über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Staat oder Gebiet verfügt, mit dem kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht, oder der Staat oder das Gebiet keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht, hat der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern und die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen; die Versicherung an Eides statt kann nicht nach § 328 erzwungen werden. ⁴ Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

Dadurch werden einem Steuerpflichtigen bei Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in bestimmten Staaten zunächst einmal besondere Pflichten aufgebürdet: diese sind ...

- Staaten oder Gebiete, mit dem kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht oder
- Staaten oder Gebiete, die keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilen oder in denen keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht.
- Der Steuerpflichtige, der solche Geschäftsbeziehungen unterhält, hat der Finanzbehörde nach Aufforderung die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben über diese Geschäftsbeziehungen (z.B. Beteiligungen, Konten, Erträge) an Eides statt zu versichern und
- der Steuerpflichtige hat auf Anforderung die Finanzbehörde eine Vollmacht zu erteilen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten in einem der betroffenen Staaten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

Die Sanktion bei Verweigerung dieser besonderen Mitwirkungspflichten wird über den Weg einer besonderen Schätzungsbefugnis oder sogar Schätzungspflicht des Finanzamtes gesucht:

§ 162 Abs. 2 S. 3 AO Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

„Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 Satz 3 verletzt, so wird widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in Staaten oder Gebieten im Sinne des § 90 Absatz 2 Satz 3 vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind.“

Damit wird die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde nach dem Willen des Gesetzgebers als **Sanktion für eine Pflichtverletzung** des Steuerpflichtigen bei bestimmten Auslandssachverhalten eingesetzt. Das Instrument der Schätzung verlässt damit seinen bisherigen Einsatzzweck als Mittel der Sachverhaltsaufklärung. Die Nutzung einer Schätzung als Sanktion war bislang noch stets als besonders schwerwiegender Fehler angesehen worden, weil mit dem Gesetzeszweck nicht vereinbar. Dieser hat sich nunmehr jedoch geändert.

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten (die weitergehen als sonst üblich), kann als Sanktion bewusst zu seinem Nachteil geschätzt werden:

- Hat er **keine Einkünfte erklärt**, so wird vermutet, dass er aus dem fraglichen Staat Einkünfte gehabt hat, die dann zu schätzen sind.
- Hat er **Einkünfte aus dem betreffenden Staat erklärt**, so wird vermutet, dass seine tatsächlichen Einkünfte höher sind als erklärt.

Dadurch tritt eine Art **Beweislastumkehr** ein, die dem Steuerrecht ansonsten fremd ist. Die Schätzung erzeugt eine widerlegliche Vermutung für ihre Richtigkeit, die nur der Steuerpflichtige widerlegen kann. Tut er dies nicht, trägt er das Feststellungsrisiko.

Die Regelung setzt voraus, dass es Staaten mit verringerter Mitwirkungsbereitschaft, fehlender Auskunftspflichtung aus einem DBA oder nach anderweitigen Amtshilfeverpflichtungen bzw. einem hohem Bankgeheimnis gibt, die für die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung eine unüberwindbare Hürde darstellen. Man spricht in Bezug auf diese Staaten und Gebiete allgemein von sog. **Oasenstaaten**, obwohl es dafür keine genaue Definition gibt.

Die OECD hat seit 2007 eine sog. Schwarze Liste von Staaten und Gebieten geführt, auf denen sich die üblichen Verdächtigen befunden haben. Diese schwarze Liste ist jedoch schon vor Inkrafttreten der Neuregelung am 01.08.2009 leer gewesen, weil alle diskriminierten Staaten bilaterale Auskunftspflichten in dem geforderten Umfang und teilweise sogar weiter²¹ eingegangen sind, sog. **Tax Information Exchange Agreements (TIEA)**. Nach den Regeln der OECD reichen zehn solcher Abkommen, um aus der schwarzen Liste gestrichen zu werden. Also haben diese Staaten fleißig untereinander TIEA's vereinbart, um auf die magische Zahl von zehn Vereinbarungen zu kommen. Auch Deutschland hat sich daran beteiligt und mittlerweile über 20 TIEA's abgeschlossen²².

Mangels „schwarzer Liste“ wurden die Neuregelungen bisher nicht angewendet. Seit Anfang Dezember 2017 gibt es aber wieder eine schwarze Liste, die von den EU – Finanzministern aufgestellt wurde und in der ursprünglich 17 Staaten als Steueroasen eingestuft wurden. Das hat bei einigen betroffenen Staaten sofort hektische Aktionen ausgelöst, so dass sich die Liste seither mehrfach ge-

21 So sehen die TIEA's auch Einkünfte in Strafverfahren vor, die nach den meisten DBA's nicht zu leisten wären. Bis auf eine Ausnahme (Liechtenstein) müssen die strafrechtlichen Einkünfte sogar für Zeiträume vor Inkrafttreten des jeweiligen TIEA gegeben werden.

22 Deutsche TIEA's bestehen mit Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Bahamas, Bermudas, Britische Jungferninseln, Cook Inseln, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Kaimaninseln, Liechtenstein, Monaco, Montserrat, San Marino, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen sowie die Turks & Caicos Inseln.

men. Ein unzutreffend ausgewiesener Sollbestand im Kassenbuch verhindert die Soll-Ist-Abstimmung und führt zur Verwerfung der Kassenaufzeichnungen als nicht ordnungsgemäß.

Werden im Betrieb mehrere Kassen geführt, muss für jede Kasse ein gesondertes Kassenbuch geführt werden, um die jederzeitige Kassensturzfähigkeit zu gewährleisten⁴⁹. Andernfalls liegt diesbezüglich ein schwerwiegender Mangel vor, der bereits zur Hinzuschätzung berechtigt.

Die Führung eines Kassenbuches im Steuerbüro am Monatsende genügt bei Barumsätzen nicht den Anforderungen an eine formell ordnungsgemäße zeitnahe Aufzeichnung.

Wird das Kassenbuch mittels einer PC-gestützten Software geführt, ist es nur dann ordnungsgemäß, wenn die Aufzeichnungen nicht nachträglich abgeändert werden können, sondern unveränderbar festgeschrieben werden. Falsche Buchungen müssen bei einem Storno oder einer Generalumkehr jederzeit nachvollziehbar sein⁵⁰.

Jede Geldbewegung muss durch einen Beleg nachgewiesen sein. Bei beleglosen Vorgängen wie Entnahmen oder Einlagen sind Eigenbelege zu fertigen, aus denen zumindest Datum und Betrag hervorgehen müssen.

(3) Besonderheit: Kassenführung mittels Kassenbericht

Beim Kassenbericht muss der Steuerpflichtige **täglich** den Bestand auszählen und festhalten. Sämtliche Belege über Kassenbewegungen sind aufzubewahren (§ 147 Abs., 1 Nr. 4 AO). Durch Addieren und Subtrahieren der übrigen Geldbewegungen in die Kasse oder aus der Kasse heraus wird die Tageseinnahme (Tageslosung) rechnerisch ermittelt.

Ausgezählter Kassenendbestand bei Geschäftsschluss

+	Wareneinkäufe	
+	sonstige Barausgaben	
+	Bankeinzahlungen	
+	Privatentnahmen	
./.	Anfangsbestand des laufenden Tages	
./.	sonstige Bareinnahmen	
./.	Einlagen in bar	
= Bareinnahmen des Tages (Tageslosung)		

Beispiel:

Aus dem Kassenbericht des Steuerpflichtigen ergeben sich am Ende des Geschäftstages folgende Beträge:
200 € ausgezählter Kassenendbestand, 400 € Kassenanfangsbestand, 300 € Barausgaben des laufenden Tages.

Die Tageseinnahmen betragen:	Endbestand	200 €
	+ Barausgaben	+ 300 €
	./. Anfangsbestand	<u>./. 400 €</u>
	Tageseinnahme	100 €

⁴⁹ BFH vom 31.07.1974, aaO und BFH Az. VIII R 174/77, FG Brandenburg vom 17.03.2009, Az. 6 K 4146/04 B (SIS 09 23 97)

⁵⁰ BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. 2019 I, S. I 1269 (GoBD), Rn. 107

Abwandlung: Der Prüfer stellt nachträglich fest, dass eine Barentnahme von 500 € nicht im Kassenbericht aufgezeichnet wurde.

Die richtigen Tageseinnahmen betragen:	Endbestand	200 €
	+ Barausgaben	+ 300 €
	+ Privatentnahme	+ 500 €
	./. Anfangsbestand	<u>./. 400 €</u>
	Tageseinnahme	600 €

Jeder im Kassenbericht nicht erfasste Geldabfluss führt zu einer Verkürzung der Bareinnahmen dieses Tages exakt in derselben Höhe wie die Nichterfassung.

(4) EDV – Kassen und Registrierkassen

Wird die Kasse mittels einer PC – Kasse oder einer elektronischen Registrierkasse geführt, so sind die Registrierkasse (oder der PC), die damit erstellten elektronischen Aufzeichnungen, die Art ihrer Programmierung sowie die Art ihrer Handhabung Teile der Buchführung⁵¹.

Dementsprechend gehören das **Handbuch** und die **Programmierunterlagen**⁵² über die Ersteinrichtung der Kasse sowie aller nachfolgenden Änderungen zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Im Rahmen einer Prüfung kann auch die Übereinstimmung der Kassenprogrammierung mit den steuerlichen Anforderungen geprüft werden, entweder durch den Prüfer selbst oder durch hinzugezogene sachkundige Personen. Mittlerweile sind elektronische Registrierkassen auf dem Markt mit eingebauten Möglichkeiten der Verkürzung, indem nicht nachvollziehbar z.B. nachträgliche Umsatzlöschungen im Kassenspeicher vorgenommen werden können. Viele weitere (absichtliche und unabsichtliche) Manipulationsmöglichkeiten sind bekannt.

In der Praxis gibt es gelegentlich Streit über die **Aufbewahrungspflicht für Kassenausdrucke**.

- **Grundsätzlich** gehören nach § 147 Abs. 3 AO zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sämtliche Registrierstreifen, Kassenzettel und Bons, die mit einer elektronischen Registrierkasse erstellt wurde; die Aufbewahrungsdauer beträgt grundsätzlich 10 Jahre.
- **Ausnahme** kann auf die Aufbewahrung der Registrierkassenstreifen etc. verzichtet werden, wenn folgende Unterlagen vorgelegt werden⁵³:
 - die **zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen**, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung, die Programmabrufe nach jeder Änderung (u.a. der Artikelpreise), Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingsspeichern u.ä. sowie alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z.B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Pro – Forma - Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten), § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO;
 - die mit Hilfe von Registrierkassen erstellten **Rechnungen**, § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO;

⁵¹ GoBD vom 28.11.2019, Rn. 147

⁵² GoBD vom 28.11.2019, Rn. 154

⁵³ BMF-Schreiben vom 09.01.1996, BStBl. 1996 I S. 34, vgl. H 5.2. ESt-Handbuch 2008; beachten Sie, dass Hinweis 5.2. zu Aufbewahrungspflichten missverständlich sein kann, wenn man das BMF-Schreiben vom 09.01.1996 (siehe Verweis in H 5.2.) nicht dazu liest.

- die **Tagesendsummenbons** mit Ausdruck des Nullstellungszählers (**fortlaufende sog. "Z-Nummer"** zur Überprüfung der Vollständigkeit der Kassenberichte), der Stornobuchungen (sog. Managerstornos und Nach-Stornobuchungen), Retouren, Entnahmen sowie der Zahlungswege (bar, Scheck, Kredit) und alle weiteren im Rahmen des Tagesabschlusses abgerufenen Ausdrücke der EDV-Registrierkasse (z.B. betriebswirtschaftliche Auswertungen, Ausdrücke der Trainingspeicher, Kellnerberichte, Spartenberichte) sind im Belegzusammenhang mit dem Tagesendsummenbon aufzubewahren, § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO;
- Wichtig: Die Vollständigkeit der Tagesendsummenbons ist nur zu überprüfen, wenn auf jedem Tagesendsummenbons die **fortlaufende Z-Nummer** aufgedruckt ist, weil nur so geprüft werden kann, ob nicht Zwischenausdrücke fehlen. Nur wenn alle Z-Bons fortlaufend vorgelegt werden können, besteht die Gewähr der Vollständigkeit der Kassenaufzeichnungen.

Das Fehlen der Z-Nummer ist ein so schwerwiegender (formaler) Fehler, dass ein Sicherheitszuschlag gerechtfertigt ist.

Etwas Kassentechnik:	
X - Ausdruck	erlaubt die (u.U. mehrfache) Abfrage während des Tages, wie viel Umsatz bis zu diesem Zeitpunkt gemacht wurde; der Speicher der Registrierkasse läuft unbeeinflusst weiter.
Z – Ausdruck	ist die Abfrage am Tagesende, weil dadurch der Speicher gelöscht wird und die Kasse (regelmäßig am nächsten Tag) von vorne anfängt zu zählen. Der Z – Bon muss zwingend die folgenden Merkmale enthalten, um aussagekräftig zu sein: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Name des Betriebs; ➤ Datum und Uhrzeit der Erstellung ➤ Z-Nummer, fortlaufend (zwingend in der Prüfung zu kontrollieren) ➤ vorgenommene Stornos; <p>Beachten Sie, dass durch Programmierung alle diese Angaben manipuliert oder unterdrückt werden können. Die einfachste Manipulation ist das Abschneiden des Teiles des Tagesendsummenbons, auf dem sich die Z-Nummer befindet. Dadurch verliert jedoch der Bon seine Beweiskraft und die Buchführung ihre Ordnungsmäßigkeit.</p>
Grand Total	stellt die Gesamtheit der über die Kasse gebuchten Umsätze ab dem Tag des ersten Einsatzes dar, die bis zum Tag der Verschrottung der Kasse aufaddiert werden. Grundsätzlich ist der Grand Total vom Bediener nicht zu löschen, aber er kann programmtechnisch unterdrückt werden.

E

twas Kassentechnik:	
Warengruppenspeicher	sind gesonderte Speicher für einzelne Warengruppen (Speisen und

Getränke), die gesondert abgerufen werden müssen. Wird dies unterlassen, können u.U. die Umsätze warengruppenbezogen für einen langen Zeitraum in der Kasse noch abrufbar sein. Werden bestimmte Warengruppen gar nicht angesprochen, obwohl diese regelmäßig da sein müssten, kann das Indiz für eine zweite Kasse (oder Einsatz von Bon-Büchern) sein.

Der Einsatz elektronischer Registrierkassen bietet keine Gewähr für manipulationssichere Kassenaufzeichnungen – eher im Gegenteil. Zu vielfältig sind die Möglichkeiten von Kassenmanipulationen:

- Nichtverbuchung von Umsätzen
- Einsatz des Managerschlüssels für Stornos
- Verwendung einer gleichen Kasse im Hinterzimmer mit „doppelter Buchführung“; verbucht wird dann nur einer der beiden Kassenausdrücke.
- Verstellen der Uhrzeit im Kassensystem und Kassensabdruck zwei Stunden vor Schließung: die restlichen Tageseinnahmen werden dann schwarz kassiert.
- Nichtverbuchung von Z-Bons (z.B. wenn es mehrere für denselben Tag gibt)
- Benutzung des Trainingsspeichers im regulären Betrieb
- Einsatz von Manipulationssoftware, sog. Zapper, die beliebige Eingriffe in die Aufzeichnungen des Kassensystems zulassen.

Auch bei der Rechtsprechung ist das Problem bereits angekommen und der Glaube an die „Wahrheit von elektronischen Kassenaufzeichnungen“ ist deutlich erschüttert.

FG Düsseldorf 20.03.2008

Az. 16 K 4689/06 E, U, F

EFG 2008 S. 1256

- 1. Bei einer elektronisch unterstützten Kassensführung muss das System programmmäßige Sicherungen und Sperren beinhalten, die schon vom Zeitpunkt der ersten Speicherung an verhindern, dass einmal eingegebene Daten der nachträglichen Änderung preisgegeben sind.**
- 2. Ist ein Kassensystem auf Manipulationen geradezu angelegt, gibt dies zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassensführung Anlass.**
- 3. Drastische Schwankungen der Rohgewinnaufschlagsätze bei der Verprobung einer Speisegaststätte im Rahmen eines Zeitreihenvergleichs lassen auf die sachliche Unrichtigkeit der Buchführung schließen.**
- 4. Bei der danach gebotenen Schätzung kann von dem Erfahrungssatz ausgegangen werden, dass Getränke- und Speiseumsätze bei Speisegaststätten in einem Verhältnis von 30 zu 70 stehen.**



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 2 – Ermittlungsverfahren (1)

Teil 3: Durchsuchung – Beweismittel – Dingliche Arreste/U-Haft

RA Dr. Sebastian Peters, Streck Mack Schwedhelm, Köln

V. Durchsuchung	18
1. Durchsuchung beim Verdächtigen (§ 102 StPO)	18
2. Durchsuchung beim Unverdächtigen (§ 103 StPO)	19
3. Durchsuchungszweck.....	20
4. Zuständigkeit	20
5. Der Durchsuchungsantrag.....	21
6. Der Durchsuchungsbeschluss.....	22
7. Verhältnismäßigkeit	25
8. Vollstreckung des Durchsuchungsbeschluss.....	26
9. Durchsicht von Papieren (§ 110 StPO).....	26
10. Zufallsfunde.....	27
11. Durchsuchungsobjekte	27
a) Einführung	27
b) Durchsuchung der Beraterkanzlei	27
c) Durchsuchung beim Verteidiger.....	29
d) Durchsuchung beim Steuerberater	30
e) Durchsuchung von Unternehmen/Banken.....	30
f) EDV Anlagen/E-Mail Postfächer	31
VI. Rechtsschutz gegen Durchsuchungsmaßnahmen und Beschlagnahmen	33
1. Einführung	33
2. Copy Paste Anträge.....	35
VII. Akteneinsicht	37
VIII. Verhaltenshinweise bei Durchsuchungen	38
B. Grenzüberschreitende Ermittlungsmaßnahmen/Rechtshilfe im engeren Sinne	40
I. Übersicht möglicher Rechtshilfehandlungen	40

II. Schwedische Initiative	41
1. Einführung	41
2. Inhaltliche Anforderungen	43
3. Fristen.....	43
4. Zurückhaltung von Informationen oder Erkenntnissen bei eingehenden Ersuchen.....	44
5. Länderspezifische Besonderheiten.....	45
6. Verwendung der Daten.....	46
7. Rechtsschutz.....	46
III. Die Europäische Ermittlungsanordnung (§ 91a ff. IRG)	47
1. Verfahren	49
2. Verhältnismäßigkeit	51
3. Ablehnungsgründe (§ 91e IRG)	54
4. Übermittlung der Beweismittel	55
5. Rechtsmittel	55
IV. Relevante Einzelmaßnahmen im Steuerstrafrecht	58
1. Kontenabfragen/ Informationen über Bank- und sonstige Finanzgeschäfte nach EEA	58
2. Einziehung und Sicherstellung von Vermögenswerten mittels EEA	59
3. Zustellungen	59
4. Ersuchen um Vernehmung von Beschuldigten, Zeugen und Sachverständigen	60
5. Beweisanträge auf Vernehmung im Ausland befindlicher Zeugen	61
6. Vernehmung mittels Videokonferenz	63
7. Videokonferenz nach EEA	64
8. Ersuchen um Durchsuchung/Beschlagnahme/Herausgabe	65

9. Bankauskünfte.....	66
10. Überwachung des Fernmeldeverkehrs.....	67
11. Überwachung des Fernmeldeverkehrs mittels EEA.....	68
12. Ausgehende Ersuchen im Übrigen	68
13. Eingehende Ersuchen.....	70
14. Sonstige grenzüberschreitende Maßnahmen.....	70
15. Anwesenheit deutscher Beamter im Ausland	71
V. Verwertbarkeit im Ausland gewonnener Erkenntnisse	71
1. Einzelfälle	72
2. Verwertbarkeit ausländischer Telefonüberwachungsmaßnahmen	75
3. Verwertbarkeit von „SteuerCDs“ und sonstigen Daten/Erkenntnissen Dritter im Ermittlungsverfahren.....	78
VI. Beweiserhebung/-verwertung im Rahmen der Hauptverhandlung/Urteilsfindung.....	82
C. Untersuchungshaft.....	86
I. Der dringende Tatverdacht	86
II. Inhaltliche Anforderungen an den Haftbefehl.....	88
III. Die Haftgründe.....	89
1. Flucht und Fluchtgefahr	89
a) Wohnsitz im Ausland.....	91
b) Straferwartung	92
g) Beraterfehler	93
2. Verdunkelungsgefahr.....	94
3. Apokryphe Haftgründe	95
IV. Verhältnismäßigkeit.....	97

V. Vollstreckung des Haftbefehls.....	98
1. Die Vorführung	98
2. Akteneinsicht.....	99
3. Beschränkungen in der Untersuchungshaft	100
VI. Außervollzugsetzung des Haftbefehls	101
1. Die Sicherheitsleistung	102
2. Außervollzugsetzung und Beschleunigungsgrundsatz	102
VII. Fortdauer der Untersuchungshaft über sechs Monate (§ 121 Abs. 1 StPO)	104
VIII. Vermögensbeschlagnahme gem. § 290 StPO	105
IX. Der europäische Haftbefehl	106
1. Allgemeines	106
2. Der Spezialitätsgrundsatz	108
3. Ablehnungsmöglichkeiten	109
X. Erzwingungshaft bei Ordnungswidrigkeiten.....	109
XI. Rechtsmittel.....	111
1. Haftprüfung (§ 117 StPO).....	111
2. Haftbeschwerde	112
D. Abschöpfung von Vermögen im Steuerstrafrecht.....	113
I. Einführung	113
II. Einziehung.....	114
1. Grundzüge der Einziehung	114
2. Zeitliche Anwendbarkeit.....	116
3. Verlängerung der Einziehungsmöglichkeiten	118

4. Einziehung als Strafe	120
III. Übersicht über die materiellen Vorschriften:	121
IV. Überblick über die wichtigsten Änderungen	121
V. Einziehung des Tatertrages/Wertersatzes (§ 73 Abs. 1, § 73c StGB)	122
1. Einführung	122
2. Höhe der Einziehung	124
VI. Mehrere Tatbeteiligte/Abtrennung von Verfahrensbeteiligten.....	126
VII. Einziehung bei Unternehmen	128
VIII. Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen (§ 73d StGB)	130
IX. Einzelprobleme	130
1. Anrechnung gezahlter Steuern/Erlöschen des Steueranspruchs	130
2. Tatsächliche Verständigung	132
3. Nebeneinander von Einziehung und Bewährungsauflage	133
4. Nebeneinander von Einziehung und Verwaltungsakt.....	133
5. Einziehung und Verständigung nach § 257c StPO.....	134
6. Einziehung und Strafzumessung.....	134
X. Einziehung von Taterträgen bei Dritten.....	135
XI. Einziehung von Vermögen unklarer Herkunft § 76a StGB.....	139
1. Grundsätze der erweiterten Einziehung.....	139
2. Einziehung von Vermögen unklarer Herkunft bei Katalogtaten	141
3. Einziehung Vermögen unklarer Herkunft bei Dritten	143
XII. Nachträgliche Einziehung	144
XIII. Einziehung von Tatprodukten, Tatmittel und Tatobjekten	144

XIV. Praktische Überlegungen.....	145
VIII. Strafprozessuale Sicherungsmaßnahmen/Vermögensarrest (§§ 111b ff. StPO).....	145
1. Einführung	145
2. Verhältnis von steuerlichen und strafrechtlichen Sicherungsmaßnahmen.....	146
3. Verhältnis von steuerlichem und strafprozessualen Arrest.....	146
4. Vermögensarrest zur Sicherung der Wertersatzentziehung (§§ 111e ff. StPO)	152
XV. Verfahrensablauf im Ermittlungsverfahren	153
1. Arrestantrag	154
2. Arrestanordnung	154
3. Sicherungsgründe	155
4. Befristung	158
5. Sicherung der Vermögenswerte.....	159
6. Absonderungsrecht des Fiskus.....	160
XVI. Absehen nach § 421 StPO	160
XVII. Notveräußerung	161
XVIII. Muster Arrestbeschluss	162
XIX. Vollstreckungsrecht des Fiskus § 111h Abs. 2 StPO.....	164
XX. Rechtsmittel.....	164
E. Steuerlicher Arrest	166
I. Die Anordnung.....	166
II. Arrestschuldner	166
III. Arrestanspruch	166
IV. Arrestgrund.....	167

V. Die Arrestanordnung.....	169
VI. Aufhebung der Arrestanordnung	170
VII. Rechtsschutz gegen die Arrestanordnung	170
VIII. Arrestvollziehung	171
IX. Überleitung in das Vollstreckungsverfahren.....	172
X. Grenzüberschreitender Arrest in Steuerstrafsachen.....	172
1. Strafprozessualer Arrest	172
2. Steuerlicher Arrest.....	173
3. Akteneinsicht.....	175
XI. Arrest und Insolvenz	176
XII. Rechtsschutz.....	177
XIII. Einziehung von Tatmitteln/Tatwerkzeugen	178
F. Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen/StrEG.....	180

A. Die Erlangung von Beweismitteln

I. Einführung

1. Anfangsverdacht

Voraussetzung jeder strafprozessualen Zwangsmaßnahme, insb. einer Durchsuchung, ist, dass die Wahrscheinlichkeit besteht, dass eine bestimmte Straftat bereits begangen ist, nicht nur straflos vorbereitet worden ist und hierfür zureichende tatsächliche Anhaltspunkte bestehen. Vage Anhaltspunkte oder bloße Vermutungen genügen nicht.

Mit der Garantie der Unverletzlichkeit der Wohnung durch Art. 13 Abs. 1 GG erfährt die räumliche Lebenssphäre des Einzelnen einen besonderen grundrechtlichen Schutz. Erforderlich zur Rechtfertigung eines Eingriffs in dieses Grundrecht ist der Verdacht, dass eine Straftat begangen wurde. Das Gewicht des Eingriffs verlangt dabei Verdachtsgründe, die über vage Anhaltspunkte und bloße Vermutungen hinausreichen. Eine Durchsuchung darf nicht der Ermittlung von Tatsachen dienen, die zur Begründung eines Verdachts erforderlich sind; denn sie setzt einen Verdacht bereits voraus.¹ Notwendig ist ein auf konkrete Tatsachen gestütztes Verhalten, das den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt.²

Bsp. Die bloße Stellung als Prokurist in einem Unternehmen genügt für sich genommen nicht. Gleiches gilt für den Bereich des Steuerstrafrechts für den CFO oder den Leiter der Steuerabteilung.

Den Begriff des Anfangsverdachts kennt die StPO nicht. Das Gesetz umschreibt das hiermit gemeinhin bezeichnete Erfordernis als das Vorliegen „hinreichender tatsächlicher Anhaltspunkte“.³ Sinn und Zweck des Anfangsverdachts ist es, den Bürger vor unnötigen, unbegründeten und unangemessenen staatlichen Übergriffen, insbesondere Willkür zu schützen. Der Begriff des Anfangsverdachts umschreibt die Linie, hinter der ein Bürger mit strafprozessualen Zwangsmaßnahmen rechnen muss und ab der er als Beschuldigter zu behandeln, und damit insbesondere nach § 136 Abs. 1 S. 2, 3 StPO zu belehren ist. Gleichzeitig verhindert er, dass die Ermittlungsbehörden grenzenlos und ohne einen konkreten Bezug zu einer Straftat Daten erheben und sammeln.⁴ Ein den Verfolgungszwang auslösender Anfangsverdacht liegt vor, wenn es nach

¹ BVerfG v. 11.6.2010 - 2 BvR 3044/09, StV 2010, 665; BVerfG v. 13.3.2014 – 2 BvR 974/12, wistra 2014, 266; zum Ganzen auch Peters in MüKo/StPO § 152; Peters in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 399.

² BVerfG v. 13.3.2014 – 2 BvR 974/12, wistra 2014, 266.

³ zum Ganzen Ebert, Der Tatverdacht im Strafverfahren, 2000; Kammann, Der Anfangsverdacht, 2003; Schulz Normiertes Misstrauen, 2001.

⁴ Kammann, Der Anfangsverdacht, Hamburg 2003, S. 53.

kriminalistischer Erfahrung möglich erscheint, dass eine verfolgbare Straftat begangen worden ist⁵, mithin die Möglichkeit einer späteren Verurteilung besteht. Die Möglichkeit bezieht sich auf vier Komponenten:⁶

- Tatbegehung
- Subsumtion der Tat unter einen Straftatbestand
- Nachweis der Tatbegehung mit prozessual zulässigen Beweismitteln
- Fehlen von Verfahrenshindernissen

Das erforderliche Maß an Gewissheit ist deutlich geringer als etwa ein hinreichender Tatverdacht, der zur Anklage und Eröffnung des Hauptverfahrens führt (§§ 170 Abs. 1, 203 StPO), oder gar ein dringender Tatverdacht, der erhebliche Grundrechtseingriffe zu Lasten des Beschuldigten rechtfertigt (§ 112 Abs. 1 S. 1 StPO).

Eine für Steuerstrafverfahren bedeutsame und für die Strafprozessordnung aufschlussreiche, jedoch nicht bindende inhaltliche Ausgestaltung des Legalitätsprinzips findet sich in § 10 Abs. 1 Satz 1 BpO, wonach der die Ermittlungspflicht der Strafverfolgungsbehörde begründende Verdacht grundsätzlich nur dann angenommen werden kann, wenn sich dieser auf zureichende tatsächliche Anhaltspunkte stützen lässt. Hierzu existieren gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.⁷ Auch dort ist festgelegt, dass bloße Vermutungen eine Mitteilungspflicht des Betriebsprüfers nicht auszulösen vermögen.

Vielmehr müssen Anhaltspunkte für die mögliche Durchführung eines Strafverfahrens vorliegen, die im Weiteren exemplarisch ausgeführt werden, etwa wenn sich bei sog. Kontrollmitteilungen eine fehlende Verbuchung ergibt. Auch das bloße Durchführen von Kalkulationen und Verprobungen, wie Richtsatzverprobungen, Geldverkehrsrechnungen, Zeit-Reihen-Vergleiche, oder Abweichungen der Betriebsergebnisse von amtlichen Richtsatzsammlungen, kleinere Buchführungsmängel und offensichtliches schuldloses Verhalten führen per se nicht zur Annahme eines Anfangsverdachts. Umgekehrt soll ein Anfangsverdacht anzunehmen sein bei gewichtigen Differenzen, ungebundenen Privatentnahmen, schwerwiegende Buchführungsmängel, verschwiegene oder irreführende Bankkonten, wesentlich zu niedrig bewertete Aktiv-Bestände, wesentlich zu hoch bewertete passiv Bestände, Selbstanzeigen, Belegfälschung.

⁵ BVerfG v. 23.07.1982 - 2 BvR 8/82, NStZ 1982, 430; BVerfG v. 18.01.1994 - 2 BvR 1912/93, NJW 1994, 783; BGH v. 21.04.1988 - III ZR 255/86, NJW 1989, 96, 97; *Meyer-Goßner* Rn 4; *Freund* GA 1995, 13; *Kuhlmann* NStZ 1983, 130; *Hellmann* § 3 Rn. 57.

⁶ *Steinberg* JZ 2006, 1045, 1047; *Radtke/Hohmann/Radtke* Rn 16.

⁷ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden zu Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO vom 31. August 2009 3-S 1400/2, BStBl I 2009, 829.

2. Hinreichender Tatverdacht

Vom Anfangsverdacht zu unterscheiden ist der Begriff des hinreichenden Tatverdachts. Dieser ist gesetzlich wie folgt umschrieben:

Bieten die Ermittlungen genügenden Anlaß zur Erhebung der öffentlichen Klage, so erhebt die Staatsanwaltschaft sie durch Einreichung einer Anklageschrift bei dem zuständigen Gericht (§ 170 Abs. 1 StPO).

Das Gericht beschließt die Eröffnung des Hauptverfahrens, wenn nach den Ergebnissen des vorbereitenden Verfahrens der Angeschuldigte einer Straftat hinreichend verdächtig erscheint (§ 203 StPO).

Der hinreichende Verdacht gründet auf einer vorläufigen Tatbewertung mit der Wahrscheinlichkeit der späteren Überzeugung. Der hinreichende Verdacht (§ 203 StPO) liegt vor, wenn eine Verurteilung wahrscheinlicher ist als ein Freispruch. Er bildet eine Voraussetzung für eine Anklage durch die Staatsanwaltschaft und die Eröffnung des Hauptverfahrens durch das Gericht.

3. Dringender Tatverdacht

Der dringende Verdacht ist Voraussetzung für den Erlass eines Haftbefehls gemäß § 112 StPO. Er liegt vor, wenn

- nach dem gegenwärtigen Stand der Ermittlungen die Wahrscheinlichkeit groß ist, dass der Verdächtige schuldiger Täter oder Teilnehmer einer Straftat ist und
- eine hohe Wahrscheinlichkeit schuldhafter Beteiligung besteht.
- Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

4. Der prozessuale Tatbegriff

Wegen unterschiedlicher Steuern und jeweils isoliert zu betrachtender Veranlagungszeiträume, kommt dem prozessualen Tatbegriff im Steuerstrafrecht besondere Bedeutung zu. Der Begriff der Tat im prozessualen Sinne bestimmt den Prozessgegenstand, und zwar vor allem in folgender Hinsicht:

- Begrenzung des Verhandlungsstoffes (§§ 151, 155 I StPO)
- Gegenstand der Urteilsfindung ist nur die in der Anklage und im Eröffnungsbeschluss gemäß § 207 StPO bezeichnete Tat (§ 264 I StPO)

- Umfang der Rechtskraft (Art. 103 III GG: ne bis in idem): Prozesshindernis für ein neues Strafverfahren wegen derselben Tat
- Im Ermittlungsverfahren erlangt der Tatbegriff vor allem an folgenden Punkten Bedeutung:
- Am Ende des Ermittlungsverfahrens muss der Staatsanwalt die Taten im prozessualen Sinne formell abschließen, denn nur diese sind Gegenstand der gerichtlichen Untersuchung.
- Nur eigenständige Taten i.S.d. § 264 StPO können Gegenstand einer Teileinstellung nach § 170 II StPO sein.
- Bei Einstellungsverfügungen nach § 154 bzw. § 154a StPO kommt es entscheidend darauf an, ob eine oder mehrere Taten im prozessualen Sinne vorliegen.
- Taten, die hiervon nicht umfasst sind, sind nicht Verfahrensgegenstand, so dass ggf. noch eine wirksame Selbstanzeige in Betracht kommt.

Bsp. Die Staatsanwaltschaft ermittelt gegen A aufgrund einer anonymen Anzeige wegen des Verdachts der Bestechung und Steuerhinterziehung für die Jahre 2011 und 2010. Entsprechende Durchsuchungsbeschlüsse werden erlassen und vollstreckt. Auch in den Jahren 2008 und 2009 hat A Steuern verkürzt, die jedoch mit dem Tatvorwurf in keinerlei Zusammenhang stehen. Ggf. kommt die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige in Betracht, wenn die Steuerstraftaten im Rahmen der Durchsuchung nicht entdeckt werden und nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem im Durchsuchungsbeschluss aufgeführten Taten stehen.

II. Vorermittlungen und Vorfeldermittlungen

Insbesondere bei Steuerstraftaten sollen vor einer etwaigen Durchsuchung Vorermittlungen im Besteuerungsverfahren durchgeführt werden.⁸

1. Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung

Geben die der Steuerfahndung bekannten Tatsachen einen Anfangsverdacht nicht her, ist auch kein förmliches Ermittlungsverfahren einzuleiten.⁹ Abzugrenzen in diesem Zusammenhang sind jedoch sog. Vor- oder Initiativermittlungen und Vorfeldermittlungen¹⁰ oder pro-aktives Handeln.¹¹ Erstere sollen zur Klärung beitragen, ob die tatsächlich bereits vorhandenen Tatsachen die Einleitung eines

⁸ BVerfG v. 4.6.2006 - 2 BvR 950/05, NJW 2006, 2974; LG Hildesheim v. 27.7.2006 – 21 Qs 1/06, wistra 2007, 399.

⁹ Dahn NJW 1985, 1114; Meyer-Goßner Rn 4.

¹⁰ Hierzu Artzt, Vorfeldermittlungen, 2002; Hoppe Vorfeldermittlungen, 1999; Zöller, Informationssysteme und Vorfeldmaßnahmen, 2002.

¹¹ Zum Ganzen Weßlau, FG Hilger, 59; dies. Vorfeldermittlungen, 1989.

Überblick:

Maßnahme	Verfahrenslage	Rechtsschutzziel	Rechtsbehelf
nichtrichterliche Anordnung (durch StA/StraBu/Steufa bei Gefahr im Verzug)	dauert an ¹²²	Aufhebung der Anordnung	Antrag an AG auf richterliche Entscheidung (§ 98 Abs. 2 Satz 2 StPO, ggf. analog) ¹²³
		Beanstandung der Art und Weise der Durchführung	Antrag an AG auf richterliche Entscheidung (§ 98 Abs. 2 Satz 2 StPO analog) oder Dienstaufsichtsbeschwerde
	beendet	nachträgliche Feststellung der Rechtswidrigkeit der Anordnung bzw. der Art und Weise der Durchführung	hM ¹²⁴ : Antrag an AG auf richterliche Entscheidung (§ 98 Abs. 2 Satz 2 StPO analog), wenn Feststellungsinteresse (konkrete Wiederholungsgefahr, fortwirkende Beeinträchtigung oder Schwere des Eingriffs); dagegen Beschwerde an AG (§ 304 StPO)

¹²² Dazu zählt auch die Durchsicht von Papieren nach § 110 StPO, vgl. BGH v. 3.8.1995 – StB 33/95, NJW 1995, 3397; v. 23.11.1987 – I BJs 55/81 – 4 1 BGs 517/87, StV 1988, 90; OLG Karlsruhe v. 28.9.1994 – 2 Vas 12/94, NStZ 1995, 48 = StV 1995, 63.

¹²³ Vgl. BGH v. 5.8.1998 – 5 Ars (VS) 2/98, NStZ 1999, 151; LG Frankfurt v. 4.9.1996 – 5/29 Qs 16/96, NJW 1997, 1170: gegen Fortdauer der Durchsichtung; BVerfG v. 29.1.2002 – 2 BvR 94/01, NStZ-RR 2002, 144: gegen vorläufige amtliche Verwahrung von Sachen zur Durchführung der Durchsicht; v. 30.1.2002 – 2 BvR 2248/00, NJW 2002, 1410.

¹²⁴ BGH v. 7.12.1998 – 5 AR (VS) 2/98, BGHSt. 44, 265 = wistra 1999, 109 m. Anm. Radtke JR 1999, 436, entgegen früherer Rspr., vgl. BGH v. 13.6.1978 – BJs 93/77, StB 1/781, BGHSt. 28, 57 = NJW 1978, 1815; BGH v. 5.8.1998 – 5 ARs (VS) 2/98, wistra 1998, 353.

5. Sicherung der Vermögenswerte

Über § 111b Abs. 2 StPO gelten die Vorschriften für die **Durchsuchung** auch für die Ermittlungen zur Sicherung von Vermögenswerten und für die Vermögensabschöpfung. Es ist zu erwarten, dass die entsprechenden Vermögensabschöpfungsmaßnahmen gleichzeitig mit Beantragung des Durchsuchungsbeschlusses beantragt werden. Verstärkt wird daher im Rahmen zukünftiger Durchsuchung auch nach (versteckten) Vermögenswerten (Bankunterlagen, Visitenkarten von Anlageberatern, Versicherungspolicen, Kontoauszüge, Depotträge Ertragnisaufstellungen, Schließfachschlüssel, Bargeld, elektronische Währung wie zB Bitcoins, Anhaltspunkte für Auslandsimmobilien und sonstiges Auslandsvermögen) gesucht werden.

Dies hat für steuerstrafrechtliche Durchsuchungen zukünftig den Nachteil, dass diese nicht mehr nur auf Büro und arbeitsbezogenen Bereich beschränkt bleiben, sondern insb. in **Privathaushalten** sich ggf. auf den Intimbereich beziehen werden.

Von Bedeutung wird insofern auch sein die verstärkte Inanspruchnahme von **Rechtshilfe** in strafrechtlichen Angelegenheiten mit dem Ausland. Entsprechende innerstaatliche Entscheidungen über die Einziehung von Erträgen aus Straftaten sind nach dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung auch durch den ausländischen Staat zu vollstrecken, unter den Voraussetzungen von § 81 Nr. 4 IRG. Die internationale Rückgewinnungshilfe wurde in § 56a IRG neu geregelt.

Die **Beschlagnahme** beweglicher Sachen wird durch Ingewahrsamnahme oder Versiegelung vollzogen (§ 111c Abs. 1 StPO). Es gelten die allgemeinen Ausführungen zu Durchsuchung und Beschlagnahme. Die Beschlagnahme einer Forderung oder eines anderen Vermögensrechts erfolgt durch Pfändung. Die Vorschriften der ZPO über die Zwangsvollstreckung in Forderungen/Geld gelten weiterhin sinngemäß. Die Beschlagnahme eines Grundstücks erfolgt durch Eintragung im Grundbuch. Gleiches gilt für die Beschlagnahme von Schiffen, Schiffsbauwerken oder Luftfahrzeugen (§ 111c Abs. 3, 4 StPO). Die Beschlagnahme bewirkt ein Veräußerungsverbot iS von § 136 BGB. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens lässt die Beschlagnahme unberührt (Insolvenzfestigkeit). Die Beschlagnahme kann durch Beibringung eines entsprechenden Geldbetrages aufgehoben werden (§ 111d Abs. 2 StPO).

6. Absonderungsrecht des Fiskus

Die Vollziehung des Vermögensarrestes in einen Gegenstand führt gem. § 111h Abs. 1 StPO zu einem Veräußerungsverbot iS von § 136 BGB. Zwangsvollstreckungen in Gegenstände, die im Wege der Arrestvollziehung gepfändet worden sind, sind daher während der Dauer der Arrestvollziehung nicht zulässig. Hiervon macht indes § 111h Abs. 2 Satz 2 StPO eine Ausnahme. Die Vollziehung einer Arrestanordnung nach § 324 AO bleibt unberührt, soweit der Arrestanspruch aus der Straftat erwachsen ist. Der Steuerfiskus hat daher die exklusive Möglichkeit, in Vollziehung steuerrechtlicher Arreste in Gegenstände zu pfänden, die bereits durch die StA gepfändet worden sind. Dies soll darin begründet liegen, dass die Finanzverwaltung auch nach altem Recht bereits die Möglichkeit hatte, über § 124 AO eine Sicherheit zu erlangen und im Anschluss die Zulassung zur Zwangsvollstreckung zu erwirken.

XVI. Absehen nach § 421 StPO

Für den Bereich der vorläufigen Sicherung im Bereich der Steuerhinterziehung ist nunmehr in § 111e Abs. 6 StPO geregelt, dass der **steuerliche Arrest** gem. § 324 AO dem strafrechtlichen Arrest nicht entgegensteht. In der Praxis hat sich indes bereits jetzt vielfach die Vorgehensweise entwickelt, nach § 421 StPO unter den dort genannten Voraussetzungen von einer Einziehung abzusehen.

Das Gericht kann mit Zustimmung der StA **von der Einziehung absehen**, wenn

- das Erlangte nur einen geringen Wert (etwa 50 Euro, in Steuerstrafsachen bis 2500 Euro⁵¹⁹, vgl. § 398 Rz. 29) hat,
- die Einziehung neben der zu erwartenden Strafe oder Maßregel der Besserung und Sicherung nicht ins Gewicht fällt oder
- das Verfahren, soweit es die Einziehung betrifft, einen unangemessenen Aufwand erfordern oder die Herbeiführung der Entscheidung über die anderen Rechtsfolgen der Tat unangemessen erschweren würde.

Ein **unangemessener Aufwand** ist bei einem vergleichsweise geringen Schaden anzunehmen. Zu denken ist zudem an Fälle, in denen die Einziehung die (freiwillige) Schadenswiedergutmachung erschweren würde. Hierunter fallen Betrugstaten zum Nachteil der Finanzverwaltung und der Sozialkassen, in denen Schadens-wiedergutmachung ratenweise durch den teilweisen Einbehalt von

⁵¹⁹ krit. *Rettke*, *wistra* 2007, 417.

Leistungen an den Täter erfolgt. Im Rahmen der Gesetzesbegründung wurden zudem einfach gelagerte Fälle der Steuerhinterziehung benannt, in denen der Fiskus sein originäres Sicherungsinstrument des dinglichen Arrestes problemlos nutzen kann und deshalb nicht auf eine strafprozessuale Sicherung angewiesen ist. Im vorbereitenden Verfahren kann die StA das Verfahren auf die anderen Rechtsfolgen beschränken. Die Beschränkung ist aktenkundig zu machen (§ 421 Abs. 3 StPO).

XVII. Notveräußerung

Gegenstände, die beschlagnahmt oder gepfändet worden sind, können gem. § 111p StPO (vgl. auch 111l StPO aF) veräußert werden, wenn ihr Verderb oder ein erheblicher Wertverlust, etwa im Falle von Aktien, droht, oder die Aufbewahrung, Pflege oder Erhaltung mit erheblichen Kosten oder Schwierigkeiten verbunden sind. Die Anordnung trifft die StA. Den Ermittlungspersonen steht dem Eilfall diese Kompetenz gleichsam zu. Zuvor ist der Betroffene anzuhören. Der Betroffene kann hiergegen die Entscheidung des Gerichts nach § 162 StPO beantragen. Für die Notveräußerung gelten im Übrigen die Vorschriften der Zivilprozessordnung (§§ 814 ff. ZPO) über die Verwertung von Gegenständen sinngemäß. Gegen die Notveräußerung und ihre Durchführung kann der Betroffene die Entscheidung des nach § 162 StPO zuständigen Gerichts beantragen. Das Gericht, in dringenden Fällen der Vorsitzende, kann die Aussetzung der Veräußerung anordnen. In der Altregelung § 111l Abs. 5 Satz 4 StPO aF war geregelt, dass die Veräußerung auch durch Dritte erfolgen konnte, wenn dies zweckmäßig erschien. Hierdurch sollte insb. der freihändige Verkauf durch einen gewerblichen Verwerter ermöglicht werden. Im Einzelfall kann es sich anbieten, im Ermittlungsverfahren eine Absprache mit der StA dahin gehend zu treffen, dass der Beschuldigte – auf eigenes Risiko – einen Sachverwalter benennt, der auf seine Anweisung hin etwaige Aktiendepots, Wertpapiere oder Kryptowährungen veräußert (vgl. auch § 821 ZPO, wonach gepfändete Wertpapiere, wenn sie einen Börsen- oder Marktpreis haben, von dem Gerichtsvollzieher aus freier Hand zum Tageskurs zu verkaufen und, wenn sie einen solchen Preis nicht haben, nach den allgemeinen Bestimmungen zu versteigern sind). Der Erlös tritt dann freilich an die Stelle der arrestierten Gegenstände/Rechte.

XVIII. Muster Arrestbeschluss

Arrestbeschluss

AG ...

Az. (AR Aktenzeichen)

Amtsgericht

Beschluss

Vermögensarrest

Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft

gegen XY,

geboren

am

...

in

Köln

wohnhaft

wegen Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall.

1. Gem. § 111e Abs. 1, § 111j Abs. 1 Satz 1 StPO i.V.m. § 73c StGB sowie § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 AO. wird – ohne vorherige Anhörung der Beschuldigten gem. § 33 Abs. 4 StPO – zur Sicherung **des staatlichen Anspruchs auf Einziehung von Wertersatz** für das

Land Nordrhein-Westfalen,

vertreten durch den Leitenden Oberstaatsanwalt,

Herbert-Rabius-Straße 3, 53225 Bonn,

– Gläubiger –

der Vermögensarrest in Höhe von 500.000 Euro in das Vermögen der

XY,

Personalien wie oben

– Schuldner –

angeordnet.

XII. Rechtsschutz

Der Betroffene kann gem. § 111e Abs. 2 S. 3 StPO einen Antrag auf richterliche Entscheidung stellen. Betroffener ist, in dessen Gewahrsam oder Rechte durch den Arrest eingegriffen wird. Das Gericht prüft ob die Aufrechterhaltung der Maßnahme zum Zeitpunkt der Prüfung noch gerechtfertigt ist.⁵⁶³

Eine gerichtliche Überprüfung ist dann sinnvoll, wenn sich Entwicklungen im Verfahren oder Änderungen beim Betroffenen ergeben haben, oder aufgrund der Dauer des Verfahrens eine Aufhebung angezeigt ist. Bei Vorliegen eines Gerichtsbeschlusses, besteht auch die Möglichkeit der Beschwerde nach § 304 StPO. Bei einem Wert von über 20.000,00 € kann gem. § 310 Abs. 1 Nr. 3 StPO weitere Beschwerde zum OLG erhoben werden.⁵⁶⁴

Sofern Gegenstände gepfändet wurden, die im Eigentum unbeteiligter Dritter stehen oder an denen die Veräußerung hindernde Rechte Dritter i.S.d. § 771 ZPO bestehen, ist dies im Wege des Antrages auf Entscheidung des Gerichts gem. § 111f Abs. 5 StPO geltend zu machen.⁵⁶⁵ Es gelten der Amtsermittlungsgrundsatz und das Freibeweisverfahren.⁵⁶⁶

Übersicht

Maßnahme	Rechtsbehelf/Rechtsmittel
im Strafverfahren endgültig	
Verfall, Verfall des Wertersatzes, Erweiterter Verfall, Erweiterter Wertersatzverfall (§§ 73, 73a, 73d StGB)	Urteil, Berufung oder Revision (§§ 312, 333, 335 StPO)
vorläufig	
Beschlagnahme oder dinglicher Arrest	
nichtrichterliche Anordnung	
bei Gefahr im Verzug — durch StraBu/StA	Antrag auf richterliche Entscheidung (§ 111e Abs. 2 Satz 3 StPO); gegen richterliche Bestätigung wieder

⁵⁶³ BVerfG v. 03.05.2005 - 2 BvR 1378/04, NJW 2005, 3630.

⁵⁶⁴ Hilgers-Klautzsch in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 Rdnr. 387.

⁵⁶⁵ Meyer-Goßner § 111f Rn. 15.

⁵⁶⁶ Meyer-Goßner § 111f Rn. 15.

(§§ 111b Abs. 1, 111c, 111e Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 StPO) – durch Steuerverfahren	Beschwerde (§ 304 StPO) Beschlagnahme beweglicher Sachen
(§§ 111b Abs. 1 Satz, 111c, 111e Abs. 1 Satz 2 StPO) Beschwerde (§ 304 StPO) ⁵⁶⁷	
richterliche AO (§§ 111b Abs. 1 Satz, 111c, 111e Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 StPO)	Beschwerde (§ 304 StPO)
Beschlagnahme einer täterfremden Sache	str. (Drittwiderrspruchsklage gem. § 771 ZPO ⁵⁶⁸ bzw. Beschwerde nach § 304 StPO ⁵⁶⁹)
im Besteuerungsverfahren	
dinglicher Arrest (§ 324 AO)	Einspruch und Klage nach § 45 Abs. 4 FGO

XIII. Einziehung von Tatmitteln/Tatwerkzeugen

Ist eine Steuerhinterziehung, ein Bannbruch nach § 372 Abs. 2, § 373 AO oder eine Steuerhehlerei begangen worden, können auf Antrag⁵⁷⁰ der Finanzbehörde (§ 401 AO) die Erzeugnisse, Waren und andere Sachen, auf die sich die Hinterziehung von Verbrauchsteuer oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes, der Bannbruch oder die Steuerhehlerei bezieht, und die Beförderungsmittel, die zur Tat benutzt worden sind, eingezogen werden. Dem Täter sollen, wie sonst auch, die Vorteile seiner Tat nicht verbleiben und auch etwaige Tatmittel sollen eingezogen werden, um weitere, gleichgelagerte Straftaten zu verhindern. *Bsp. Einziehung unverzollter Zigaretten samt Transport LKW; KFZ bei Umsatzsteuerkarussellen.*

Die Maßnahmen können auch im sog. selbständigen Verfalls- und Einziehungsverfahren getroffen werden (§§ 440, 442 StPO, § 76a StGB).

⁵⁶⁷ Zur Beschwerdefähigkeit eines Arrestbeschlusses vgl. OLG Stuttgart v. 23.1.2003 – 1 Ws 9/03, wistra 2003, 238.

⁵⁶⁸ AG Saarbrücken v. 14.12.1999 – 7 Gs 1753/99, wistra 2000, 194.

⁵⁶⁹ So beiläufig BGH v. 23.5.1984 – 3 StR 501/83, nv.

⁵⁷⁰ Zu den inhaltlichen Anforderungen an den Antrag vgl. *Hilgers-Klautzsch* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 401 Rdnr. 29.

Bargeld oder Gegenstände, die keiner konkreten Straftat zugeordnet werden können, aber offenbar deliktischen Ursprungs sind, können im Wege der Präventiven Gewinnabschöpfung (PräGe) nach landesgesetzlichen Regelungen durch Polizei und verwaltungsbehördliche Verfahren eingezogen werden.⁵⁷¹

⁵⁷¹ *Hilgers-Klautzsch* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 401 Rdnr. 21 unter Verweis auf VG Aachen v. 10.2.2005 – 6 C 825/04.

F. Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen/StrEG

Wer durch den Vollzug der Untersuchungshaft oder einer anderen Strafverfolgungsmaßnahme einen Schaden erlitten hat, wird aus der Staatskasse entschädigt (z.B. Verdienstausschlag, Verteidigerkosten⁵⁷²), soweit er freigesprochen oder das Verfahren gegen ihn eingestellt wird oder soweit das Gericht die Eröffnung des Hauptverfahrens gegen ihn ablehnt (§ 2 Abs. 1 StrEG). Andere Strafverfolgungsmaßnahmen sind gem. § 2 Abs. 2 StrEG:

- die einstweilige Unterbringung und die Unterbringung zur Beobachtung nach den Vorschriften der Strafprozeßordnung und des Jugendgerichtsgesetzes,
- die vorläufige Festnahme nach § 127 Abs. 2 der StPO
- Maßnahmen des Richters, der den Vollzug des Haftbefehls aussetzt (§ 116 StPO)
- die Sicherstellung, die Beschlagnahme, der Arrest nach den §§ 111d und 111o StPO sowie die Vermögensbeschlagnahme nach § 111p StPO und die Durchsuchung, soweit die Entschädigung nicht in anderen Gesetzen geregelt ist

Die Entschädigung ist ausgeschlossen für die Beschlagnahme und den Arrest (§§ 111b bis 111d StPO), wenn der Verfall oder die Einziehung einer Sache angeordnet oder von einer solchen Anordnung nur deshalb abgesehen worden ist, weil durch den Verfall die Erfüllung eines Anspruchs beseitigt oder gemindert worden wäre, der dem Verletzten aus der Tat erwachsen ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 4 StrEG). Die Entschädigung ist auch ausgeschlossen, wenn und soweit der Beschuldigte die Strafverfolgungsmaßnahme vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht hat. Die Entschädigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Beschuldigte sich darauf beschränkt hat, nicht zur Sache auszusagen, oder dass er unterlassen hat, ein Rechtsmittel einzulegen (§ 5 Abs. 2 S. 1 StrEG). Die Entschädigung kann ganz oder teilweise versagt werden, wenn der Beschuldigte die Strafverfolgungsmaßnahme dadurch veranlasst hat, dass er sich selbst in wesentlichen Punkten wahrheitswidrig oder im Widerspruch zu seinen späteren Erklärungen belastet oder wesentliche entlastende Umstände verschwiegen hat, obwohl er sich zur Beschuldigung geäußert hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 StrEG). Ersetzt wird in allen Fällen der Vermögensschaden. Für den Schaden, der nicht Vermögensschaden ist, beträgt die Entschädigung 25 Euro für jeden angefangenen Tag der Freiheitsentziehung. Die Entscheidung über eine Entschädigung nach StrEG ergeht nur auf Antrag des Beschuldigten. Der Antrag ist innerhalb einer Frist von einem Monat nach Zustellung der Mitteilung über die Einstellung des Verfahrens zu stellen. In der Mitteilung ist der Beschuldigte über sein Antragsrecht, die Frist und das zuständige Gericht zu belehren. Gegen die Entscheidung des Gerichts

⁵⁷² Vgl. BGH v. 9.6.1981 – 4 ARs 4/81, BGHSt. 30, 152, 157; BGH v. 18.9.1975 – III ZR 139/73, BGHZ 65, 170 = NJW 1975, 2341.

ist die sofortige Beschwerde (§ 304 StPO) zulässig. Wird die Entschädigungspflicht rechtskräftig festgestellt, ist der Anspruch auf Entschädigung binnen von sechs Monaten bei der Staatsanwaltschaft geltend zu machen, welche die Ermittlungen im ersten Rechtszug zuletzt geführt hat.



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 3 – Ermittlungsverfahren (2)

Teil 1: Das Mandat

RA/FAStR/RAStrafR Dr. Frank Heerspink, Hecker Werner Himmelreich, Köln

Inhaltsverzeichnis

A. Fünf Gebote des Steuerstrafrechts	1
I. Vermeide das Strafmandat und die Hauptverhandlung	1
II. Kooperation vor Konfrontation	3
III. Erstelle eine eigene Gegenposition	6
IV. Sei aktiv	7
V. Bedenke den worst-case	8
B. Mandatsbeginn.....	9
I. Schnelle Terminvereinbarung	9
II. Unterlagen des ersten Zugriffs.....	9
III. EXKURS: Mandatierung während laufender Durchsuchung	12
1. Zwei goldene Regeln	12
2. Vernehmungen während der Durchsuchung.....	13
a) Vernehmung des Mandanten.....	14
b) Vernehmung von Dritten / Zeugen	14
c) Informatorische Befragung	14
d) Zeugenvernehmung	14
3. Beschlagnahme/ Nachweisung	15
4. Nach der Durchsuchung.....	16
IV. Das erste Gespräch.....	18
V. Beratungsanlass	22
VI. Vollmacht	22
VII. Mandatsvereinbarung und Haftung.....	26
Anhang 1: Mandatsvereinbarung.....	32
VIII. Honorar, Geldwäsche und Begünstigung	35
1. Honorar	35
a) Allgemein.....	35
b) Honorierung durch Dritte.....	36
c) Steuerliche Implikationen	37

2. Geldwäsche durch Honorarannahme.....	38
a) Objektiver Tatbestand.....	39
b) Subjektiver Tatbestand.....	45
c) Rechtsfolgen.....	46
d) Tätige Reue.....	46
e) Resumee.....	47
f) EXKURS: Mitteilungspflicht nach § 31b AO (§ 31 a AO).....	47
3. Steuerstrafrechtliche Begünstigung.....	48
a) Allgemeines.....	48
b) Objektiver Tatbestand.....	49
c) Subjektiver Tatbestand.....	52
d) Strafbarkeitsausschluss.....	53
e) Selbstanzeige und tätige Reue.....	54
f) Rechtsfolge, Verfahren.....	54
C. Teambuilding.....	56
I. Grundsätzliches.....	56
II. Bisheriger Steuerberater.....	57
III. Neuer Steuerberater.....	57
IV. Größe des Teams.....	58
V. Vorteile des Rechtsanwalts.....	58
VI. Zur Verteidigung mehrerer Beschuldigter.....	60
VII. Team und Schweigepflichten.....	61
D. Verhältnis von Steuer- und Steuerstrafrecht.....	62
I. § 393 Abs. 1 und Abs. 2 AO.....	62
1. Überblick.....	62
2. Voraussetzungen des § 393 Abs. 2 S. 1 AO.....	65
a) Beweis für eine Nicht-Steuerstraftat.....	65
b) Aus der Steuerakte.....	65
c) Selbstbelastung in Erfüllung steuerlicher Pflichten.....	66
3. Unverwertbarkeit und Ausnahmen.....	69
Anhang 1: Strafe aufgrund zutreffender Steuererklärung?.....	71
Anhang 2: Friktionen von Steuerrecht und Strafrecht.....	79

II. Schweigerecht und Beweislast	83
1. Auskunft und Schweigerecht	83
2. Beweislast	84
III. Schätzungen aus Verteidigersicht.....	87
1. Steuerliche Schätzung.....	87
2. Strafrechtliche Schätzung	91
IV. Verwertung strafrechtlicher Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren (§ 393 Abs. 3 AO)	96
1. Unstreitiger Anwendungsbereich der Norm	96
2. Steuerliche Verwertung rechtswidrig erhobener Erkenntnisse	97
3. Vorbereitung im Strafverfahren.....	97
E. Straf- und bußgeldrechtliche Verantwortung des steuerlichen Beraters	99
I. Grundsätzliches zur Stellung des steuerlichen Beraters.....	99
II. Vorsätzliche und leichtfertige Steuerverkürzung des Beraters	100
1. Überblick	100
2. Leichtfertige Steuerverkürzung des Beraters (§ 378 AO).....	102
a) Überblick	103
b) Objektiver Tatbestand.....	103
3. Subjektiver Tatbestand.....	106
a) Leichtfertigkeit	106
b) Leichtfertigkeit des Steuerpflichtigen	108
c) Leichtfertigkeit des Steuerberaters.....	108
4. Rechtswidrigkeitszusammenhang.....	110
5. Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO)	110
6. Rechtsfolge, Konkurrenzen, Verfahren	112
III. Typische Risikofelder des Beraters	113
1. Beachtung der eigenen Leistungsfähigkeit und mangelhafte Rechtskenntnisse.....	114
2. Kenntlichmachung einer abweichenden Rechtsauffassung.....	115
3. (Nicht-) Abgabe von Erklärungen	117
a) Normalfall.....	117
b) Ausnahme.....	121
4. Berichtigungspflicht (§ 153 AO).....	122

5. Angaben des Mandanten.....	123
6. Erstellung der Steuererklärung und der Bilanz/ Negativtestat	124
7. Erstellung der Buchführung	126
8. Angaben des Beraters.....	126
9. Rat und Tat gegenüber dem Mandanten	129
IV. EXKURS: Strafrechtliche Risiken der Gegenseite	131
F. Verteidigungsstrategien bei parallelen Verfahren	136
I. Vorbemerkung.....	136
II. Vermeidung der Einlassung.....	137
III. Verringerung der Fallhöhe: Einwendungen gegen den Steueranspruch	138
1. Grundfragen	138
2. Tatsächliche Verständigung	141
IV. Informationsgewinnung.....	142
1. Ausgangssituation	142
2. Akteneinsicht.....	143
a) Ermittlungsverfahren	143
b) Finanzverfahren.....	144
3. Informationsfreiheit	145
4. Finanzgerichtliches Verfahren.....	147
5. Strafverfahren	148
V. Vermeidung einer Endgültigkeit der Steuerfeststellungen/ -belastungen	150
1. Einspruch/ Klage	150
2. Vorläufige Steuerbescheide (§§ 164, 165 AO)	150
3. EXKURS: Aussetzung des Verfahrens.....	152
VI. Alternativen zum Freispruch	153
VII. Überlegungen zum Leben nach/ mit Sanktionierung.....	154

G. Unternehmens(steuern)strafrecht (§§ 30, 130 OWiG)	157
I. Überblick	157
1. Zum Unternehmens-Strafrecht	157
2. Zum Unternehmens-Steuer-Strafrecht.....	158
II. Verbandsgeldbuße (§ 30 OWiG)	161
1. Überblick	162
2. Normadressat	163
3. Leitungsperson	163
4. Anknüpfungstat	164
5. Subjektive Seite	165
6. Rechtsfolgen und Verfahren	166
7. Verteidigungsgesichtspunkte	168
8. EXKURS: Prozesbeobachtung und Witness-Coaching	171
a) Phänomen	171
b) Verhinderung der Prozessbeobachtung	172
c) Gefahren für den Rechtsanwalt	174
III. Missmanagement (§ 130 OWiG)	175
1. Überblick	175
2. Objektiver Tatbestand	176
a) Anlasstat	176
b) Adressaten.....	177
c) Aufsichtspflichtverletzung.....	177
d) Kausalität.....	182
3. Subjektiver Tatbestand	183
4. Rechtsfolge	183
IV. Interne Ermittlungen/ Internal Investigations	184
1. Ausgangssituation	184
2. Pflicht zur Durchführung	186
3. Befugnis zur Durchführung	187
a) Spontanbesuch	187
b) Videoaufzeichnungen	187
c) Ortungssysteme	188
d) Telefonüberwachung.....	188

e)	Postkontrolle	189
f)	Fallensteller	189
g)	Verdeckte Ermittler	189
h)	Whistleblowing	190
i)	Prüfung der Buchhaltung	191
4.	Insbes.: Internet- und E-Mail-Kontrolle	193
5.	Insbes.: Mitarbeiterbefragungen/ sog. Interviews	195
6.	Preisgabe und Verwertbarkeit der Erkenntnisse	196
a)	Grds.: Zivilrechtliche Verwertbarkeit	197
b)	Grds.: Strafrechtliche Verwertbarkeit	197
c)	Insbes.: Verwertbarkeit von Interviewprotokollen	198
d)	Insbes.: Beschlagnahme der Untersuchungsergebnisse/ Verwertung zulasten Dritter	203
V.	Die Haftung des Mandanten und sein Schutz	211
1.	Nicht-strafrechtliche Risiken	211
a)	Arbeits-/ Dienstrecht	211
b)	Schadenersatz	214
c)	Verteidigungskosten	216
2.	Insbes.: Die zivilrechtliche Haftung bei Verletzung des § 130 OWiG	219
a)	§ 130 OWiG als Anknüpfungspunkt einer Außenhaftung	219
b)	§ 130 OWiG als Anknüpfungspunkt einer Innenhaftung und D&O	221

A. Fünf Gebote des Steuerstrafrechts

Jede Tätigkeit braucht eine Orientierung. Die nachfolgenden fünf Grundsätze sind Orientierungspunkte, die der Verfasser bei der Bearbeitung steuerstrafrechtlicher Mandate im Blick hat. Orientierungspunkte sind keine feststehenden Regeln zur „Verteidigung lege artis“, denn solche Regeln kann es angesichts der Komplexität von Fallgestaltungen und der Verschiedenartigkeit von Reaktionsweisen m.E. nicht geben¹. Auch könnte man ggf. noch einen 6. oder 7. guten Grundsatz anbringen oder in dem ein oder anderen Fall auch auf einen Grundsatz – z.B. den der Aktivität – verzichten. Die Fünf Gebote sollen Orientierung geben, sind aber kein Selbstzweck.

I. Vermeide das Strafmandat und die Hauptverhandlung

Der oberste Grundsatz eines strafrechtlichen Mandats heißt "Schweigen ist Gold", dies gilt jedenfalls zu Beginn des Mandats. Bei einem nicht steuerlichen Strafverfahren wird es in aller Regel zunächst darum gehen, Informationen zurück zu halten und die Akte anzufordern, um auf diese Weise in Erfahrung zu bringen, welche Informationen der Gegenseite vorliegen. Häufig wird auch erst anschließend – also nach der Akteneinsicht - ein ausführliches Gespräch mit der Mandantschaft erforderlich bzw. zielführend sein.

Wer in gleicher Weise an die Bearbeitung eines Steuerstrafmandats herangeht, macht den ersten – haftungsträchtigen - Fehler. Zwar gilt nicht "Reden ist Gold", doch muss man sich über ein etwaiges Reden viel früher und intensiver Gedanken machen.

Dies gilt zunächst für Präventivmandate. Damit sind hier solche gemeint, in denen der Mandant – aus welcher Motivation heraus auch immer – an den Steuerberater oder Rechtsanwalt mit der Bitte herantritt, eine von ihm zu verantwortende Steuerminderzahlung zu bereinigen.

Diese Steuerminderzahlung muss als solche noch keinen strafrechtlichen Hintergrund haben - so in den Fällen einfach fahrlässiger Steuerfalscherklärung (kein § 378 AO). Die Steuerminderzahlung kann primär auch von anderen Personen zu verantworten sein – so in den Fällen der Pflichtenübernahme kraft Erbschaft oder aufgrund Übernahme einer Geschäftsführung (§ 153 Abs. 1 S. 2 AO). Der Mandant kann aber aufgrund nachträglicher Umstände – Erkennen des eigenen Fehlers, Erkennen fremder Fehler – in der Pflicht sein, diese Fehler zu korrigieren. Unterlässt er eine nach § 153 AO gebotene Fehlerkorrektur kann dies zu einer (neuen) Steuerhinterziehung (§ 370 AO) führen und würde eine Straftat begründen.²

Die Steuerminderzahlung kann allerdings auch einen strafrechtlichen Hintergrund haben, so wenn der Mandant vorsätzlich oder leichtfertig (grob fahrlässig) seine steuerlichen Erklärungspflichten

¹ Vgl. *Jahn*, StraFO 2017, 177 ff.

² Dazu vgl. die Ausführungen von *Heuel*.

unzureichend erfüllt hat (§§ 370, 378 AO). In diesem Fall würde zwar § 153 AO keinen Ausweg bieten können,³ wohl aber eine Selbstanzeige⁴ nach § 371 AO oder § 378 Abs. 3 AO.

In den Fällen der Präventivmandate ist also Reden durchaus Gold, wenn denn sämtliche Voraussetzungen für eine zumindest strafbefreiende Erklärung vorhanden sind.

Doch auch im Falle eines echten Verteidigungsmandats wird man sich bereits bei Übernahme des Mandats fragen müssen, ob Teilbereiche vorhanden sind, die mit strafvermeidender (§ 153 AO) oder strafbefreiender (§§ 371, 378 Abs. 3 AO) Kraft nacherklärungsfähig⁵ sind.

Ein echtes Verteidigungsmandat beginnt stets mit der Einleitung des Strafverfahrens, auch wenn dieses im Rahmen einer Betriebsprüfung erfolgt und die Finanzbehörde bemüht ist, die Außenprüfung möglichst weiter in dem kooperativen Stil weiter zu verfolgen, wie es – für die Betriebsprüfung – üblich ist.

Aufgrund der Novellierung des Selbstanzeigerechts sind Fälle der Nacherklärungsmöglichkeit nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens (und früher)⁶ im Bereich vorsätzlicher Steuerhinterziehung seltener geworden, sie kommen aber immer noch vor. Gerade deswegen sollte unmittelbar in die Überlegung eingetreten werden, ob es noch nicht entdeckte (aber entdeckungsgefährdete) Taten gibt, die nacherklärt werden können. Mit zunehmendem Zeitablauf wird das Risiko einer Tatentdeckung und Verfahrenserweiterung immer größer.

Es sollte stets auch überlegt werden, ob mit Blick auf die Mandantschaft erfolgreich der Vorsatz zu Gunsten einer groben Fahrlässigkeit (Leichtfertigkeit)⁷ bestritten werden kann. Dies weil die Selbstanzeige im Bereich des Ordnungswidrigkeitenrechts (§ 378 Abs. 3 AO) noch den alten, nicht verschärften Regeln einer Selbstanzeige unterfällt; hier ist eine strafbefreiende Nacherklärung⁸ beispielsweise auch dann noch möglich, wenn eine Betriebsprüfungsanordnung vorliegt, wenn bereits Tatentdeckung oder für andere Teilbereiche eine Verfahrenseinleitung vorliegt.

Zudem ist es im Rahmen des § 153 AO strafrechtlich (!) nicht erforderlich, die Steuern nachzuzahlen. Gleiches gilt bei Steuerverkürzungen zug. eines Dritten (vgl. § 371 Abs. 3 AO). Die Steuernachzahlung hat als Tatbestandsmerkmal nur im Rahmen der §§ 371, 378 Abs. 3 AO Relevanz. Außerhalb dieser Normen handelt es sich um eine einfache, nicht strafrechtlich flankierte, Steuerschuld, die gegebenenfalls im Vollstreckungswege beigegeben wird.

Es macht also auch bei bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahren Sinn, intensiv mit dem Mandanten darüber zu sprechen, ob es Teilbereiche gibt, über die man mit dem Finanzamt "reden" sollte, indem man eine wie auch immer geartete Nacherklärung (§§ 153, 371, 378 Abs. 3 AO) abgibt.

³ Lt. BGH v. 17.03.2009 kommt § 153 AO allerdings auch bei bedingt vorsätzlicher Hinterziehung zur Anwendung; s. S. 54 und die Darstellung von *Heuel*

⁴ Dazu vgl. die Ausführungen von *Heuel*.

⁵ Dazu vgl. die Ausführungen von *Heuel*.

⁶ Dazu vgl. die negativen Tatbestandsmerkmale des § 371 AO.

⁷ Dazu vgl. die Ausführungen von *Danneker*.

⁸ Dazu vgl. die Ausführungen von *Heuel*.

Mit Blick auf eine mögliche Durchsuchung sollte dem Mandanten auf den Weg gegeben werden, dass auch insoweit das Gebot der Passivität und unmittelbare Benachrichtigung des Verteidigers gilt (s.S. 13). Zur Durchsuchung im Einzelnen vgl. die Darstellung von *Peters*.

V. Beratungsanlass

Es gibt zwei Beratungsanlässe: Das schlechte Gewissen räuspert sich oder das schlechte Gewissen hat sich nicht geäußert.

Sofern der Mandant kommt, weil sich das schlechte Gewissen räuspert, kommt es zu einem präventiven Mandat (Nacherklärung/ Selbstanzeige). Warum sich das schlechte Gewissen räuspert kann mannigfaltige Gründe haben. Viele von diesen Gründen sind identisch mit den Ermittlungsanlässen der Steuerfahndungsprüfung (bevorstehende Betriebsprüfung, befürchtete Kontrollmitteilung, Rosenkrieg, entlassener Mitarbeiter, Grenzkontrollen et cetera), insoweit kann auf die Ausführungen von *Madauß* verwiesen werden. Manchmal äußert sich das Gewissen auch ohne Anlass oder weil ein Beamter ein schwarzes Konto erbt.

Sofern der Mandant kommt, weil sich das schlechte Gewissen nicht geäußert hat, wird ihm die Steuerfahndung bereits ins Gewissen geredet haben. Es ist für die präventive Beratung zu spät und es wird in ein Verteidigungsmandat eingetreten.

Dies sind die beiden entscheidenden Wegmarken im Steuerstrafrecht. Diese beiden Gruppen unterscheiden sich auch durchaus fundamental im weiteren Beratungsverlauf. Das präventive Mandat ist zumeist steuerlich geprägt, während im Verteidigungsmandat die klassischen Regeln des Strafrechts überwiegen. Die Gründe, warum es im Ursprung zur Hinterziehung gekommen ist, die das Gewissen mehr oder minder belastet hat, sind für die Mandatsbearbeitung hingegen nachrangig.

VI. Vollmacht

Die Frage der Vollmacht ist hier anzusprechen, weil die üblichen Vollmachten nicht genügen. Der Strafverteidiger hat eine Strafprozessvollmacht. Der steuerliche Berater hat eine Steuer-Vollmacht. Der Steuerstrafverteidiger braucht beide Vollmachten, denn er ist mit zwei Verfahren konfrontiert. Dies gilt auch bei einem präventiven Mandat, denn der Abgabe der Selbstanzeige folgt in aller Regel neben dem Steuerbescheid auch eine Einleitungsmitteilung.

Ob die Vollmacht für das Steuerverfahren und die Vollmacht für das Strafverfahren in einer oder getrennt in zwei Urkunden erteilt wird, ist Geschmacksfrage und teilweise auch von den Befindlichkeiten des Mandanten abhängig.

Eine typische Steuervollmacht³⁶ könnte wie folgt aussehen:

Vollmacht

zur Vertretung im Steuerverwaltungsverfahren
mit uneingeschränkter Empfangsvollmacht

Rechtsanwalt/ Steuerberater ..., in ... (Bevollmächtigter), wird hiermit ermächtigt,

Herrn/Frau/Ehel./Firma ... (Vollmachtgeber)

in allen steuerlichen und sonstigen Angelegenheiten im Sinne des § 1 StBerG zu vertreten.
Diese Vollmacht berechtigt insbesondere vor Finanzbehörden und anderen Behörden

1. zur Abgabe und Entgegennahme – auch i.S.v. § 123 AO - von Erklärungen jeder Art,
2. zur Stellung von Anträgen in Haupt-, Neben- und Folgeverfahren,
3. zur Einlegung und Rücknahme außergerichtlicher Rechtsbehelfe jeder Art sowie zum Rechtsbehelfsverzicht,
4. zu außergerichtlichen Verhandlungen jeder Art und zur Erledigung durch Vergleich, Verzicht oder Anerkenntnis,
5. zum Empfang von Steuerbescheiden und Mahnungen.

Der Bevollmächtigte ist befugt, Steuererstattungen und Steuervergütungen sowie sonstige Geldleistungen, Wertsachen und Urkunden, insbesondere auch den Streitgegenstand und die zu erstattenden Beträge, mit der Ermächtigung entgegenzunehmen, darüber ohne die Beschränkungen des § 181 BGB zu verfügen.

Die Vollmacht berechtigt auch zur Erteilung und zum Widerruf von Untervollmacht.

Mitteilungen jeder Art, insbesondere Verwaltungsakte und sonstige Mitteilungen, sind dem Bevollmächtigten zuzustellen. Soweit Schriftstücke dem Vollmachtgeber zugestellt werden, wird gebeten, den Bevollmächtigten abschriftlich zu informieren.

....., den

.....
Unterschrift

³⁶ Die Vollmacht ist orientiert an BeckOF Prozess / Witte, 2017, 19.1.

Eine typische Strafprozessvollmacht³⁷ hätte ggfs. folgenden Inhalt:

Strafprozessvollmacht

Herrn Rechtsanwalt ..., in ..., wird hiermit Vollmacht erteilt in der Strafsache

gegen ...
wegen ...

zu meiner Verteidigung bzw. Vertretung in allen Instanzen, auch bei meiner Abwesenheit.

Die Vollmacht gewährt unter Anerkennung aller gesetzlichen Befugnisse nach der Strafprozessordnung das Recht

1. Strafantrag, Privat-, Nebenklage zu stellen bzw. zu erheben und zurückzunehmen,
2. in öffentlicher Sitzung aufzutreten,
3. in allen Instanzen als Verteidiger und Vertreter zu handeln,
4. Untervollmacht – auch im Sinne des § 139 StPO - zu erteilen,
5. Rechtsmittel einzulegen, zurückzunehmen oder auf solche zu verzichten,
6. Anträge auf Wiedereinsetzung, Wiederaufnahme des Verfahrens, Haftentlassung, Strafaussetzung, Kostenfestsetzung und andere Anträge zu stellen und zurückzunehmen,
7. Zustellungen aller Art in Empfang zu nehmen, namentlich solche von Beschlüssen, Urteilen und Ladungen mit rechtlicher Wirkung in Empfang zu nehmen,
8. Gelder, Wertsachen, Kosten, Bußgeldzahlungen, Kautionen etc. mit rechtlicher Wirkung in Empfang zu nehmen und Quittungen zu erteilen,
9. den Antrag auf Entbindung von der Verpflichtung zum Erscheinen in der Hauptverhandlung zu stellen und zurückzunehmen,
10. die Vertretung im Verfahren nach dem Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen durchzuführen,

....., den
Unterschrift

Die Verwendung zweier Vollmachten hat den Vorteil, dass man nach außen, insbesondere wenn man ergänzende Informationen bei Dritten, z.B. Banken, einholen muss, neutraler auftreten kann. Die Mandanten möchten gegebenenfalls nicht, dass man sie nach außen mit einem Strafverfahren in Verbindung bringt. Auch werden Auskünfte teilweise zurückhaltender erteilt, wenn ein strafrechtlicher Bezug offensichtlich ist. Mit der Abwehr von Steueransprüchen in Verbindung gebracht zu werden, ist hingegen nicht ehrenrührig und die Adressaten eher auskunftsbereit.

Die Vorlage zweier Vollmachten im ersten Beratungsgespräch erweist sich aber teilweise als problematisch. Schon der Text einer typischen Vollmacht erschreckt einen sie lesenden Mandanten

³⁷ Die Vollmacht entspricht dem von *Weihrauch*, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, vorgeschlagenen Muster 2.

III) Vergütung

Die Auftraggeberin und RA haben (heute bzw. am) in einem gesonderten Schriftstück eine Vergütungsvereinbarung geschlossen.

IV) Haftung

Die Haftung von RA aus und im Zusammenhang mit der Bearbeitung des vorgenannten Mandates ist auf

... Euro

beschränkt. Die Haftung für Vorsatz (und grobe Fahrlässigkeit)⁵⁰ sowie bei Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit bleibt unbeschränkt. Diese Haftungsbeschränkung gilt für sämtliche Mitglieder und Mitarbeiter der Partnerschaft und sämtliche im Rahmen dieses Auftrages für die Partnerschaft tätig werdenden Personen. Die Haftungsbeschränkung gilt auch zug. von in die Mandatsbearbeitung einbezogenen Dritten.

V) Verschwiegenheitsverpflichtung

Um die notwendigen Leistungen zu erbringen ist eine - auch interprofessionelle - Zusammenarbeit mit Dritten erforderlich. RA ist daher gegenüber den von dem Auftraggeber benannten Ansprechpartnern von der beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbunden. Dies gilt insbes. gegenüber ... Name/Anschrift.

Zur Durchführung einer effektiven Sockelverteidigung ist RA auch gegenüber den jeweiligen Verteidigern der Mitbeschuldigten ... von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden.

VI) Sonstiges

1. Inkrafttreten

Vorliegende Mandatsvereinbarung wirkt zurück auf den Zeitpunkt der ersten Aufnahme der Tätigkeit durch RA.

2. Korrespondenz (auch per e-mail)

Postalisch ist der Mandant unter der Adresse ... erreichbar, dorthin erfolgt auch der Versandt der Honorarrechnungen (ODER: abweichende Adresse).

Die Auftraggeberin erklärt sich damit einverstanden, daß die Korrespondenz zwischen ihr und RA sowie die Übersendung von Unterlagen seitens RA - auch - über das Internet per e-mail erfolgt.⁵¹ Dies gilt auch für die Korrespondenz mit hinzugezogenen externen Beratern.⁵² Der Auftraggeberin ist dabei bekannt, daß derartige Nachrichten nicht gegen den Zugriff von Dritten geschützt sind, die

⁵⁰ Der Klammerzusatz ist erforderlich, wenn eine vorformulierte Haftungsvereinbarung erfolgt.

⁵¹ Klarstellung der seit 1.1.2020 bestehenden Regelung lt. § 2 Abs. 2 S. 4, 5 BORA: „4Zwischen Rechtsanwalt und Mandant ist die Nutzung eines elektronischen oder sonstigen Kommunikationsweges, der mit Risiken für die Vertraulichkeit dieser Kommunikation verbunden ist, jedenfalls dann erlaubt, wenn der Mandant ihr zustimmt. 5Von einer Zustimmung ist auszugehen, wenn der Mandant diesen Kommunikationsweg vorschlägt oder beginnt und ihn, nachdem der Rechtsanwalt zumindest pauschal und ohne technische Details auf die Risiken hingewiesen hat, fortsetzt.“

⁵² Erweiterung des § 2 Abs. 2 S. 4, 5 BORA über die Korrespondenz mit dem Mandanten hinaus.

VIII. Honorar, Geldwäsche und Begünstigung

1. Honorar

a) Allgemein

Die Frage der Honorierung⁵³ wird regelmäßig ebenfalls Gegenstand des ersten Gesprächs sein. Hier daher nur einige Hinweise:⁵⁴

Im Falle eines Präventivmandats wird man zu schnellem Handeln genötigt, so dass man auch schnell auf das dafür erforderliche Honorar zu sprechen kommen muss. Dies jedenfalls dann, wenn man sich nicht auf die gesetzlichen Gebühren für die Hilfeleitung in Steuersachen (dazu sogleich) beschränken möchte. Gebühren für strafrechtliche Tätigkeiten würden in einem solchen Verfahren erst später (nach Verfahrenseinleitung) anfallen.

Sofern man ein Verteidigungsmandat übernommen hat, kann man sich im ersten Gespräch auch auf den Hinweis beschränken, dass über das Honorar erst nach Einsicht in die Akte gesprochen werden solle. Diese erhält man in Steuerstrafverfahren idR. recht zeitnah und sie bietet für gewöhnlich eine bessere Entscheidungsgrundlage für ein angemessenes Honorar.

Ansonsten gelten für die Honorierung in steuerstrafrechtlichen Mandaten die allgemeinen Regeln.

Allerdings wird häufig übersehen, dass es sich nicht um eine Angelegenheit handelt. Zu behandeln sind zumindest zwei verschiedene Angelegenheiten (§§ 16 f. RVG): eine steuerliche und eine strafrechtliche. Für beide Angelegenheiten fallen Gebühren an.

Der Berater muss sich also fragen, wie er die verschiedenen Angelegenheiten abrechnen will.

Soweit gesetzliche Gebühren abgerechnet werden sollen, gelten für Ermittlungs- und Hauptverfahren mit Blick auf die straf-/ bußgeldrechtliche Tätigkeit keine Besonderheiten. Hier gelten die finanziell nicht eben attraktiven Teile 4 (Strafsachen - Nr. 4100-4304) und 5 (Bußgeldsachen- Nr 5100-5200) des RVG-VV.

Der Strafverteidiger ist es vor diesem Hintergrund gewohnt, Vergütungsvereinbarungen abzuschließen. Diese sind an § 3a, 4, 4a RVG zu orientieren. Seit 2008 genügt die Textform (vorher: Schriftform, § 126 BGB), so dass sie auch per Email vereinbart werden kann.

Ob die Vergütungsvereinbarung nur den strafrechtlichen oder auch den steuerlichen Teil erfassen sollte, wird vor Abschluss zu erwägen sein. Denn die gesetzliche Vergütung der steuerlichen Angelegenheit ist jedenfalls attraktiver als die gesetzliche Vergütung der Strafsache, so dass es hier nicht immer einer gesonderten Vereinbarung bedarf.

⁵³ Zu den steuerlichen Folgen des Beraterhonorars vgl. die Ausführungen von *Gotzen*.

⁵⁴ Weitere Hinweise bei *Krug/Schott*, PStR 2019, 84 ff. Zu wertabhängigen Gebühren im Strafverfahren vgl. OLG Rostock 7.6.18, 20 Ws 42/1, PStB 2019, 58 f.

Hinsichtlich der gesetzlichen Gebühren besteht mit Blick auf den steuerlichen Teil des Mandats die Besonderheit, dass nach § 35 RVG im Bereich der außergerichtlichen Vertretung auf die Steuerberatervergütungsverordnung verwiesen wird. Dies gilt insbes. auch für die Honorierung von Selbstanzeigen (§ 30 StBVV).⁵⁵ Neben der Gebühr nach § 30 StBVV können weitere Gebühren anfallen. Da die Vergütung wertabhängig ist, muss diese – auch im Vergleich mit Stundensatzvereinbarungen – nicht unattraktiv sein. Sofern das Verfahren in ein gerichtliches übergeht, gelten insoweit die Gebühren des RVG.

b) Honorierung durch Dritte

Es wird immer wieder vorkommen, dass entweder der Mandant nicht über ausreichende Mittel zur Finanzierung der Verteidigung verfügt oder sich der Berater – z.B. vor dem Hintergrund der nachfolgend geschilderten Problematik einer Geldwäsche – nicht von seinem Mandanten bezahlen lassen möchte. In diesen Fällen kommt der Abschluß einer Vergütungsvereinbarung (sei es in gesetzlicher oder darüber hinausgehender Höhe) mit einem vom Mandanten benannten Dritten in Betracht.

§ 3a RVG trifft keine Regelung zum Vertragspartner der Vergütungsvereinbarung, dieser muss mit dem Mandanten nicht identisch sein.⁵⁶ Das Mandatsverhältnis mitsamt seinen Pflichten – insbs. zur Verschwiegenheit - besteht unabhängig vom Vergütungsverhältnis. Mit dem Mandanten/ dem Dritten muss daher ggfs. eine Abrede zur Frage des Stundennachweises im Abrechnungsverhältnis zum Dritten getroffen werden.

Wenn ein privater Dritter die Kosten aus eigener Tasche übernimmt, sind keine Besonderheiten zu beachten. Dies ist ohne weiteres zulässig, die Übernahme kann aber steuerlich – Schenkung, Lohn – bedeutsam sein.

Sofern der Dritte die Zahlung aus fremden Vermögen vereinbart – Bsp.: der Geschäftsführer sagt die Übernahme der Kosten aus den Unternehmensmitteln zu -, kann eine solche Vereinbarung gegenüber dem Unternehmen eine Untreue (§ 266 StGB) darstellen. Eine Untreue kommt in Betracht, wenn durch die Bezahlung die unstreitig zugunsten des Unternehmens bestehende Vermögensbetreuungspflicht verletzt wird. Dies hängt davon ab, ob die Zahlung eine ordnungsgemäße Geschäftsbesorgung im Interesse des Unternehmens darstellt.

Im Interesse des Unternehmens sind prima vista zunächst nur solche Zahlungen, für die eine Zahlungspflicht des Unternehmens besteht. Bei allein freiwilligen Zahlungen kann ein Unternehmensinteresse nur angenommen werden, wenn diese Ausgabe noch als ökonomisch sinnvoll und den Grundsätzen ordnungsgemäßen Wirtschaftens entsprechend angesehen werden kann. Es bedarf also der Begründung im konkreten Einzelfall. Der BGH hat mit Blick auf den Untreuetatbestand ausgeführt, die Übernahme der Rechtsanwalts- und Gerichtskosten sei keine Untreue, solange „die Übernahme von Verfahrenskosten eines Strafverfahrens, das wegen einer dienstlichen Verrichtung

⁵⁵ Dazu vgl. die Ausführungen von Heuel.

⁵⁶ Vgl. Hamm, in: Heussen/Hamm, Beck'sches Rechtsanwalts-Handbuch, § 51, Rdnrn. 31-32.

Anhang 2: Friktionen von Steuerrecht und Strafrecht

Auszugsweise Wiedergabe der Veröffentlichung: *Heerspink*, AO-StB 2007, 304:

Korruption: Friktionen von Steuerrecht und Strafrecht

Folgewirkungen der Abkehr von der Wertneutralität des Steuerrechts

von Dr. Frank Heerspink, RA/FAStrafR/FASteuerR

I. Ausgangslage

Fahrten von Aufsichtsräten kommunaler Energieversorger, ausländische Großbaustellen Münchner Anlagenbauer, schwedische Möbelhäuser, Verkauf von Flugzeugen, Einkaufsleiter süddeutscher Automobilbauer, Vetternwirtschaft in Brüssel, Zahlungen an Schiedsrichter und Betriebsräte, „schwarze Kassen“ – Stichworte aus der Presselandschaft 2007, die belegen, dass die Bekämpfung der Korruption, oder all dessen, was dafür gehalten wird, mehr und mehr Raum einnimmt. Die Ermittlungen der Strafverfolgungsbehörden, die permanenten Verschärfungen des Korruptionsstrafrechts (zuletzt durch Vorlage eines Entwurfs vom 04.10.2007 eines Strafrechtsänderungsgesetz – Drucks. 16/6558) wie auch die Berichterstattung beeinflussen das öffentliche Bewusstsein („Die Verhinderung und Bekämpfung der Korruption gehört zu den zentralen gesellschaftspolitischen Aufgaben“ Bundesregierung laut Entwurf-Drucks. 16/6558). Da von Letzterem auch Finanzbeamte nicht unbeeinflusst bleiben, bekommt die Mitteilungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr.10 EStG in der Praxis zunehmende Bedeutung. Dass diese der Wertneutralität des Steuerrechts (§ 40 AO) widersprechende Mitteilungspflicht sowie die konsequente Anwendung der Normen zu rechtlichen Friktionen führt, sei nachfolgend aufgezeigt.

II. Mitteilungsbefugnis

Amtsträger unterliegen der Mitteilungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, haben aber auch das Steuergeheimnis zu wahren (§ 30 Abs. 1 AO). Ein Amtsträger verletzt das Steuergeheimnis, wenn er Verhältnisse eines anderen, die ihm dienstlich bekannt geworden sind, unbefugt offenbart (§ 30 Abs. 2 AO). Von diesem Schutz werden auch amtlich erlangte Kenntnisse über Allgemeinstraftaten — also beispielsweise über Korruptionsdelikte — erfasst. Somit begeht der Steuerbeamte, der ohne rechtfertigenden Grund das Steuergeheimnis durchbricht, indem er Erkenntnisse über Straftaten weiterleitet, eine Straftat gemäß § 355 StGB. Wann kann eine Mitteilung erfolgen, ohne dass der Straftatbestand des § 355 StGB verletzt wird, wann wird er verletzt?

1. Erkenntnisse aus der Steuererklärung

a) Einnahmeseite

Gibt jemand in seiner Steuererklärung wahrheitsgemäß an, dass er Bestechungsgelder eingenommen hat, erfüllt er seine — mit Zwangsmitteln erzwingbaren (§§ 328 ff. AO) — steuerlichen Erklärungspflichten. Darf das Finanzamt von der so erlangten Kenntnis Mitteilung an die Staatsanwaltschaft machen?

aa) § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG

Eine Mitteilungsbefugnis gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG scheidet jedenfalls aus. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG ist nur auf „Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 3 – Ermittlungsverfahren (2)

Teil 2: Steuer-OWiG – Sozialversicherungsbetrug

Klaus Herrmann, Hochschule Worms

Inhaltsverzeichnis

A. Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung	1
I. Definition des Schwarzarbeitsgesetzes i.d.F. vom 11.07.2019	1
1. Schwarzarbeit	1
2. Illegale Beschäftigung.....	2
B. Weitere Regelungen im Zusammenhang mit Arbeitnehmerbeschäftigung ..	4
I. Überblick.....	4
II. Mindestlohngesetz.....	5
1. Ziel von Mindestlöhnen.....	5
2. Pflichten für Arbeitgeber nach dem Mindestlohngesetz	6
3. Umgehungsstrategien.....	6
4. Kontrolle des MindestlohnG.....	7
5. Ahndung von Verstößen gegen AEntG und MiLoG	7
6. Straftaten im Zusammenhang mit dem Mindestlohn.....	8
7. Mindestlohnverstoß und steuerliche Relevanz	9
C. Sozialversicherungsrechtliche Pflichten	10
I. Aufzeichnungspflichten	10
II. Meldepflichten.....	10
III. Aufbewahrungspflichten.....	10
IV. Zahlungs- und Abführungspflichten.....	11
D. Steuerliche Pflichten.....	12
I. Lohnsteuerlicher Arbeitgeber	12
II. Übersicht Lohnsteuerliche Pflichten	12
III. Einbehaltungspflicht	13
IV. Deklarations- und Abführungspflicht	14
V. Sonderfälle	14
1. Arbeitslohn von dritter Seite	14
2. Fehlende Identifikationsnummer und Geburtsdatum.....	15

3.	Haftung des Arbeitgebers, § 42d EStG.....	15
4.	Arbeitgeber führt die Lohnsteuer nicht ab.....	16
E.	Relevante Umgehungs - Gestaltungen der Praxis	17
I.	Die Subunternehmerketten.....	17
II.	Erreichung sozialer Absicherung	17
III.	Schein- und Abdeckrechnungen.....	18
IV.	Nur Bares ist Wahres	19
V.	Das Problem mit der Empfängerbenennung	19
VI.	Schein oder Nichtschein	19
VII.	Auslandsunternehmen	20
VIII.	Chronologische Unternehmenskette	20
IX.	In schlechter Gesellschaft	21
X.	Die Primitivnummer zum Schluss:.....	21
F.	Die Verfolgungsbehörde (FKS)	23
I.	Organisation der Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS)	23
II.	Aufgaben und Befugnisse der Finanzkontrolle Schwarzarbeit	24
III.	Duldungs- und Mitwirkungspflichten	25
IV.	Zu widerhandlungen.....	26
V.	Erweiterung der Aufgaben und Befugnisse der FKS.....	26
G.	Schätzung von Schwarzlohn.....	28
I.	Bruttolöhnermittlung und Steuersatz	28
II.	Schätzungsmethoden für Schwarzlohn	29
1.	Kalkulation über verbuchte Abdeckrechnungen.....	29
2.	Ermittlung aus Ausgangsrechnungen	30
3.	Ermittlung aus sonstigen Unterlagen.....	30
4.	Ermittlung der Löhne über Stundenverrechnungssätze	30
5.	Ermittlung der Löhne anhand der Öffnungszeiten	32
6.	Ermittlung der Löhne anhand der amtlichen RS - Kartei	33
7.	Ermittlung bei lohnintensiven Betrieben (66 2/3 Methode)	33

III. Weitere Konsequenzen aus der Schätzung von Schwarzlohn	34
H. Sanktionierung von Pflichtverstößen.....	36
I. Sozialversicherungsrechtliche Sanktionen	36
1. Voraussetzungen der Haftung eines Bau-Hauptunternehmers, § 28e SGB IV	36
2. Exculpation des Bau – Hauptunternehmers	37
3. Verjährung	38
II. Steuerliche Sanktionen	38
1. Zwangsverfahren bei Nichtabgabe Anmeldungen	38
2. Verspätungszuschlag.....	40
3. Haftung nach § 42d EStG.....	40
4. Haftung für GmbH – Geschäftsführer.....	41
5. Haftung bei Steuerhinterziehung	43
III. Strafrechtliche und bußgeldrechtliche Sanktionen	43
1. Verletzung von Tatbeständen des § 266a StGB	43
2. Weitere Strafvorschriften im Umfeld von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung... 63	
3. Ordnungswidrigkeiten im Umfeld von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung..... 64	
4. Steuerhinterziehung von Lohnsteuer, § 370 Abs. 1 AO	65
5. Steuerliche Ordnungswidrigkeiten	66
I. Beraterempfehlungen	67
I. Überprüfung der richtigen zeitlichen Zuordnung des Lohnes	67
II. Zutreffende Umsatzermittlung.....	67
III. Schätzung der Lohnanteile.....	68
IV. Anzuwendender Steuersatz.....	69

A. Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung

Die Gefährlichkeit der Schwarzarbeit für die Sozialversicherungssysteme ist seit langem bekannt. Zur Bekämpfung der Schwarzarbeit wird mittlerweile ein erheblicher gesetzlicher und organisatorischer Aufwand getrieben. Die Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) wurde als eigene Organisationseinheit zur Schwarzarbeitsbekämpfung geschaffen. Es gibt einen jährlichen Bericht der Bundesregierung zur Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie mehrfache Gesetzesverschärfungen in den Sozialgesetzbüchern und im StGB. Angesichts der praktisch unveränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ist der Durchbruch aber nicht gelungen.

Bei der Verfolgung der häufig zusammen auftretenden Delikte aus § 266a StGB und einer Lohnsteuerhinterziehung nach § 370 AO bereiten die systematischen Unterschiede zwischen Sozialversicherungsrecht und Lohnsteuerrecht erhebliche Schwierigkeiten.

I. Definition des Schwarzarbeitsgesetzes i.d.F. vom 11.07.2019

Das Gesetz zur Bekämpfung von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung vom 23.07.2004¹ (SchwarzArbG) definiert Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung sehr umfassend, ersichtlich vor dem Hintergrund, einer speziell zur Bekämpfung des Phänomens geschaffenen Ermittlungseinheit des Zolls umfassende Aufgaben und Befugnisse zuzuweisen. In § 1 SchwarzArbG werden die Formen Schwarzarbeit (§ 2 Abs. 2) und illegale Beschäftigung (§ 2 Abs. 3) unterschieden sowie die Ausnahmetatbestände beschrieben (§1 Abs. 4).

1. Schwarzarbeit

Nach § 1 Abs. 2 SchwarzArbG liegt Schwarzarbeit bei der Erfüllung von Dienst- oder Werkverträgen vor sowohl für Auftraggeber/Besteller wie für ausführende Auftragnehmer/Unternehmer vor, wenn

- Arbeitgeber, Unternehmer oder versicherungspflichtige Selbstständige gegen ihre **sozialversicherungsrechtlichen Melde-, Beitrags- oder Aufzeichnungspflichten** verstoßen, die sich aus ihren Dienst- oder Werkleistungen ergeben;
- Steuerpflichtige gegen ihre **steuerlichen Pflichten** verstoßen, die sich aus erbrachten Dienst- oder Werkleistungen ergeben;
- **Sozialleistungsempfänger verletzen ihre Mitteilungspflichten** gegenüber dem Sozialleistungsträger, die sich auf Grund von ihnen erbrachter Dienst- oder Werkleistungen ergeben;
- als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen seiner sich daraus ergebenden Verpflichtung zur Anzeige vom Beginn des selbstständigen Betriebes eines stehenden Gewerbes (§ 14 der Gewerbeordnung) nicht nachgekommen ist oder die erforderliche Reisegewerbekarte (§ 55 der Gewerbeordnung) nicht erworben hat oder

¹ SchwarzArbG vom 23.07.2004, BGBl. Teil I 2004, S. 1842 in der Fassung des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Leistungsmissbrauch vom 11.07.2019

- als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen ein zulassungspflichtiges Handwerk als stehendes Gewerbe selbstständig betreibt, ohne in der Handwerksrolle eingetragen zu sein (§ 1 der Handwerksordnung).
- Schwarzarbeit leistet auch, wer vortäuscht, eine Dienst- oder Werkleistung zu erbringen oder ausführen zu lassen, und wenn er selbst oder ein Dritter dadurch Sozialleistungen nach dem Zweiten oder Dritten Buch Sozialgesetzbuch zu Unrecht bezieht.

2. Illegale Beschäftigung

Unter dem Begriff der illegalen Beschäftigung fasst der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 SchwarzArbG eine Mehrheit von ordnungspolitischen Vorstellungen zusammen, gegen die nicht verstoßen werden darf. Als illegale Beschäftigung gilt die ...

- unerlaubte Beschäftigung als Arbeitgeber von Ausländern und Ausländerinnen oder das unerlaubte Tätigwerden als Entleiher, § 1 Abs. 3 Nr. 1 SchwarzArbG
- die unerlaubte Ausübung einer Erwerbstätigkeit als Ausländer oder Ausländerin, § 1 Abs. 3 Nr. 2 SchwarzArbG

Illegale Beschäftigung liegt auch dann vor, wenn jemand

- als Arbeitgeber Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen
 - ➔ ohne erforderliche Erlaubnis nach § 1 Absatz 1 Satz 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG), § 1 Abs. 3 Nr. 3 lit. a SchwarzArbG oder
 - ➔ entgegen den Bestimmungen nach § 1 Absatz 1 Satz 5 und 6, § 1a oder § 1b des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 lit. b SchwarzArbG)

überlässt oder für sich tätig werden lässt,

- als Arbeitgeber Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen beschäftigt, ohne dass die Arbeitsbedingungen nach Maßgabe des **Mindestlohngesetzes**, des **Arbeitnehmer-Entsendegesetzes** oder des § 8 Absatz 5 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in Verbindung mit einer Rechtsverordnung nach § 3a Absatz 2 Satz 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes eingehalten werden, § 1 Abs. 3 Nr. 4 SchwarzArbG oder
- als Arbeitgeber Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen zu **ausbeuterischen Arbeitsbedingungen** beschäftigt, § 1 Abs. 3 Nr. 5 SchwarzArbG.

Ausnahmen:

Keine Schwarzarbeit oder illegale Beschäftigung liegt vor bei nicht nachhaltig auf Gewinn gerichtete Dienst- oder Werkleistungen, die

- von Angehörigen im Sinne des § 15 AO oder Lebenspartnern,
- aus Gefälligkeit,

- im Wege der Nachbarschaftshilfe oder
- im Wege der Selbsthilfe im Sinne des § 36 Abs. 2 und 4 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. August 1994 (BGBl. I S. 2137) oder als Selbsthilfe im Sinne des § 12 Abs. 1 Satz 2 des Wohnraumförderungsgesetzes vom 13. September 2001 (BGBl. I S. 2376), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076),

Hier ist es unschädlich, wenn die Tätigkeit gegen geringes Entgelt erbracht wird, § 1 Abs. 4 S. 2 SchwarzArbG.

B. Weitere Regelungen im Zusammenhang mit Arbeitnehmerbeschäftigung

Im Arbeitsrecht gibt es eine Vielzahl von Pflichten für Arbeitgeber, deren Erfüllung teuer sein kann. Daher haben sich vermehrt Umgehungsstrukturen entwickelt, die ordnungspolitisch unerwünscht sind. Der Gesetzgeber reagierte mit Straftatbeständen und Ordnungswidrigkeits-Tatbeständen en masse, die zu vermeiden selbst für gutwillig Beteiligte zuweilen schwierig sein dürfte. Hinzu kommen die Abgrenzungsschwierigkeiten zu Dienst- und Werkverträgen, die ebenfalls gestalterisch eingesetzt werden zur Vermeidung von arbeitsrechtlichen Pflichten.

I. Überblick

Nachfolgend soll überblicksartig eine kurze Auflistung von in Frage kommenden Tatbeständen versucht werden, die mit Ausnahme von § 266a StGB wegen ihres Umfangs an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden kann.

- **Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG)** zur Regelung der Leiharbeit als gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung, das in seinem § 16 AÜG insgesamt 24 OWi-Tatbestände enthält:
 - ➔ § 16 Abs. 1 Nr. 1, 2a – 8 und 18 AÜG richten sich an Verleiher (z.B. Verleih ohne erforderliche Verleiherlaubnis, unzulässiger Verleih im Baugewerbe, Tätigwerdenlassen eines ausländischen Arbeitnehmers ohne erforderliche Arbeitsgenehmigung, Verstöße gegen Anzeige- und Aufbewahrungspflichten und weitere);
 - ➔ § 16 Abs. 1 Nr. 1a, 2, 9, 10, 14 – 16, 17 AÜG richten sich an den Entleiher
 - ➔ § 16 Abs. 1b und 11 – 13 AÜG sanktionieren Verhalten von Entleiher und Verleiher.
- Arbeitnehmerentsendegesetz (AEntG) vom 26.02.1996 sollte ursprünglich den massiven Einsatz ausländischer **Arbeitnehmer** aus Billiglohnländern verhindern und regelt mittlerweile auch innerstaatliche Sachverhalte, die am einfachsten mit der Formel „Gleicher Lohn für gleiche Arbeit am gleichen Ort“ gekennzeichnet werden können.
 - ➔ § 23 AEntG beinhaltet 11 OWi – Tatbestände, bei denen vorsätzliche und fahrlässiges Verhalten sanktioniert werden (z.B. Nichtgewährung tariflicher Arbeitsbedingungen, Verstöße gegen Mitwirkungs- und Meldepflichten sowie gegen Aufbewahrungs- und Bereithaltungspflichten).
- **Lohnwucher**, § 291 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 StGB
- **Arbeitszeitgesetz (ARbZG)** vom 01.04.1994
 - ➔ § 22 ArbZG sanktioniert in Abs. 1 Nr. 1 – 10 insgesamt **zehn OWi-Tatbestände**, die ausschließlich den Arbeitgeber betreffen und mit einem Bußgeld bis zu 15.000 € sanktioniert werden (z.B. Beschäftigung über die zulässigen Grenzen hinaus, Nichtgewährung gesetzlicher Ruhepausen und Ruhezeiten, unzulässige Beschäftigung an Sonn- und Feiertagen, Verletzung von Aufzeichnungs-, Auskunfts-, Vorlage- und Übersendungspflichten.
 - ➔ Unter zwei bestimmten Voraussetzungen werden die Ordnungswidrigkeiten zur Straftat heraufgestuft, wenn der Arbeitgeber vorsätzlich handelt und dadurch Gesundheit oder Arbeitskraft eines Arbeitnehmers gefährdet oder wenn er eine der genannten Ordnungswidrigkeiten beharrlich wiederholt und damit eine rechtsfeindliche Gesinnung erkennen lässt.

G. Schätzung von Schwarzlohn

I. Bruttolohnermittlung und Steuersatz

Die Hochrechnung auf einen Bruttolohn nach § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV findet nur für die Sozialabgaben statt, bei der der ausgezahlte Lohn als **Nettolohn** gilt.

Bei verkürzter Lohnsteuer ist demgegenüber davon auszugehen, dass die Schwarzlohnabrede gerade beinhaltet, dass der Arbeitgeber keine Lohnsteuer abführt, mithin also der ausgezahlte Betrag den **Bruttolohn** darstellt von dem ausgehend dann die verkürzte Lohnsteuer zu berechnen ist.

Der Verkürzungsbetrag bei der Lohnsteuer bemisst sich somit nach dem bar ausgezahlten Lohn, aus dem gemäß § 39 c EStG nach der Steuerklasse VI respektive der individuellen Steuerklasse des Arbeitnehmers, wenn diese feststellbar ist, die Lohnsteuer zu heraus zu rechnen ist.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 39 b Abs. 2 und 3 EStG der Lohnsteuertarif nicht in einem festen Prozentsatz besteht, vielmehr richten sich die Lohnsteuerklassen I, II und IV am Einkommenssteuer-Grundtarif und die Lohnsteuerklasse III am Einkommensteuer-Splittingtarif aus, der für zusammenveranlagte Ehegatten bzw. in eingetragener Lebenspartnerschaft lebenden Steuerpflichtigen greift. Insofern ist der progressive Einkommensteuertarif auch hier abgebildet. Dabei wird der jeweilige Arbeitslohn auf einen Jahresbetrag hochgerechnet und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, der Sonderausgaben-Pauschbetrag, die Vorsorgepauschale und der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende eingerechnet.

Bei den Steuerklassen V und VI wird ein besonderer Tarif zugrunde gelegt, wobei vermutet wird, dass das nach diesen Steuerklassen versteuerte Einkommen 40 % des Gesamteinkommens ausmacht. Dieser besondere Tarif richtet sich aber auch am progressiven Steuertarif nach § 32 a Abs. 1 EStG aus.

Da sich der Solidaritätszuschlag gemäß § 4 SolZG bzw. die Kirchensteuer nach den Kirchensteuergesetzen der Länder als fester Zuschlag zur Lohnsteuer darstellen (vgl. beispielsweise §§ 5 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, 19, 20 KiStG Baden-Württemberg), nehmen sie nur an der Progression der Lohnsteuer teil.

Grundsätzlich gibt es bei Schwarzlohnzahlungen zwei Grundsachverhalte:

- Es finden sich überhaupt **keine Schwarzlohn aufzeichnungen** und es ist auch nicht davon auszugehen, dass **keine eigenen Arbeitnehmer** zu den Schwarzarbeiten eingesetzt wurden.

Der BGH akzeptiert, wenn für die **Strafbarkeit** nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ bei Berechnung der verkürzten Lohnsteuer der **Eingangssteuersatz der Lohnsteuerklasse VI** gemäß § 39 b Abs. 2 S. 7 EStG zugrunde gelegt wird, derzeit **14 %**. Entsprechendes gilt bei der Rückrechnung nach § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV auf den Bruttoarbeitslohn, um die nicht abgeführten Sozialversicherungsbeiträge zu bestimmen³.

Bei der **Strafzumessung** ist dagegen auf den dem Fiskus entstandenen Schaden abzustellen. Mangels anderer Anhaltspunkte ändert sich dabei aber im Regelfall nichts, denn es ist eine sich durchschnittlich ergebende Steuerbelastung von 15 % (ab VZ 2009 aber 14 %) der Lohnsumme anzusetzen⁴.

³ BGH vom 02.12.2008, Az. 1 StR 416/08; auch Bader, wistra 2010, S. 121 ff.

⁴ BGH vom 07.10.2009, Az. 1 StR 361/09

- Es werden Hinweise auf **Schwarzlohnzahlungen an die eigenen angemeldeten Arbeitnehmer** festgestellt.

Nachzuerhebende Lohnsteuer ist im Rahmen der Arbeitgeberhaftung nach § 42d EStG zu erheben. Der Arbeitgeber wird in Haftung genommen, weil eine Nachversteuerung bei den jeweiligen Arbeitnehmern wegen der mangelhaften Aufzeichnungen nicht möglich ist (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 und Abs. 3 S. 1 – 4 EStG). Die Nachversteuerung erfolgt als Bruttolohnversteuerung, für die analog § 40 Abs. 1 EStG ein pauschaler Bruttolohnsteuersatz zu ermitteln ist. Die Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist ein weiterer lohnsteuerpflichtiger Vorteil, der die Höhe des Steuersatzes beeinflusst. Hierbei sind die für den Beschuldigten günstigsten Verhältnisse zu berücksichtigen, so dass sich der ergebende Steuersatz der geringstmögliche Satz ist.

II. Schätzungsmethoden für Schwarzlohn

In der Mehrzahl der Fälle von Schwarzarbeit dürfte keine zuverlässige Buchführung oder Lohnbuchhaltung zur Verfügung stehen, um die ausgezahlten Löhne, zugeordnet den Monaten ihrer Zahlung, feststellen zu können. Es ist dann nach der BGH – Rechtsprechung eine Schätzung zulässig und notwendig, wenn der Arbeitgeber seinen Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug nicht nachgekommen ist, § 41 EStG⁵. Nach der BGH – Rechtsprechung ist die Schätzung dann unumgänglich, wenn keine Belege oder Aufzeichnungen vorhanden sind⁶. Es ist anerkannt, dass die Lohnfeststellung auf tragfähige Schätzungsgrundlagen gestützt werden dürfen, wobei eine branchenübliche Lohnquote als Schätzungsgrundlage der weiteren Berechnung zu Grunde gelegt werden darf. Diese beträgt im Baugewerbe grundsätzlich zwei Drittel des Nettoumsatzes.

Liegen Beweismittel (auch nur für Teile des Prüfungszeitraums) vor, darf nicht ohne Weiteres zur zwei Drittel Methode gegriffen werden, wenn eine tatsachenfundierte Berechnung anhand dieser Beweismittel möglich ist. Als Beweismittel kommen beispielsweise auch Abdeckrechnungen in Betracht (s.u. 1.)

Hierfür kommen – je nach Fallkonstellation – verschiedene Möglichkeiten in Betracht, die unter Umständen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen und ein guter Ansatz für Verhandlungen sein können.

1. Kalkulation über verbuchte Abdeckrechnungen

Die häufig praktizierte Vorgehensweise, den Lohnaufwand für Schwarzlöhne durch Scheinrechnungen über irgendwie passenden betrieblichen Aufwand abzudecken, erlaubt indirekt eine Kalkulation der Schwarzlöhne. Abdeckrechnungen kosten Geld und werden nur eingesetzt, soweit sie notwendig sind. Die Kalkulation geht daher davon aus, dass die verbuchten Abdeckrechnungen ausschließlich eingesetzt waren zur Verschleierung der Schwarzlohnzahlungen.

Die Kosten für den Erwerb der Abdeckrechnungen (Provisionen) sind aber abzuziehen, da sie nicht für Schwarzlohnzahlungen zur Verfügung stehen. Die Gebührensätze liegen zwischen 10 % und 15 %, je nach Marktsituation und Konkurrenzsituation aber auch darunter. In einer internen Ausarbeitung wird für Berlin im Jahr 2014 nur noch 4 – 8 % aufgewendet werden, so dass die üblicherweise angesetzten 10 % Provisionsaufwand eine erhebliche Unschärfe zugunsten des Steuerpflichtigen darstellen.

⁵ FG Köln 24.10.2012, Az. 15 K 66/12

⁶ BGH vom 05.05.2005, Az. 5 StR 139/03; BGH vom 11.08.2010, Az. 1 StR 199/10

Beispiel: Scheinrechnungsvolumen	500.000 €
./ 10 % Provisionsaufwand	./ 50.000 €
./ 10 % Unternehmer Gewinnanteil	<u>./ 50.000 €</u>
Schwarzlohnsumme	400.000 €

Aus dieser Bemessungsgrundlage (steuerlich Bruttolohn) ist die Lohnsteuer herauszurechnen (die natürlich nicht gezahlt wurde, aber zum Bruttolohn gehört) und nach dem Eingangsteuersatz der Steuerklasse VI mit mindestens aber 14 % anzusetzen, zuzüglich 5,5 SolZ und ggfs. die Kirchensteuer.

Zur Kontrolle ist zu prüfen, ob das alleinige Abstellen auf das so ermittelte Scheinrechnungsvolumen zu sachgerechten Ergebnissen führt. Hat der Steuerpflichtige 80 % Scheinrechnungen verbucht und zusätzlich noch 10 % eigene Lohnleistungen, ergäbe sich eine **Lohnquote von 90 %**, die keinesfalls branchenüblich ist. In solchen Fällen kommt zugunsten des Steuerpflichtigen eine **Deckelung der Lohnquote auf 66 2/3 %** des maßgeblichen Nettoumsatzes an, die üblicherweise anerkannt sind.

Allerdings kommt ein Ansatz der **Differenz** zur ermittelten Lohnquote von 90 % als zu versteuernder **Gewinn** in Betracht.

Beispiel: Scheinrechnungsvolumen	500.000 €
./ 10 % Provisionsaufwand	./ 50.000 €
Schwarzlohnsumme	450.000 €
Maßgeblicher Nettoumsatz	600.000 €
Lohnaufwand nach 66 2/3-Methode	400.000 €
(= Deckelung Schwarzlöhne)	
Differenz als Gewinn	50.000 €

2. Ermittlung aus Ausgangsrechnungen

Wenn sich aus den Ausgangsrechnungen die verfahrenen Arbeitsstundenzahlen ergeben, können daraus anhand der branchenüblichen Stundenlöhne (ggfs. auch nach Tarifvertrag oder mindestens Mindestlohn) die ausgezahlten Löhne errechnet werden.

3. Ermittlung aus sonstigen Unterlagen

Im Taxi- oder Mietwagenbereich füllen die Fahrer sog. Fahrertettel aus, die der Unternehmer zur Kontrolle und zur Abrechnung der Löhne braucht (allerdings sie häufig danach auch „entsorgt“). Wenn Fahrertettel vorliegen, lassen sich daraus die Stunden ermitteln.

4. Ermittlung der Löhne über Stundenverrechnungssätze

Bei dieser Methode wird der übliche Stundenlohn des Arbeitnehmers in Bezug gesetzt zu den Stundenverrechnungssätzen, die der Arbeitgeber seinen Kunden berechnen muss. Stundenverrechnungssätze umfassen üblicherweise folgende Positionen:

- Bruttolohn als Grundmittellohn der im Betrieb beschäftigten Berufsgruppen
- Lohnzusatzkosten
- Lohnfortzahlung (z.B. Urlaub, Feiertage, Krankheit)
- Zulagen und Zuschläge (z.B. Nachtarbeit, Sonn- und Feiertag, Überstunden)
- Arbeitgeberbeiträge Sozialversicherung (auch Berufsgenossenschaft, SoKa) auf den Bruttolohn
- Baustellenspezifische Lohnnebenkosten (z.B. Übernachtungskosten u.a. Reisekosten)
- Gemeinkosten der Baustelle (z.B. Einrichtung, Bauleitung, Werkzeuge)
- Allgemeine Verwaltungs- und Betriebskosten (z.B. Büro, Fuhrpark, Lager, StB, Versicherungen etc.)
- Wagnis (z.B. Risiken für Preissteigerungen , Wetter, Baugrund).

Beispiel:	Lohn pro Stunde		12,80 €
	zzgl. Urlaub, Feiertage, Krankheit (20 %)	2,56 €	15,36 €
	Sozialversicherung (1/2 AG-Anteil) (20 % von 15,36 €)	3,09 €	18,43 €
	SOKA Bau (25 % von 15,36)	3,84 €	22,27 €
	BG Bau (7 % von 15,36)	1,08 €	23,35 €

In diesem Betrag sind noch nicht enthalten die Kosten für weitere Umlagen wie z.B. Beiträge für HWK, baustellenbezogene Positionen, unproduktive Mitarbeiter (Bauleiter, Kalkulator, Lagerist), die Kosten für Versicherungen, Fahrzeuge, Beratungen und rechtliche Vertretungen, so dass der kalkulatorische Umsatz pro Stunden deutlich höher ist.

Der Verband Baugewerblicher Unternehmer Hessen e.V. ermittelte für 2011 einen Stundenverrechnungssatz von 49,55 € ohne Gewinn und Wagnis. Aktuell ist dieser Wert keinesfalls niedriger. Das bedeutet, dass in einer Vereinbarung von Stundenverrechnungssätzen unter 23 € ein deutliches Indiz für Schwarzlohnzahlungen zu sehen ist, weil mit diesem Betrag angemeldete Arbeitnehmer nicht zu bezahlen sein können.

Bauleistungen werden in Bauverträgen üblicherweise nach **Leistungsverzeichnissen** beschrieben, wobei Leistungseinheiten m, m², m³, Stück, Kg, t sein können. Leistungsverzeichnisse sind eine verlässliche Größe für die Abrechnung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.

Die Gesamtzahl der abgerechneten Arbeitsstunden eines Unternehmens ermittelt sich durch Multiplikation des Stundenverrechnungssatzes der Firma mit dem Zeitaufwand pro Leistungseinheit. Der Zeitaufwand pro Leistungseinheit ist Grundlage für die Kalkulation der Ausgangsleistung des Unternehmens.

Die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Stundenverrechnungssatzes können umgangen werden, wenn in den Bauverträgen Festpreisvereinbarungen mit Facharbeiterstunden enthalten sind. Diese sind die Grundlage für die Abrechnung von nicht im Hauptvertrag vereinbarten Leistungen (Nachträge, Aufträgen, Nachbesserungen).

Die Berechnung des Schwarzlohnes erfolgt dann in mehreren Schritten:

- (1) **Ermittlung des Nettolohnleistungsumsatzes** (66 2/3 – Methode ohne Materialkosten und Fremdleistungen)

I. Beraterempfehlungen

Der Berater sollte sich die entsprechenden Prüfberichte der FKS oder Steuerfahndung genau ansehen und dabei u.a. Augenmerk auf folgende Punkte haben:

I. Überprüfung der richtigen zeitlichen Zuordnung des Lohnes

Bei der Lohnsteuerhinterziehung sind die Besonderheiten der Anmeldesteuern zu berücksichtigen. Die Tat der Lohnsteuerhinterziehung bezieht sich auf den einzelnen Lohnsteueranmeldezeitraum, also in der Regel den Kalendermonat. Daher sind die Prüfdienste gehalten, den ausgezahlten Arbeitslohn jeweils dem Monat der Auszahlung zuzuordnen. Das begegnet erheblichen Schwierigkeiten in den Fällen, in denen es keine Aufzeichnungen gibt (also fast immer) und in denen der Lohn bar geflossen ist, so dass nicht auf Bankunterlagen zurückgegriffen werden kann. Die zeitliche Zuordnung ist strafrechtlich dann schwierig, wenn der Arbeitslohn aus den erzielten Umsätzen abgeleitet werden muss (s.u.), die regelmäßig auch nicht so einfach festzustellen sind. Notfalls muss der Lohn im Schätzungswege gleichmäßig auf die in Frage kommenden Lohnzahlungszeiträume verteilt werden.

Hinzu kommen einige Besonderheiten der steuerlichen Regeln, die als vorgreifliche Rechtsregeln bei der Beurteilung der Lohnsteuerhinterziehung zu berücksichtigen sind. Es gilt für die Erfassung von (Lohn-) Zuflüssen grundsätzlich das Zufluss Prinzip des § 11 EStG:

- Laufender Arbeitslohn gilt als regelmäßig wiederkehrende Leistung in dem Kalenderjahr bezogen, in das er wirtschaftlich gehört (verdient wurde), selbst wenn der Lohn kurze Zeit vor Beginn oder nach dem Ende dieses Kalenderjahres zugeflossen ist, § 11 Abs. 1 S. 2 EStG.
- Sonstige Bezüge (Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird) fließen ohne diese Ausnahmeregeln in jedem Fall im Zeitraum der Auszahlung zu.

Wenn auch strafrechtlich die Auswirkungen eher bescheiden sein mögen, kann es vielleicht in einen oder anderen Fall unter Verjährungsgesichtspunkten relevant werden.

II. Zutreffende Umsatzermittlung

Bei fehlenden Lohnaufzeichnungen darf nach der Rechtsprechung bei bestimmten Branchen auf den erzielten Umsatz zurückgegriffen werden. In nicht seltenen Fällen macht schon die Ermittlung dieses Umsatzes erhebliche Schwierigkeiten. Sind die Einnahmen auf ein Konto geflossen, ist es verhältnismäßig leicht. Sind nicht alle Konten bekannt oder wurde bar gezahlt, verrechnet oder in anderer intransparenter Weise die Schuld getilgt, wird es schwierig.

Oftmals muss daher versucht werden, anhand der bei der Durchsuchung vorgefundenen Ausgangsrechnungen den Umsatz zu ermitteln. So leicht das klingt, so schwer ist das in der Praxis, denn nicht alle geschriebenen Ausgangsrechnungen verlassen den Machtbereich des Unternehmens. Zudem ist vor allem im Baubereich zu beachten, dass sowohl Abschlagszahlungen wie Schlussrechnungen üblich sind. Je nach kaufmännischem Geschick der Rechnungsschreiber (auf das ich im Zweifel nicht sehr vertrauen würde), wird die Unterscheidung nicht sehr deutlich.



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 4 – Verfahren und Verfahrensbeendigung

Teil 1: Parallele Steuerverfahren

Ri Dr. Franziska Peters, Finanzgericht Münster



..... Fehler! Textmarke nicht definiert.

<u>A. Einleitung</u>	5
<u>I. Grundsätzliche Trennung von Straf- und Steuerverfahren</u>	5
<u>1. Die Schlüsselvorschrift § 393 AO</u>	5
<u>2. Überblick über Bedeutung und Grenzen der Regelungen in § 393 AO</u>	6
<u>II. Überblick über die Struktur der AO und Ableitungen für das Thema</u>	10
<u>B. Fragen der steuerlichen Verjährung</u>	12
<u>I. Struktur der Verjährungsregeln und Abgrenzung</u>	12
<u>II. Zur Festsetzungsverjährung, §§ 169 bis 171 AO</u>	12
<u>1. § 169 AO Festsetzungsfrist</u>	13
<u>2. Der Beginn der Festsetzungsfrist - Anlaufhemmung</u>	20
<u>3. Der Grundtatbestand der Ablaufhemmung, § 171 AO</u>	25
<u>4. Sondervorschriften zur Festsetzungsverjährung im Korrekturrecht</u>	40
<u>III. Besonderheiten bei der Feststellung und Hinweise zu §§ 228 ff. AO</u>	43
<u>1. Erweiterungen bei der Feststellungsverjährung</u>	43
<u>2. Aspekte der Zahlungsverjährung</u>	48
<u>C. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Korrekturtatbestände</u>	50
<u>I. Das Ermittlungsprinzip der Abgabenordnung</u>	50
<u>1. Der Untersuchungsgrundsatz</u>	50
<u>2. Die Mitwirkungspflichten</u>	55
<u>3. Beweislastregeln</u>	57
<u>4. Schätzung</u>	61
<u>5. § 158 AO Beweiskraft der Buchführung</u>	69

II. Die verkappten Haftungsvorschriften, §§ 159, 160 AO	70
1. § 159 AO Nachweis der Treuhänderschaft	70
2. § 160 AO Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern	72
III. Korrekturfragen	77
D. Haftung für LSt, USt und KSt	82
I. Allgemeines zur Haftung	82
1. Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung	82
2. Fragen der Haftungsverjährung	85
II. Die Haftung nach §§ 69, 71 AO	89
1. Die Haftung nach § 69 AO	89
2. Die Haftung der Steuerhinterzieher, § 71 AO	97
E. Rechtsschutz	102
I. Einspruch	102
1. Zulässigkeit des Einspruchs	102
2. Wirkungen des Einspruchs	112
3. Entscheidung über den Einspruch	112
4. Wechselwirkungen zwischen Einspruchsverfahren und parallelem Steuerstrafverfahren	113
II. Klage	117
1. Die Finanzgerichtsbarkeit	117
2. Zulässigkeit der finanzgerichtlichen Klage	118
3. Wechselwirkungen zwischen finanzgerichtlichem Verfahren und parallelem Steuerstrafverfahren 124	127
4. Verfahrensgrundsätze im finanzgerichtlichen Verfahren	127
5. Rechtsmittel	129
III. Vorläufiger Rechtsschutz	131
1. Aussetzung der Vollziehung, §§ 361 AO, 69 FGO	131
2. Einstweilige Anordnung	135
IV. Akteneinsicht und Steuergeheimnis	136
1. Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren	136

2.	Akteneinsicht im Rechtsbehelfsverfahren	137
3.	Steuergeheimnis, § 30 AO	139
F.	Zinsfragen	140
I.	Einzelne Zinstatbestände	140
1.	Vollverzinsung nach § 233a AO	140
2.	Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO	142
3.	Aussetzungszinsen nach § 237 AO	143
II.	Festsetzung und Verjährung	143
G.	Hinweise zu Problemen in Erhebung und Vollstreckung	144
1.	Hinweise zum Arrest	144
2.	Zur Wirkung von Rechtsbehelfen gegen den zu vollstreckenden VA	145
3.	Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung, § 257 AO	147
4.	Schadensbegrenzung durch Aufteilung, §§ 268 ff. AO	148
5.	Einwendungen gegen den zu vollstreckenden VA	149
6.	Rechtsbehelfe im Vollstreckungsverfahren	151
7.	Erlass von Nebenleistungen	153
8.	Vollstreckungsaufschub und ähnliche Anträge	153
9.	Sonderfall: Insolvenzantrag des Finanzamtes	154

A. Einleitung

Der Lehrgang zielt ganz überwiegend auf die Vermittlung von praktischem und theoretischem Wissen zum materiellen Steuerstrafrecht, dem zugehörigen Ordnungswidrigkeitenrecht sowie den damit in Zusammenhang stehenden Verfahrensvorschriften. Allerdings enthalten die Zertifizierungsrichtlinien zwingende Vorgaben auch hinsichtlich der Vermittlung von steuerrechtlichen Fachthemen. Insbesondere die Verjährungsregelungen, die denkbaren Verfahrensabschlüsse und Fragen der Mitwirkungspflichten und des zugehörigen Beweisrechtes sind in § 3 Abs. 2 der Zertifizierungsrichtlinien genannt.

Diesem Teilbereich des Themenspektrums ist die Einheit gewidmet. Dabei sollen die möglichen Auswirkungen der Handlungen im Steuerstrafverfahren für das Steuerverfahren betrachtet werden, was allerdings im Hinblick auf die Vielzahl möglicher Reflexe hinsichtlich einzelner Themen eine grundlegendere, systematische Betrachtung erfordert. Spezielle Fragen des materiellen Rechts gehören im Hinblick auf die Gestaltung des § 370 AO als Blankettnorm zum strafrechtlichen Teil.

Überschneidungen und Wiederholungen mit anderen Einheiten sind dabei nicht nur unvermeidlich, sondern im Interesse einer vertieften Befassung mit den zentralen Problemen gewünscht. Die gleichen Vorschriften können aus Sicht des Strafverteidigers, des Steuerfahnders und des Staatsanwaltes, des Straf- oder Finanzrichters höchst unterschiedlich interpretiert werden. Erst die verschiedenen Perspektiven lassen die Normen in ihrer ganzen Vielschichtigkeit hervortreten.

I. Grundsätzliche Trennung von Straf- und Steuerverfahren

1. Die Schlüsselvorschrift § 393 AO

§ 393 AO

(1) Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Im Besteuerungsverfahren sind jedoch Zwangsmittel (§ 328) gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Der Steuerpflichtige ist hierüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.

(2) Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5) besteht.

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

(3) Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, dürfen im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Dies gilt auch für Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit die Finanzbehörde diese rechtmäßig im Rahmen eigener strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat oder soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Finanzbehörden erteilt werden darf.

2. Überblick über Bedeutung und Grenzen der Regelungen in § 393 AO

In § 393 Abs. 1 AO ist das Verhältnis von Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren grundlegend geregelt (vgl. auch Nr. 16 AStBV). § 393 Abs. 2 AO betrifft lediglich Verwertungsverbote im Strafverfahren und ist daher für die vorliegende Einheit ohne weiteres Interesse. § 393 Abs. 3 AO ist als Reaktion auf eine einschränkende Entscheidung des BFH mit dem Jahressteuergesetz 2008 in die AO eingefügt worden. Die Regelung betrifft das Besteuerungsverfahren, ihr genauer Regelungsumfang, insbesondere die Frage, ob sie ein steuerliches Beweisverwertungsverbot enthält, ist noch nicht sicher geklärt.

a) § 393 Abs. 1 AO

Nach § 393 Abs. 1 AO richten sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Werden die Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Strafverfahrens ermittelt, so richten sich die Rechte und Pflichten grundsätzlich nach den strafprozessualen Vorschriften. Nach Einleitung des Strafverfahrens bleibt der Steuerpflichtige zwar zur Mitwirkung verpflichtet, soweit für Zwecke der Besteuerung ermittelt wird; seine Mitwirkung darf aber nicht mehr mit Hilfe von **Zwangsmitteln (§ 328 AO)** durchgesetzt werden. Auch schon vor Einleitung eines Strafverfahrens sind im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel unzulässig, sofern der Steuerpflichtige dadurch gezwungen würde, sich wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Ist gegen einen Steuerpflichtigen wegen der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen ein Steuerstrafverfahren anhängig, rechtfertigt das Zwangsmittelverbot für nachfolgende Besteuerungszeiträume weder die Nichtabgabe zutreffender noch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen. Das Recht der Finanzbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bleibt unberührt. Eine Verletzung der Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO führt im Besteuerungsverfahren nicht zu einem Verwertungsverbot (vgl. dazu z.B. BFH, Beschluss vom 08. Januar 2014 X B 112, 113/13, X B 112/13, X B 113/13, BFH/NV 2014, 487 m.w.N.).

Um die grundsätzlich beschränkte Wirkung des Zwangsmittelverbotes in § 393 Abs. 1 AO zutreffend einschätzen zu können, macht es Sinn zunächst die in Bezug genommenen Zwangsmittel, ihre Stellung im Gesetz und ihren Anwendungsbereich zu betrachten.

§ 328 AO enthält zunächst eine Auflistung der in den nachfolgenden Paragraphen geregelten Zwangsmittel, also des Zwangsgeldes (§ 329 AO), der Ersatzvornahme (§ 330 AO) und des

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

unmittelbaren Zwangs (§ 331 AO). Letztlich gehört in den Kontext auch die bei der Uneinbringlichkeit eines Zwangsgeldes ggf. anzuordnende Ersatzzwangshaft (§ 334 AO).

Alle Vorschriften stehen im Sechsten Teil der Abgabenordnung, Zwangsvollstreckung, und haben daher schon von ihrer systematischen Stellung her keinerlei Auswirkungen auf die Pflichten der Mandanten im Ermittlungsverfahren, im Festsetzungs- oder Erhebungsverfahren. Es handelt sich demnach bei der Regelung in § 393 Abs. 1 Satz 2 AO ausschließlich um ein **Zwangsvollstreckungsverbot**. Um die Grenzen auch nur dieses Zwangsvollstreckungsverbot auszuloten, soll der nachfolgende Fall dienen:

Fall zu Erklärungspflichten

Der Mandant M hat die Ausgangsumsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August bis Dezember 2017 fehlerhaft zu niedrig angegeben. Auch in den Umsatzsteuervoranmeldungen für Januar bis Mai 2018 hat M die Umsätze vorsätzlich zu niedrig, ab Juni 2018 aber zutreffend deklariert. Im Juni 2018 wird ein Steuerstrafverfahren wegen des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung 2017 gegen M eingeleitet. M, den die Angst gepackt hat, fragt Sie, ob er die Umsatzsteuerjahresanmeldungen für 2017 und 2018 jetzt (Januar 2019) abgeben müsse. Dabei legt er Ihnen ein Schreiben des FA vor, in dem eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen 2017 abgelehnt worden ist.

Wie ist die Rechtslage a) für die Steuererklärung 2017 und b) für die Steuererklärung 2018?

Lösung

Die Fallfrage ist bewusst unpräzise gestellt. Sie ist daher zunächst in ihre drei Bestandteile zu zerlegen. Die erste Teilfrage zielt auf das Fortbestehen steuerlicher Erklärungspflichten ab. Sie ist eindeutig zu bejahen. Einschränkungen können sich aus § 393 AO als bloßem Vollstreckungsverbot nicht ergeben (vgl. dazu BFH, Urteil vom 15. April 2015 VIII R 1/13, juris m.w.N.). Die zweite Frage zielt auf die Möglichkeit der Finanzbehörde, die Abgabe der Steuererklärung oder weiterer Erläuterungen mit Zwangsmitteln durchzusetzen. Die dritte Frage betrifft die Strafbarkeit der unterlassenen Abgabe einer Steuererklärung zum gesetzlichen Erklärungstermin.

Die Lösung zu den Fragen zwei und drei folgt den Entscheidungen **BGH, NJW 2001, 3638; 2002, 1134 und 1733; 2005, 763**. Der Fall betrifft eine Standardproblematik im Hinblick auf den „nemo tenetur-Grundsatz“. Hier können sich Besonderheiten ergeben, wenn die Erfüllung der steuerlichen Pflichten einem Zwang zur Selbstbelastung im Strafverfahren gleichkäme. Der BGH hat dazu im Rahmen der oben zitierten Urteile ausgeführt:

Allerdings ist anerkannt, dass das in § 393 Abs. 1 Satz 2, 3 AO normierte Zwangsmittelverbot zu einer **Suspendierung der Strafbewehrung** der Verletzung von steuerlichen Erklärungspflichten führen kann, wenn sich der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner Erklärungspflichten in einer unauflösbaren Konfliktlage befindet, aus der er sich durch eine (strafbefreiende) Selbstanzeige (§ 371 AO) nicht mehr befreien kann (vgl. BGH, NJW 2001, 3638). So sieht der BGH zum Beispiel die Strafbewehrung der Verletzung der Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung bis zum 31.5. des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 AO) jedenfalls solange für ausgesetzt an, wie gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für dieselben Besteuerungszeiträume geführt wird (BGH, NJW 2001, 3638). Inhaltlich findet das Zwangsmittelverbot jedoch dort seine Grenze, wo es nicht mehr um ein bereits begangenes steuerliches Fehlverhalten geht, für das ein Steuerstrafverfahren bereits eingeleitet ist. Selbst wenn die Abgabe zutreffender Steuererklärungen für nachfolgende Besteuerungszeiträume mittelbare Auswirkungen auf das laufende Steuerstrafverfahren haben sollte, könnte das ihre Unterlassung nicht rechtfertigen, weil anderenfalls

C. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Korrekturatbestände

I. Das Ermittlungsprinzip der Abgabenordnung

Das Ermittlungsprinzip der AO basiert auf dem Legalitätsprinzip. Es findet seine grundsätzliche Ausprägung aber in §§ 88 und 90 AO.

1. Der Untersuchungsgrundsatz

a) *Allgemeines zum Untersuchungsgrundsatz*

Nach dem Untersuchungsgrundsatz sind Gerichte oder Verwaltungsbehörden berechtigt und verpflichtet, von Amts wegen ohne Rücksicht auf Vortrag und Verhalten der Beteiligten oder Beweisangebote die entscheidungserheblichen Tatsachen zu erforschen und ihre Wahrheit festzustellen. Der Untersuchungsgrundsatz steht im Gegensatz zum Verhandlungsgrundsatz, der es grundsätzlich den Beteiligten überlässt, den „Prozessstoff“ in das Verfahren einzuführen, über seine Feststellungsbedürftigkeit zu entscheiden und seine Feststellung zu betreiben. Der Untersuchungsgrundsatz ist nicht mit der Officialmaxime identisch. Die Officialmaxime und die Dispositionsmaxime regeln, wer über die Einleitung, den Gang und den Inhalt des Verwaltungsverfahrens entscheidet. Im Besteuerungsverfahren gilt für die Verfahrenseinleitung grundsätzlich die Officialmaxime und nur in Ausnahmefällen - Antragsverfahren - die Dispositionsmaxime. Der Untersuchungsgrundsatz gilt in allen Verfahren. Er ist in § 88 AO geregelt, wonach die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen ermittelt. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Die Finanzbehörde hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen. Der Ermittlungsauftrag ist nach § 88 AO umfassend. Er wird begrenzt durch die Personalressource und damit letztlich durch den Gleichheitsartikel. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016, BGBl. I 2016, S. 1679, wurde § 88 Abs. 2 AO außerdem dahingehend ergänzt, dass bei der Entscheidung über Art und Umfang der Sachverhaltsermittlungen auch allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden können. Welche Reichweite diese Regelung in der Praxis haben wird, bleibt abzuwarten.

Für die Praxis ist der AEAO zu § 88 von besonderer Bedeutung.

Eine Besonderheit stellt § 88a AO dar. In ihm wird der Finanzverwaltung erlaubt, vom Steuergeheimnis erfasste Daten auch für Zwecke zukünftiger Verfahren in Dateisystemen zu sammeln und zu verarbeiten, nicht aber zu erheben. In den Anwendungsbereich des § 88a AO gehört

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

bspw. das Fertigen von Kontrollmitteilungen für ein konkretes künftiges Verfahren (Klein/Rätke, § 88a AO, Rn. 1). Außerdem soll § 88a AO bspw. die Datensammlung für die Richtsatzsammlung der Betriebsprüfung ermöglichen (Klein/Rätke, a.a.O.) Auf der Basis der Vorschrift enthält ferner § 5 FVG eine Reihe von Aufgabenzuweisungen an das Bundeszentralamt für Steuern - BZSt -, z.B. für die zentrale Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG) oder über Betrugsfälle im Bereich der Umsatzsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 13 FVG).

b) Ermittlungsbefugnisse bei Kontendaten

Ein steuerliches Bankgeheimnis gibt es nicht (mehr). § 93 AO und § 93b AO erlauben umfangreiche Möglichkeiten zum automatisierten Abruf von Kontoinformationen. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 24 FVG hat außerdem das BZSt die Möglichkeit auf Kundenstammdaten der Kreditinstitute zuzugreifen (vgl. AEAO zu § 93 Tz 2 ff.).

§ 30a AO, der dem Schutz von Bankkunden diente, wurde durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz v. 23.06.2017 (StUmgBG) aufgehoben. Aus § 30a Abs. 1 AO ergab sich, dass die Finanzbehörden bei der Ermittlung des Sachverhalts auf das Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstitut und dem Kunden besonders Rücksicht zu nehmen haben. Andererseits sagte § 30a Abs. 5 AO klar aus, dass auch Banken verpflichtet sind, Auskunftersuchen der Finanzbehörden zu beantworten. Es bestand also auch schon vor Aufhebung des § 30a AO kein Mitwirkungsverweigerungsrecht der Banken. Nach aktueller Gesetzeslage müssen die Finanzbehörden weniger Rücksicht auf das Vertrauensverhältnis zwischen Banken und ihren Kunden nehmen. Dort vorhandene Daten können mittels Auskunftersuchen erfragt und für steuerliche Zwecke über Kontrollmitteilungen genutzt werden.

Im Übrigen gilt auch im Hinblick auf Auskunftersuchen an Banken der Grundsatz der Subsidiarität des Auskunftersuchens an Dritte nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO.

c) Verwertungsverbote

Es ist zwischen steuerlichen Verwertungsverböten und steuerstrafrechtlichen Verwertungsverböten zu differenzieren. Ursachen für Verwertungsverböte können sein:

Verbotene Vernehmungsmethoden, § 136a StPO

Betriebsprüfungsanordnung zurückgenommen, aufgehoben oder nichtig

§ 393 AO

Verstöße gegen Belehrungspflichten § 101 Abs. 2 AO

Benennungsverlangen, § 160 AO, § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

Ein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Tatsachen, die unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt wurden, besteht im Besteuerungsverfahren nicht. Es gibt daher kein allgemeines steuerrechtliches Verwertungsverbot auf Grund einer Verletzung der steuerrechtlichen Pflichten bei der Informationsgewinnung. Der Gesetzgeber wollte die Entwicklung steuerrechtlicher Verwertungsverbote der Rechtsprechung überlassen, die diese Frage jedoch nur anhand des jeweiligen Verfahrensverstößes beantworten kann. Dabei hat sich der BFH für ein so genanntes formelles oder verfahrensrechtliches Beweisverwertungsverbot entschieden (vgl. BFH, BStBl II 1998, 461, 465 mit umfangreichen Nachweisen; bestätigt in BFH, BStBl II 2007, 227 - **Tanzkapellenentscheidung**). Es besteht im Wesentlichen Übereinstimmung, dass ein steuerliches Verwertungsverbot eintritt, wenn das FA verbotene Vernehmungsmethoden (§ 136a StPO) anwendet (beachte aber Besonderheiten bei "Täuschung"). Weiterhin besteht Übereinstimmung, dass die Ergebnisse einer Betriebsprüfung nicht im Rahmen von Änderungsbescheiden nach § 173 AO ausgewertet werden dürfen, wenn die Prüfungsanordnung aufgehoben oder zurückgenommen worden oder nichtig ist (zur Prüfungserweiterung oder Anordnung vgl. BFH a.a.O.). Das Verwertungsverbot greift bei einer rechtswidrigen Prüfungsanordnung nur ein, wenn die Prüfungsanordnung tatsächlich aufgehoben oder zurückgenommen wird. Zusätzlich müssen die auf der Außenprüfung beruhenden Steuerbescheide angefochten werden, um das Verwertungsverbot durchzusetzen, sog. „doppeltes Anfechtungserfordernis“. Dies gilt auch für die Anordnung anderer Ermittlungsmaßnahmen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung, wie bspw. Durchsuchungen und den Datenzugriff. Lässt der Steuerpflichtige die Prüfungsanordnung bzw. die sonstige Anordnung von Ermittlungsmaßnahmen bestandskräftig werden, kann er im Steuerfestsetzungsverfahren deren Rechtswidrigkeit nicht mehr geltend machen. Besonderheiten gelten außerdem bei erstmaligen Steuerfestsetzungen und Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO. Dazu führt der BFH in BFH, BStBl II 2006, 400 m. w. N. aus:

... unterliegen Feststellungen anlässlich einer Außenprüfung grundsätzlich einem Verwertungsverbot, wenn der Prüfung keine wirksame Prüfungsanordnung zu Grunde lag. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht, wenn die Prüfungsfeststellungen im Rahmen einer erstmaligen Steuerfestsetzung verwertet werden oder wenn ein zuvor erlassener Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand und nunmehr nach § 164 Abs. 2 AO geändert wird. In beiden Fällen besteht ein Verwertungsverbot nur dann, wenn entweder die rechtlichen Voraussetzungen für die Anordnung einer Außenprüfung nicht gegeben waren oder wenn im Rahmen der Prüfung schwerwiegende Verfahrensfehler unterlaufen sind und die Prüfungsfeststellungen hierauf beruhen. Anderenfalls sind bei einer Außenprüfung festgestellte Tatsachen auch dann verwertbar, wenn sie durch Prüfungshandlungen aufgedeckt wurden, die nicht auf einer (wirksamen) Prüfungsanordnung beruhen.

Fall zu Verwertungsverbot und Prüfungsanordnung

Das FA ordnet bei Mandant M, der nur Einkünfte aus V+V (ca. 200.000 €) aus drei Mietshäusern erzielt, eine Bp für die Jahre 2009 bis 2011 an. Die Prüfungsanordnung ist nicht begründet. M legt gegen die Prüfungsanordnung fristgerecht Einspruch ein und erhebt, nachdem sein Einspruch als unbegründet zurückgewiesen wurde, Klage. Obwohl M weiter protestiert, führt das FA die Bp durch. Dabei prüft es, ohne eine weitere Prüfungsanordnung zu erlassen, das Jahr 2012 mit. Während des Klageverfahrens gegen die Prüfungsanordnung erlässt das FA nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide für 2009 bis 2012, mit denen es die Ergebnisse der Betriebsprüfung auswertet.

Was muss M machen, um seine Rechte zu wahren?

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

Lösung

1. Die Klage gegen die Prüfungsanordnung 2009 bis 2011 ist durch den Abschluss der Betriebsprüfung unzulässig geworden, weil sich die Prüfungsanordnung erledigt hat (§ 124 AO). M muss deshalb sein Klagebegehren umstellen und die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung im Wege der so genannten Fortsetzungsfeststellungsklage nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO betreiben. In der Sache ist die Prüfungsanordnung schon deshalb rechtswidrig, weil das FA entgegen § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO die Prüfung nicht begründet hat (§ 121 Abs. 1 AO; zum Problem der nachträglichen Heilung vgl. § 126 Abs. 2 AO u. § 102 Satz 2 FGO).

2. Außerdem muss M die Bescheide 2009 bis 2011 anfechten. Es entspricht st. Rspr. des BFH, dass neben der Fortsetzungsfeststellungsklage die Steuerbescheide angefochten werden müssen, wenn die Ergebnisse der Bp bereits ausgewertet worden sind (vgl. Tz 2 AEAO zu § 196).

3. Bezüglich des Steuerjahres 2012 kann M nur den Steuerbescheid anfechten, weil das FA ohne Prüfungsanordnung geprüft hat. Rechtsbehelfe sind wenig aussichtsreich, da der betroffene Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Nach Auffassung des BFH hat in einem solchen Fall das Interesse an einer materiell-rechtlich gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuerfestsetzung Vorrang vor dem Interesse an einem formal ordnungsgemäßen Verfahren (vgl. BStBl II 1998, 461; BFH/NV 2006, 992; 2007, 119; AEAO Tz 2 zu § 196).

Eine klare Regelung bezüglich eines Verwertungsverbotes enthält § 393 AO, wonach im Besteuerungs- und Strafverfahren die für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften anzuwenden sind. Daraus ergibt sich, dass Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren grundsätzlich unabhängig und gleichrangig nebeneinander stehen. Eine Verletzung der Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO Belehrung darüber, dass gegen den Steuerpflichtigen auch strafrechtlich ermittelt wird (vgl. auch zu § 10 BpO, Oberste Finanzbehörden der Länder, BStBl I 2009, 829), führt **nicht** zu einem steuerlichen Verwertungsverbot (BFH, BStBl II 2002, 328; BFH/NV 2007, 119; 2008, 1441; 2014, 487). Auch die Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten wird durch § 393 Abs. 1 AO nicht eingeschränkt und kann deshalb kein Verwertungsverbot begründen (BFH wistra 2015, 479).

Bei Aufforderungen an die Steuerpflichtigen zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung, die vermutete Vorteilszuwendungen zum Gegenstand haben (auch bei Benennungsverlangen nach § 160 AO) ist nach Tz 1 AEAO zu § 160 über die mögliche Mitteilungspflicht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 EStG, die Möglichkeit straf- bzw. bußgeldrechtlicher Selbstbelastung und das Zwangsmittelverbot zu belehren, wenn kein strafrechtliches Verwertungsverbot eintreten soll. Die steuerliche Auswertbarkeit ist davon nicht betroffen (vgl. AEAO und BMF, BStBl I 2002, 1031, 1035 Rdnr. 30). Unstreitig ist auch, dass ein steuerliches Verwertungsverbot eintritt, wenn die nach § 101 Abs. 1 Satz 2 AO erforderliche Belehrung von Angehörigen über ihr Auskunftsverweigerungsrecht unterblieben ist (vgl. Tz 2 AEAO zu § 101).

Im Zusammenhang mit Verwertungsverböten ist auch auf BVerfG, NJW 2005, 1917 zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern bei Rechtsanwälten und Steuerberatern unter Berücksichtigung des Grundrechtes auf informationelle Selbstbestimmung, des rechtlich geschützten Vertrauensverhältnisses zwischen Steuerberater und Mandant sowie des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, hinzuweisen. Bedeutsam ist

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

BVerfG, NJW 2009, 281 zur Verfassungswidrigkeit der Beschlagnahme der Handakten des Bevollmächtigten eines Nichtbeschuldigten wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Der BFH hat seine Rechtsprechung in BFH/NV 2010, 5 in einem Fall bestätigt, in dem der begründete Verdacht einer engen Verschränkung der Tätigkeit des verdächtigen Steuerberaters mit den Mandanten, deren faktischer Geschäftsführer er war, bestand. Er bestätigte die Rechtmäßigkeit der Erweiterung des Prüfungszeitraums wegen des Verdachts einer Steuerstraftat, die auf Informationen gestützt worden war, die während der Durchsuchung und Datenträgerbeschlagnahme bei den gesetzlichen bzw. faktischen Vertretern der zu prüfenden GmbH erlangt wurden. Ein Beweisverwertungsverbot bestehe nicht. Auch bezüglich der Tatbestandsmäßigkeit der Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse bestätigte er seine bisherige Rechtsprechung.

Ernüchternd ist BVerfG, NJW 2009, 3225. Bei dem Steuerpflichtigen hatte im Jahr 2004 eine Wohnungsdurchsuchung stattgefunden. Das BVerfG hatte den Durchsuchungsbeschluss als verfassungswidrig aufgehoben. Später wurde der Steuerpflichtige wegen der zufällig bei der Durchsuchung entdeckten Beweismittel wegen einer völlig anderen Tat verurteilt, als derjenigen, die dem Durchsuchungsbeschluss zugrunde lag. Die Feststellungen zur Tat stützten sich maßgeblich auf die bei der Wohnungsdurchsuchung beschlagnahmten Beweismittel. Das BVerfG führte aus, dass kein Rechtssatz des Inhalts bestehe, dass im Fall einer rechtsfehlerhaften Beweiserhebung die Verwertung der gewonnenen Beweise stets unzulässig wäre.

Die Beurteilung, welche Folgen ein möglicher Verstoß gegen strafprozessuale Verfahrensvorschriften hat und ob hierzu insbesondere ein Beweisverwertungsverbot zählt, obliegt in erster Linie den zuständigen Fachgerichten.

Dabei gehen die Strafgerichte in gefestigter, willkürfreier Rechtsprechung davon aus, dass dem Strafverfahrensrecht ein allgemein geltender Grundsatz, dass jeder Verstoß gegen Beweiserhebungsvorschriften ein strafprozessuales Verwertungsverbot nach sich zieht, fremd ist, und dass die Frage jeweils nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach der Art des Verbots und dem Gewicht des Verstoßes unter Abwägung der widerstreitenden Interessen zu entscheiden ist (Zitate). Auch wenn die StPO nicht auf Wahrheitserforschung „um jeden Preis“ gerichtet ist, schränkt die Annahme eines Verwertungsverbots eines der wesentlichen Prinzipien des Strafverfahrensrechts ein, nämlich den Grundsatz, dass das Gericht die Wahrheit zu erforschen und dazu die Beweisaufnahme von Amts wegen auf alle Tatsachen und Beweismittel zu erstrecken hat, die von Bedeutung sind. Das Rechtsstaatsprinzip gestattet und verlangt die Berücksichtigung der Belange einer funktionstüchtigen Strafrechtspflege, ohne die der Gerechtigkeit nicht zum Durchbruch verholfen werden kann (Zitate). Der Rechtsstaat kann sich nur verwirklichen, wenn ausreichende Vorkehrungen dafür getroffen sind, dass Straftäter im Rahmen der geltenden Gesetze verfolgt, abgeurteilt und einer gerechten Bestrafung zugeführt werden (Zitate). Daran gemessen bedeutet ein Beweisverwertungsverbot eine Ausnahme, die nur nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift oder aus übergeordneten wichtigen Gründen im Einzelfall anzuerkennen ist (Zitate). Insbesondere die willkürliche Annahme von Gefahr im Verzug oder das Vorliegen eines besonders schwer wiegenden Fehlers können - müssen indes nicht in jedem Fall - danach ein Verwertungsverbot nach sich ziehen.

Die gleichen Formulierungen finden sich in dem Beschluss zur Verwertung der Erkenntnisse aus der Liechtenstein-CD (BVerfG, **DStR 2010, 2512**). Daraus kann geschlossen werden, die ohnehin schwachen Verwertungsverbote im Steuerrecht werden keinesfalls weiter gehen als die

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

Beweisverwertungsverbote im Strafrecht. Grenzen in diesem Zusammenhang versucht der VGH Rheinland-Pfalz in der Entscheidung **NJW 2014, 1434** aufzuzeigen, indem er in der Sache die Frage aufwirft, ob und ggf. ab wann der Staat sich den „Datendiebstahl“ bei den ausländischen Banken zurechnen lassen müsste.

2. Die Mitwirkungspflichten

Nach § 90 Abs. 1 AO sind die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Das führt u. a. dazu, dass der einer Straftat Verdächtige auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens im Besteuerungsverfahren rechtlich zur wahrheitsgemäßen Mitwirkung verpflichtet bleibt; die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht allerdings nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO nicht mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden kann (vgl. BFH/NV 2006, 496). Erst aus dem Zusammenwirken der Untersuchungspflicht der Finanzbehörde und den Mitwirkungspflichten der Bürger (Kooperationsmaxime) ergibt sich der reale Ablauf des Besteuerungsverfahrens. Dabei gibt es eine Vielzahl von Vorschriften, mit denen die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen weiter ausgeformt werden. Die erste Besonderheit enthält **§ 90 Abs. 2 AO**. Die Vorschrift enthält Sonderregeln für den Fall, dass ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge außerhalb Deutschlands bezieht. Für diesen Fall haben die Beteiligten den Auslandsachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen und können sich nicht darauf berufen, dass Sachverhalte nicht aufgeklärt werden oder Beweismittel nicht beschafft werden können, wenn sie sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung der Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätten beschaffen oder einräumen lassen können (**Beweismittelbeschaffungspflicht**). Beweisvorsorge ist besonders wichtig, weil der Einwand, im Zeitpunkt der Besteuerung die Beweise nicht mehr beschaffen zu können, abgeschnitten ist. § 90 Abs.2 AO beseitigt aber nicht den Untersuchungsgrundsatz und den Grundsatz der freien Beweiswürdigung einschließlich der übrigen allgemeinen Beweisregeln (BFH, BStBl II 1987, 438).

Beispiel

Mandant M hat im Jahre 2014 in Südfrankreich Geschäfte gemacht. Die Steuererklärung für 2014 hat er im Jahr 2015 abgegeben und ist zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt worden. Im Jahr 2018 findet eine Bp bei M statt, bei der unter anderem die Frankreichgeschäfte im Jahr 2014 überprüft werden. In der Bp wird M aufgefordert, Beweismittel bezüglich der Frankreichgeschäfte beizubringen. Erfolgt keine Beibringung ist dies im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen und führt zu einer Reduktion des Beweismaßes (vgl. AEAO zu § 90).

Auf § 90 Abs. 2 AO basiert auch die Verpflichtung der Steuerpflichtigen ggf. Auslandszeugen für steuerrelevante Lebenssachverhalte im Ausland zu stellen (z.B. BFH/NV 2006, 1444; 2008, 2018).

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

Nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO hat bei objektiv erkennbaren Anhaltspunkten für Geschäfte mit Finanzinstituten in so genannten „Oasen-Staaten“ der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit seine Angaben an Eides statt zu versichern und die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen (BMF, BStBl I 2010, 19 stellt fest, dass es zur Zeit keine „Oasen-Staaten“ gibt).

§ 90 Abs. 3 AO wurde durch das Gesetz vom 20.12.2016 mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen (Art. 97 § 22 Abs. 1 S. 4 EGAO) umfassend geändert und enthält nun Aufzeichnungspflichten für Geschäftsbeziehungen nach dem AStG. Gemäß § 93 Abs. 3 S. 1 und 2 AO gilt nicht nur für multinationale Unternehmen, sondern für alle Unternehmen eine Dokumentations- und Aufzeichnungspflicht bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahestehenden Personen iSv § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG oder mit einer Betriebsstätte iSv § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG. Diese Pflicht umfasst insbesondere eine Sachverhaltsdokumentation sowie eine Angemessenheitsdokumentation bzgl. der Verrechnungspreise. Die neue Regelung in § 93 Abs. 3 S. 3 und 4 AO sieht vor, dass multinationale Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 100 Mio. EUR die weltweite Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie die angewandte Verrechnungspreismethode darstellen müssen. § 93 Abs. 3 S. 5 bis 10 AO bestimmen eine Vorlagepflicht hinsichtlich der Aufzeichnungen und der Dokumentationen. § 93 Abs. 3 S. 11 AO enthält schließlich die Ermächtigungsgrundlage für die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) vom 12.07.2017. Werden die Aufzeichnungspflichten erfüllt, trägt die Finanzbehörde die Beweislast dafür, dass die Verrechnungspreise nicht angemessen waren (Klein/Rätke, § 193 AO, Rn. 95 m.w.N.). Werden die Aufzeichnungspflichten verletzt, greifen die Rechtsfolgen aus § 162 Abs. 3 und 4 AO, die eine Hinzuschätzung am oberen Rand der Bandbreite sowie einen Zuschlag vorsehen. Wegen weiterer Einzelheiten der Neuregelung des § 93 Abs. 3 AO vgl. Klein/Rätke, § 193 AO, Rn. 50 ff.

Neben den Regelungen in § 90 AO ff. finden sich in der gesamten AO vielfältige Beispiele für Regelungen, in denen Mitwirkungspflichten der Beteiligten weiter ausgeformt werden. Z.B.:

Besondere Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Personenstands- und Betriebsaufnahme §§ 137 - 139 AO

Neu: Anzeigepflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, §§ 138d- 138k AO

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten §§ 140 - 148 AO

Erklärungspflichten §§ 149 - 151 AO

Berichtigungspflicht § 153 AO

Besondere Regelungen

Modul Kürzel / Skript Überschrift 1

Kontenwahrheit	§ 154 AO
Beweiskraft der Buchführung	§ 158 AO
Nachweis der Treuhänderschaft	§ 159 AO
Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern	§ 160 AO
Fehlmengen bei der Bestandsaufnahme	§ 161 AO

3. Beweislastregeln

a) Allgemeines

Für den (Regel-) Fall, dass Staat und Bürger sich in Fällen der Unaufklärbarkeit des Sachverhaltes nicht tatsächlich verständigen, sind Regelungen von entscheidender Bedeutung, die eine Entscheidung für den Fall der Unaufklärbarkeit des steuerungsrelevanten Lebenssachverhaltes enthalten. Beweislasten regeln bekanntlich generell abstrakt, wer den Nachteil der Unerweislichkeit des Sachverhaltes zu tragen hat. Im Steuerrecht greifen die Regeln der so genannten objektiven Beweislast oder Feststellungslast. Es gilt die Rechtskreistheorie, wonach jeder die Beweislast für die ihm günstigen Lebenssachverhalte trägt (BFH/NV 2010, 2015). Der Staat trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Lebenssachverhalte, der Bürger für die steuermindernden und steuervernichtenden Lebenssachverhalte. Diese Grundregel gilt z.B. hinsichtlich der Darlegung des Tatbestandes von Korrekturvorschriften, wird aber ggf. durch Erleichterungen im Beweismaß verändert (vgl. BFH-Beschluss vom 22. November 2006 II B 6/06, BFH/NV 2007, 395 m.w.N.; BFH/NV 2011, 1607).

Wenn die Grundstruktur der objektiven Beweislast abschließend anzuwenden wäre, würde die Verwaltung zusammenbrechen. Man geht daher davon aus, dass Staat und Bürger eine gemeinsame Verantwortung für die Ermittlung der steuerrelevanten Lebenssachverhalte haben. Bei Verstößen des Bürgers gegen seine Mitwirkungspflichten mindert sich die Sachaufklärungspflicht der Verwaltung und das für die Steuerfestsetzung erforderliche Beweismaß. Der Staat darf den Steuersachverhalt mit reduziertem Beweismaß (Wahrscheinlichkeit) und im Extremfall, beim so genannten Beweisverderber oder Beweisvereitler, mit Hilfe von Möglichkeitserwägungen annehmen. In dem grundlegenden Urteil in BStBl II 1989, 462 (unbedingt lesen!) führt der BFH aus:

Aus der gemeinsamen Verantwortung von Steuerpflichtigem einerseits und Finanzbehörde sowie FG andererseits für die vollständige Sachaufklärung im Geltungsbereich des Abgabenrechts (Zitat) folgt u. a., dass sich dann, wenn ein Steuerpflichtiger ihm auferlegte allgemeine oder besondere Mitwirkungs-, Informations- oder Nachweispflichten verletzt, grundsätzlich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde (§ 88 Abs.1 AO) oder des FG (§ 76 Abs.1 Sätze 2 bis 4 und § 96 Abs.1 Satz 1 FGO) entsprechend mindert. Kriterien und Ausmaß der Reduzierung von Sachaufklärungspflicht und Beweismaß (Zitat) lassen sich nicht generell festlegen, sondern nur von Fall zu Fall



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 4 – Verfahren und Verfahrensbeendigung

Teil 2: Gerichtliche und außergerichtliche Beendigungsoptionen

Dr. Marc Tully, Präsident des Landgerichts, Hamburg

Das Gesetz zur Modernisierung des Strafverfahrens

vom 10.12.2019 (BGBl. I, 2121)

PräsLG Dr. Marc Tully

Hamburg

Insgesamt 12 Maßnahmen zur

- Erweiterung der Befugnisse der Ermittlungsverfahren (I.)
- Vereinfachung und Beschleunigung (II.)
- Stärkung des Opferschutzes (III.)

I. Erweiterung der Befugnisse der Ermittlungsverfahren

- DNA-Erweiterung

§ 81e StPO:

1) ¹An dem durch Maßnahmen nach § 81a Absatz 1 oder § 81c erlangten Material dürfen mittels molekulargenetischer Untersuchung das DNA-Identifizierungsmuster, die Abstammung und das Geschlecht der Person festgestellt und diese Feststellungen mit Vergleichsmaterial abgeglichen werden, soweit dies zur Erforschung des Sachverhalts erforderlich ist. ²Andere Feststellungen dürfen nicht erfolgen; hierauf gerichtete Untersuchungen sind unzulässig.

(2) ¹Nach Absatz 1 zulässige Untersuchungen dürfen auch an aufgefundenem, sichergestelltem oder beschlagnahmtem Material durchgeführt werden. **²Ist unbekannt, von welcher Person das Spurenmaterial stammt, dürfen zusätzlich Feststellungen über die Augen-, Haar- und Hautfarbe sowie das Alter der Person getroffen werden.** ³Absatz 1 Satz 2 und § 81a Abs. 3 erster Halbsatz gelten entsprechend. ⁴Ist bekannt, von welcher Person das Material stammt, gilt § 81f Absatz 1 entsprechend.

I. Erweiterung der Befugnisse der Ermittlungsverfahren

- Erweiterung des TKÜ-Katalogs

§ 100a StPO:

...

(2) Schwere Straftaten im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 sind:

1. aus dem Strafgesetzbuch:

...

j) Bandendiebstahl nach § 244 Abs. 1 Nr. 2, **Wohnungseinbruchdiebstahl nach § 244 Absatz 4** und schwerer Bandendiebstahl nach § 244a,

- Befristet auf fünf Jahre; sodann soll „evaluiert“ werden.

II. Vereinfachung und Beschleunigung

- Bündelung der Nebenklage

§ 397a StPO:

(1) Verfolgen mehrere Nebenkläger gleichgelagerte Interessen, so kann ihnen das Gericht einen gemeinschaftlichen Rechtsanwalt als Beistand bestellen oder beordnen. Gleichgelagerte Interessen liegen in der Regel bei mehreren Angehörigen eines durch eine rechtswidrige Tat Getöteten im Sinne des § 395 Absatz 2 Nummer 1 vor.

(2) ¹Vor der Bestellung oder Beiordnung eines gemeinschaftlichen Rechtsanwalts soll den betroffenen Nebenklägern Gelegenheit gegeben werden, sich dazu zu äußern. ²Wird ein gemeinschaftlicher Rechtsanwalt nach Absatz 1 bestellt oder hinzugezogen, sind bereits erfolgte Bestellungen oder Beiordnungen aufzuheben. (-> § 53a RVG)

(3) Wird ein Rechtsanwalt nicht als Beistand bestellt oder nicht beigeordnet, weil nach Absatz 1 ein anderer Rechtsanwalt bestellt oder beigeordnet worden ist, so stellt das Gericht fest, ob die Voraussetzungen nach § 397a Absatz 3 Satz 2 in Bezug auf den nicht als Beistand bestellten oder nicht beigeordneten Rechtsanwalt vorgelegen hätten.



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 4 – Verfahren und Verfahrensbeendigung

Teil 3: Verfahrensfolgen

RA/FAStR/FAStrafR Dr. Markus Gotzens, Wannemacher und Partner, München

Inhaltsverzeichnis

<u>Teil I: Beendigungsoptionen</u>	7
<u>A. Entscheidung über den Umfang des Verfahrens</u>	7
I. Verbindung und Trennung von Verfahren	8
II. Absehen von der Verfolgung und Beschränkung der Strafverfolgung	9
1. Einstellung gem. § 154 Abs. 1 StPO.....	9
2. Beschränkung der Strafverfolgung gem. § 154a Abs. 1 StPO.....	9
<u>B. Aussetzung des Verfahrens</u>	11
I. Rechtslage	11
II. Die Verfahrensaussetzung in der Praxis	12
III. Weitere Möglichkeiten zur Verhinderung divergierender Entscheidungen	14
<u>C. Abschluss des Ermittlungsverfahrens</u>	15
I. Überblick	15
II. Einstellung und Verfahrensbeschränkung	16
1. Einstellung mangels Tatverdachts (§ 170 Abs. 2 StPO).....	16
a) Voraussetzungen.....	16
b) Verfahren.....	17
c) Rechtsfolgen.....	17
2. Einstellung wegen Geringfügigkeit	18
a) Verhältnis des § 153 StPO zu § 398 AO.....	18
b) Einstellung wegen Geringfügigkeit nach § 153 StPO.....	18
aa) Einstellung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 StPO mit Zustimmung des Gerichts.....	18
bb) Einstellung nach § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO ohne Zustimmung des Gerichts.....	19

c) Einstellung nach § 153 Abs. 2 StPO durch das Gericht nach Anklageerhebung.....	20
3. Einstellung nach Erfüllung von Auflagen gem. § 153a StPO.....	21
a) Einstellung nach § 153a Abs. 1 Sätze 1 bis 6 StPO mit Zustimmung des Gerichts...21	
b) Einstellung nach § 153a Abs. 1 Satz 7 StPO i. V. m. § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO ohne Zustimmung des Gerichts.....	24
c) Einstellung nach § 153a Abs. 2 StPO durch das Gericht nach Anklageerhebung.....	24
4. Absehen von der Verfolgung einer nebensächlichen Tat nach § 154 Abs. 2 StPO.....	25
5. Absehen von der Verfolgung unselbständiger Tatteile nach § 154a Abs. 2 StPO.....	25
III. Strafbefehl und Anklage.....	25
1. Strafbefehl.....	26
a) Voraussetzungen und Verfahren.....	26
b) Rechtsfolgen.....	32
c) Rechtsschutz.....	32
2. Anklage.....	34
a) Voraussetzungen.....	34
b) Rechtsschutz gegen die Aktenabgabe.....	35
<u>D. Gespräche mit der Behörde.....</u>	36
1. Allgemeine Hinweise.....	36
2. Die abschließende Besprechung.....	38
3. Streitige oder einvernehmliche Beendigung.....	38
4. Gespräche mit der BuStra und/oder mit der Staatsanwaltschaft.....	40
5. Absprachen mit der BuStra bzw. der Staatsanwaltschaft.....	41
6. Verteidigungsschrift.....	43
<u>E. Der „Deal“ im Steuerstrafverfahren.....</u>	45
1. Verständigung im Strafverfahren.....	46

a) Zulässigkeit einer Verständigung.....	46
b) Gegenstand der Verständigung.....	49
c) Verständigungsverfahren.....	51
d) Bindungswirkung und Verwertungsverbot.....	52
e) Protokollierung.....	54
2. Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren.....	55
a) Zulässigkeit.....	55
b) Voraussetzungen.....	56
c) Anwendungsbereich.....	56
d) Verständigungsverfahren.....	57
e) Bindungswirkung.....	58

Teil II: Verfahrensfolgen.....60

A. Die Strafe und deren finanzielle Folgen.....60

I. Strafzumessung.....60

II. Eintragung in das Bundeszentralregister.....60

III. Verfahrenskosten.....61

IV. Beraterhonorar.....62

V. Ertragsteuerliche Behandlung von Geldstrafen, Geldbußen und Verfahrenskosten.....62

B. Abgabenrechtliche Folgen.....65

I. Steuerliche Festsetzungsverjährung.....66

1. Verjährungsbeginn/Anlaufhemmung.....	66
2. Verjährungsdauer.....	70
3. Ablaufhemmung.....	71
a) Außenprüfung.....	71
b) Fahndungsprüfung.....	74
c) Hinterzogene und leichtfertig verkürzte Steuern.....	75
d) Erstattung einer Selbstanzeige.....	75
II. Hinterziehungszinsen.....	76
III. Haftung nach der Abgabenordnung.....	78
1. Allgemeines	78
2. Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme	79
a) Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei	79
b) Täter oder Teilnehmer als haftende Personen	79
c) Feststellungslast	80
3. Umfang der Haftung	81
4. Geltendmachung der Haftung	82
<u>C. Nebenfolgen.....</u>	83
I. Berufliche Konsequenzen.....	83
1. Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer.....	83
2. Ärzte.....	84
3. Das berufsrechtliche Verfahren.....	85
a) Einleitung und Ablauf eines berufsrechtlichen Verfahrens.....	85
b) Mögliche berufsrechtliche Ahndungen.....	88
4. Disziplinarrechtliche Folgen bei Beamten.....	89
II. Gesellschaftsrechtliche Folgen.....	94

1. Geschäftsführereignung.....	94
2. Gewerberecht und öffentliche Ausschreibungen.....	95
3. Sonstige Konflikte z.B. im Vorstand oder Aufsichtsrat.....	99
III. Private Konsequenzen.....	99
1. Jäger.....	99
2. Piloten und fliegendes Personal.....	100
3. Reisende.....	102
4. Ausländerrecht.....	103
a) Ausweisung als Folge von Steuerstraftaten.....	103
b) Offenbarung steuerlicher Verhältnisse gegenüber den Ausländerbehörden.....	103
IV. Insolvenz und Restschuldbefreiung.....	104
<u>D. Risiken für den Ermittler.....</u>	106
I. Amtspflichtverletzung (§ 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG).....	106
II. Verletzung des Steuergeheimnisses.....	108
III. Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen.....	109
IV. Dienstaufsichtsbeschwerde.....	110
<u>E. Vermögensabschöpfung durch Einziehung und Arrest.....</u>	111
I. Einziehung.....	111
1. Abschöpfung nach § 29a OwiG.....	111
2. Einziehung gem. §§ 73ff StGB.....	112
II. Dinglicher Arrest gem. § 111e StPO.....	114

spruch auf Erledigung im Strafbefehlsverfahren.⁸¹ Er hat nur einen Anspruch darauf, dass die Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. die Staatsanwaltschaft ihr Ermessen in der Frage, ob die Strafsache zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren geeignet ist, pflichtgemäß ausübt. Rechtsmittel gegen die Abgabe der Akten von der Bußgeld- und Strafsachenstelle an die Staatsanwaltschaft stehen daher nicht zur Verfügung.

D. Gespräche mit der Behörde

1. Allgemeine Hinweise

Mehr noch als in anderen Strafverfahren konzentriert sich das Schwergewicht der strafrechtlichen Verteidigung im Bereich der Steuerhinterziehung auf das Ermittlungsverfahren. Die Steuerfahnder ermitteln die Besteuerungsgrundlagen und damit den objektiven Tatbestand. Damit beginnt die Verteidigung in Steuerfahndungsfällen sofort mit deren Einleitung. In der Regel ist es erheblich wirkungsvoller, Grund und Höhe eines Besteuerungstatbestandes zu bekämpfen⁸², als darzulegen, der Beschuldigte habe nicht vorsätzlich gehandelt (Verteidigung über den subjektiven Tatbestand). Diese Erkenntnis hat sich in der Praxis noch nicht durchgesetzt⁸³. Der subjektive Tatbestand wird von den Ermittlungsbehörden in den meisten Fällen ohne weiteres und ohne nähere Ermittlungen unterstellt.

Aus diesem Grund ist eine optimale Zusammenarbeit zwischen Verteidiger und Steuerberater notwendig. Der Steuerfahnder muss wissen, dass die von ihm ermittelten Besteuerungsgrundlagen vor ihrer Anerkennung kritisch und kompetent geprüft werden und dass zu hohe Schätzungen weder aus Unsicherheit noch aus Unkenntnis hingenommen werden.

Entsprechend der Doppelspurigkeit des Fahndungsverfahrens (Besteuerungs- und Strafverfahren) ist der Fahndungsprüfer Hilfsbeamter der Staatsanwaltschaft und zugleich Finanzbeamter. Er ist auf der einen Seite harter Strafverfolger, auf der anderen Seite flexibler, wirtschaftlich denkender Steuerein-

⁸¹ Maur in KK, 7. Aufl. 2013, § 407 StPO Rz. 5; Meyer-Goßner, 61. Aufl. 2018, § 407 StPO Rz. 9

⁸² so auch Streck/Spatschek/Talaska, Steuerfahndung, 5. Aufl. 2017, Rn. 112.

⁸³ vgl. Marlenhagen, Dissertation Kiel 1986, wonach etwa 75 % aller Verteidigereinlassungen mit dem subjektiven Schuldargument arbeiten, nur 18 % mit steuerlichen Vorfragen, die damit aber erheblich wirkungsvoller sind

nehmer. Dementsprechend sollte sich der Verteidiger auf beide Rollen verstehen. So wie die Steuerfahndung zwischen den Eingriffsmöglichkeiten der Steuergesetze und der Strafprozessordnung hin- und herwechselt, so muss auch der Verteidiger beide Materien und die darin gegebenen Rechte und Möglichkeiten kennen und einsetzen. Dabei können Aussageverweigerungen (im Strafverfahren) und Mitwirkung (im Besteuerungsverfahren) Hand in Hand gehen⁸⁴.

Es wäre ein Fehler, nicht die Gesprächsmöglichkeit mit dem wirtschaftlich denkenden Steuerbeamten zu suchen. Zumal er strafprozessual zwar nur „Hilfsbeamter der Staatsanwaltschaft“ (bzw. deren „Ermittlungsperson“) ist, tatsächlich aber - wenigstens im Ermittlungsstadium, oft sogar darüber hinaus - das Strafverfahren maßgeblich beeinflusst. Er arbeitet an der Front, bestimmt die Gangart, den Umfang der Ermittlungen und ihre Auswertung. Natürlich ist er im Regelfall an einer alsbaldigen aufklärenden Mitwirkung des Betroffenen bzw. seines Beraters interessiert. Ist der Beschuldigte geständnisbereit, erspart ihm das Arbeit und sichert seine Ziele ab: Mehrergebnis und strafrechtliche Sanktionierung. Schon deshalb ist er immer gesprächsbereit. Dabei muss man wissen: Fahnder sind tüchtig und effektiv. Sie haben mit dem gängigen Beamtenbild nichts gemein. Oft sind sie erheblich besser informiert, als der Beschuldigte annimmt. Darüber hinaus ist bei den Gesprächen zu beachten:

- Steuerfahndungsverfahren sind in der Regel langwierig und durch beflissene Mitarbeit selten zu verkürzen;
- Alles was der Beschuldigte und sein Berater/Verteidiger sagen, wird zunächst ganz oder zum Teil für unglaubwürdig gehalten und – soweit möglich – genauestens überprüft;
- Jede Antwort auf eine Frage erzeugt weitere Nachfragen;
- Steuerfahndung ist keine Betriebsprüfung.

An die in der Betriebsprüfung eingespielten Regeln des fairen und verlässlichen Umgangs zwischen Prüfer und Berater fühlen sich Fahnder nicht gebunden. Vereinbarungen und Abreden zählen nicht, wenn der Zweck der Strafverfolgung es gebietet. Aus ihrer Sicht heiligt der Zweck die Mittel. Dagegen ist es für den Verteidiger nicht ratsam, von einer gegebenen Zusage abzuweichen. Das wird übelgenommen und führt zu einem erheblichen Vertrauensverlust. Über die unterschiedlichen Maßstäbe mag man lamentieren. Zu ändern sind sie nicht.

⁸⁴ Streck/Spatschek/Talaska, Steuerfahndung, 5. Aufl. 2017, Rn. 117

Während des Fahndungsverfahrens sollte sich nur der Verteidiger bzw. der Steuerberater äußern, keinesfalls der Beschuldigte. Dessen schriftliche Auskünfte usw. wären Einlassungen, die sein sonstiges Schweigen auf ein Teilschweigen reduzieren würden, aus dem zu Lasten des Beschuldigten negative Beschlüsse gezogen werden können.

Die Doppelspurigkeit des Fahndungsverfahrens lässt dem Beschuldigten die Möglichkeit offen, strafprozessual die Aussage vorerst zu verweigern, abgabenrechtlich jedoch die erforderlichen Auskünfte zu geben. Diese Auskünfte beziehen sich ausschließlich auf die Besteuerungsgrundlagen, strafrechtlich erhebliche subjektive Tatsachen bleiben ausgeklammert⁸⁵.

Letztlich haben Verteidiger und Mandant in ihre Überlegungen einzubeziehen, dass jede mitwirkende Erläuterung oder Vorstellung während der Fahndungsermittlungen im Fahndungsbericht verarbeitet wird und diesen unangreifbar macht. Das ist im Fall einer angestrebten Einigung unproblematisch, im Falle der fortda

2. Die abschließende Besprechung

Eine formalisierte Schlussbesprechung, wie sie § 201 AO für die Außenprüfung regelt, kennt das Fahndungsverfahren nicht. § 201 AO gilt allerdings ausnahmsweise dann, wenn die Außenprüfung ihre Fortsetzung in einer Fahndungsprüfung gefunden hat.

Auch wenn die Schlussbesprechung gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, ist sie doch in der Fahndungspraxis die Regel. Sie dient der Gewährung rechtlichen Gehörs. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sollten der Verteidiger und sein Mandant ein klares Konzept entwickelt haben, ob sie die Fahndungsprüfung durch eine Einigung über die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen oder streitig beenden wollen.

3. Streitige oder einvernehmliche Beendigung

Steuerfahnder sind naturgemäß nach dem Abschluss der Ermittlungen an einer Einigung über das Ergebnis interessiert.

⁸⁵ Streck/Spatschek/Talaska, Steuerfahndung, 5. Aufl. 2017, Rn. 545

Die abschließende Besprechung eines Fahndungsverfahrens konzentriert sich im wesentlichen auf die steuerlichen Feststellungen und Rechtsfolgen. Strafrechtliche Konsequenzen bleiben in der Regel ausgeklammert. Die Fahndung hat insoweit auch keine Entscheidungskompetenz. Soll dennoch auch das Strafverfahren "mitemledigt werden", muss die Bußgeld- und Strafsachenstelle oder die Staatsanwaltschaft zu der Verhandlung zugezogen werden. In der Regel wird die Steuerfahndung, die ein Interesse an einer Einigung hat, deren Teilnahme behördenintern vorklären.

Eine generelle Aussage, ob der Beschuldigte die Streitige oder einvernehmliche Beendigung des Fahndungsverfahrens anstreben soll, ist selbstverständlich nicht möglich. Dies kann nur im Einzelfall entschieden werden. Dabei muss aber der Verteidiger immer auch die strafrechtlichen Auswirkungen dieser Entscheidung für seinen Mandanten im Auge haben. Zwar ist die Fahndung im Einigungsfall eher kompromissbereit und willens, den ihr zur Verfügung stehenden Ermessens- und Beurteilungsspielraum auszuschöpfen mit der Folge, dass die Steuerbelastung für den Beschuldigten geringer und das Verfahren abgekürzt wird. Andererseits besteht die Gefahr, dass dadurch der objektive Tatbestand für das Strafverfahren "zementiert" wird.

Soweit eine frühzeitige Abstimmung mit der Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. der Staatsanwaltschaft nicht möglich ist, sollte von den Einigungsmöglichkeiten nur zurückhaltend und äußerst vorsichtig Gebrauch gemacht werden.

Um zu vermeiden, dass das Strafverfahren negativ präjudiziert wird, kann es daher erforderlich sein, das Fahndungsverfahren auch hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen Streitig zu beenden. Insoweit muss der Steuerpflichtige mit seinem Berater eine Güterabwägung vornehmen.

Unter Umständen kann die Einigung unter dem Vorbehalt gestellt werden, dass ein für den Beschuldigten akzeptabler strafrechtlicher Abschluss gefunden wird, indem das Besteuerungsverfahren durch Einsprüche gegen die Auswertungsbescheide "offengehalten" wird. Gelegentlich lässt sich so auch die Unterstützung der Fahndung für einen angemessenen strafrechtlichen Verfahrensabschluss gewinnen.

Kann im Rahmen einer einvernehmlichen Beendigung z. B. erreicht werden, dass ein erheblicher Teil der Schätzung als Sicherheitszuschlag im Fahndungsbericht ausgewiesen wird, mit der Folge, dass die Strafsachenstelle dieses bei der Berechnung der verkürzten Steuer von vornherein nicht berücksichtigt, so kann das zu erheblichen Vorteilen im Strafverfahren führen. Darüber hinaus können bei einer

Einigung weitere Nachforschungen und damit unter Umständen Eingriffe in weitere Geschäftsbeziehungen vermieden werden.

Jedenfalls sollte dann, wenn bei weiterhin unterschiedlicher Auffassung dennoch aus Zweckmäßigkeitsgründen einer Einigung im Besteuerungsverfahren zugestimmt wird, durch eine Protokollnotiz oder ein gesondertes Schreiben klargestellt werden, dass damit keine Präjudizierung für das Strafverfahren verbunden sein soll.

Wenngleich der im Verhandlungsweg erreichten Einigung mit der Fahndung der Makel des gesetzlich nicht vorgesehenen "Deals" anhaftet, ist sie doch in der Praxis unverzichtbar.

Den Einigungsprozess gibt es in zwei Formen: Erstens die rechtlich nicht bindende Einigung, die als Absprache über ein bestimmtes gleichförmiges Verhalten, auch über die Rechtsanwendung - allerdings ohne rechtliche Bindungswirkung - zu werten ist und zweitens die bindende Einigung über einen Sachverhalt (tatsächliche Verständigung).

4. Gespräche mit der BuStra und/oder mit der Staatsanwaltschaft

Die Bußgeld- und Strafsachenstelle nimmt in Steuerstrafverfahren geringerer Bedeutung die Aufgabe der Staatsanwaltschaft wahr (§§ 386 Abs. 2, 399 Abs. 1 AO). Insoweit ist sie wie die Staatsanwaltschaft in den sonstigen Fällen "Herrin des Verfahrens", die über Einleitung, Fortführung und Abschluss des Ermittlungsverfahrens entscheidet. Der zuständige Bearbeiter - gleich ob Finanzbeamter oder Staatsanwalt - ist ein Individuum mit jeweils eigener Sichtweise, eigener Vorprägung, eigenem Temperament und dem ihm eigenen Verfolgungseifer. Für den Verteidiger ist es wichtig, ihn kennen zu lernen, damit er sich auf ihn einstellen und prüfen kann, ob er mit ihm eine gemeinsame Gesprächsbasis findet. Manche Bearbeiter in den Strafsachenstellen oder Staatsanwälte mögen solche Gespräche nicht, sehen darin den Versuch zu "Kungeleien" oder sind einfach nur unsicher. In der Regel sind sie allerdings gesprächsbereit, denn angesichts ihrer Fallzahlen sind sie an der Mitwirkung des Beschuldigten und seines Verteidigers sowie an einer legitimen Abkürzung des Verfahrens interessiert. In der ersten Phase ist es für den Verteidiger vor allem wichtig, Informationen über den Verfahrensstand zu erhalten. Das gilt vor allem in den Fällen, in denen er noch keine Akteneinsicht erhalten hat. Darüber hinaus ist es für ihn in jedem Stadium des Verfahrens wichtig, die Meinungen und Absichten der BuStra zu erfahren. Zwar wird sich die Staatsanwaltschaft nicht immer direkt äußern,



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 5 – Ausgewählte Schwerpunkte des Steuerstrafrechts

Teil 1: Internationales Steuerstrafrecht

RA Dr. Sebastian Peters, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Inhaltsverzeichnis

A. Internationales Strafanwendungsrecht.....	8
I. Einführung	8
II. Territorialitätsprinzip	9
III. Ubiquitätsprinzip	11
IV. Flaggenprinzip.....	13
V. Weltrechtsprinzip.....	13
VI. Schutzprinzip.....	14
VII. Prinzip der stellvertretenden Strafrechtspflege.....	14
VIII. Kompetenzverteilungsprinzip.....	15
IX. Unionsschutzprinzip.....	16
X. Personalitätsprinzip (Aktives/Passives).....	16
B. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung im Kontext des Internationalen Steuerstrafrechts	17
I. Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht	17
II. Der Einfluss des Unionsrechts auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung.....	19
1. Unionsrechtliche Schranken	21
a) Primärrechtliche Vorgaben	21
b) Sekundärrechtliche Vorgaben	22
2. Das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV.....	23
III. Praktische Auswirkungen am Beispiel des kollusiven Zusammenwirkens bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	24
1. EuGH v. 27.09.2007, Collee	25
2. BFH v. 6.12.2007	26
3. BGH v. 18.09.2009	26
4. BGH v. 20.11.2008	26
5. Strafbarkeit.....	29
a) Verstoß gegen das Analogieverbot	30
b) Konsequenzen für Altfälle	31
c) Konsequenzen für zukünftige Fälle	32
IV. Steuerhinterziehung bei Waren, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist (§ 370 Abs. 5 AO)32	

V. Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben (§ 370 Abs. 6 AO)	32
1. Einführung	32
2. Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (§ 370 Abs. 6 S.1 AO)	33
3. Umsatzsteuern und harmonisierte Verbrauchsteuern (§ 370 Abs. 6 S. 2 AO).....	36
VI. Schmuggel (§ 373 AO)	38
1. Einführung	38
2. Erscheinungsformen	39
3. Tatbestand.....	39
4. Täter	41
5. Schadensberechnung	43
6. Qualifikationsmerkmale	43
a) Gewerbsmäßigkeit	44
b) Gewaltsame oder bandenmäßige Begehung	44
7. Konkurrenzen	46
8. Strafzumessung/Verfahren	47
VII. Problemkreise beim Schmuggel	47
1. Zigarettschmuggel/Tabaksteuerhinterziehung	47
a) Steuerlicher Pflichtenkreis	47
b) Einfuhr ohne Steuerzeichen/Transitschmuggel	48
2. Steuerliche Verrechnungspreise und Zollwert	49
VIII. Steuerhinterziehung und abweichende Rechtsansicht	49
IX. Steuerhinterziehung und Mitwirkungspflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	52
1. Besondere Mitwirkungspflichten	52
2. Strafrechtliche Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten.....	54
X. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung.....	55
1. Einführung	55
2. Unangemessene rechtliche Gestaltung	58
3. Voraussetzungen für eine Strafbarkeit.....	59
XI. Irrtumslehre im internationalen Steuerstrafrecht	62
1. Tatbestandsirrtum	62

2.	Verbotsirrtum.....	63
XII.	Beihilfe im internationalen Steuerstrafrecht.....	64
XIII.	Nebenfolgen der Steuerhinterziehung.....	66
1.	Passenzug.....	66
2.	Verlust öffentlicher Ämter etc.	67
XIV.	Gefährdungstatbestände.....	67
1.	Gefährdung von Abzugsteuern	68
2.	Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben	69
3.	Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals	69
C.	Die Selbstanzeige im Internationalen Steuerstrafrecht.....	71
I.	Einführung	71
II.	Der Transfer von Unterlagen aus dem Ausland	71
III.	Der Sperrgrund der Tatentdeckung § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.....	72
1.	Objektives Moment	72
2.	Reichweite der Tatentdeckung	73
IV.	Auslandsspezifische Besonderheiten bei der Frage nach der Tatentdeckung	75
1.	Kontrollmitteilungen	75
2.	Mediale Tatentdeckung/Ankauf von Steuer CDs.....	76
3.	Grenzkontrollen.....	77
4.	Tatentdeckung durch ausländische Amtsträger	78
5.	Ausschluss der Tatentdeckung aufgrund Verwertungsverbot	79
V.	Subjektives Moment	79
VI.	Die Einstellung des Verfahren gem. § 170 Abs. 2 StPO i.V.m. § 398a AO als Verfahrenshindernis.....	80
D.	Steuerliche Amtshilfe	82
I.	Einführung	82
II.	Internationale Amtshilfe	82
1.	Überblick	82
2.	Zinsrichtlinie	91

3.	Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuer-Zusammenarbeits-Verordnung.....	91
4.	Verbrauchsteuer-Zusammenarbeits-Verordnung.....	92
5.	§ 117 Abs. 1 AO als Rechtsgrundlage	92
6.	Doppelbesteuerungsabkommen.....	93
7.	Amts- und Rechtshilfeabkommen.....	94
8.	Informationsaustauschabkommen	94
E.	Amtshilfe/Landesspezifische Besonderheiten	95
I.	Schweiz	95
II.	Liechtenstein.....	97
1.	Einführung	97
2.	Informationsaustauschabkommen mit Liechtenstein	98
III.	Luxemburg	98
IV.	Österreich	99
F.	Strafrechtliche Rechtshilfe.....	101
I.	Einführung	101
II.	Rechtsquellen	102
III.	Überblick.....	103
IV.	Begrifflichkeiten.....	105
V.	Grundprinzipien der Rechtshilfe.....	105
VI.	Zuständigkeit	107
VII.	Auslieferung in Steuerstrafsachen.....	108
VIII.	Auslieferung bei Europäischem Haftbefehl.....	110
G.	Rechtshilfe/Landesspezifische Besonderheiten.....	111
I.	Österreich	111
1.	Rechtsquellen	111
2.	Rechtshilfe in Steuerstrafsachen.....	111
II.	Schweiz	112
1.	Rechtsquellen	112

2.	Rechtshilfe in Steuerstrafsachen.....	113
3.	Rechtshilfe zur Entlastung des Beschuldigten	114
4.	Keine Rechtshilfe bei gestohlenen Bankdaten	115
5.	Zusammenhang mit der Schweiz	115
6.	Inhaltliche Anforderungen	115
7.	Verfahren	116
8.	Spezialitätsvorbehalt	116
9.	Auslieferung	117
III.	Liechtenstein.....	118
1.	Rechtsquellen	118
2.	Rechtshilfe in Steuerstrafsachen.....	118
IV.	Luxemburg	119
V.	USA	120
VI.	Kanada	121
VII.	Rechtshilfe und Steuergeheimnis.....	121
VIII.	Strafverfolgungsübernahmeersuchen	121
H.	Praxisrelevante Einzelfälle.....	122
I.	Wegzug natürlicher Personen	122
1.	Wegzug.....	122
2.	Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthaltes.....	124
3.	Aufgabe der Ansässigkeit im Inland	125
4.	Zuzug natürlicher Personen	126
5.	Wohnsitz im Inland	128
6.	Gewöhnlicher Aufenthalt im Inland.....	132
7.	Ansässigkeit im Inland	135
II.	Ausländische Lebensversicherungsverträge/“Wraps“	138
III.	Ausländische Kapitalerträge.....	139
IV.	Ausländische Familienstiftungen und Trusts	140
1.	Hinterziehung von Einkommensteuer	140

2. Hinterziehung von Erbschafts- und Schenkungsteuer bei Stiftungsfällen	143
V. Erbschaftsteuer/Schenkungsfälle	144
VI. Ausländische Basisgesellschaften.....	146
VII.Schmiergeldzahlungen im und ins Ausland	148
VIII. Steuerhinterziehung durch unangemessene Verrechnungspreise	151
IX. Die Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 138 Abs. 2 AO	153

A. Internationales Strafanwendungsrecht

I. Einführung

Das Strafanwendungsrecht regelt sowohl die Frage nach der Strafberechtigung des Staates, als auch die Frage nach dem anwendbaren Strafrecht. Fehlt die Strafberechtigung, liegt ein Prozesshindernis vor.¹ Da es sich bei dem Strafanwendungsrecht um nationales Recht handelt, ist jeder Staat grundsätzlich frei, sein Strafrecht auf sämtliche Sachverhalte anzuwenden.

Begrenzt wird diese Autonomie allein durch das völkerrechtliche Nichteinmischungsgebot, da ohne sinnvollen Bezug zwischen normierendem Staat und normierten Sachverhalt die Folge eine Verletzung der fremden Souveränität wäre. Voraussetzung ist daher stets ein sog. „*genuine link*“, sprich ein „*sinnvoller Anknüpfungspunkt*“ der die Erstreckung der deutschen Strafgewalt sinnvoll erscheinen lässt.²

Bsp. Der spanische Geschäftsmann A betreibt von Italien aus ein Umsatzsteuerkarussell oder Streckengeschäfte, indem er aus Deutschland (vermeintlich) Autos importiert. Sämtliche Buch- und Belegnachweise genügen nicht den gesetzlichen Mindestanforderungen und sind mitunter auch gefälscht.

In einer Zwei-Stufen Prüfung ist zunächst zu prüfen, ob der strafrechtsrelevante Lebenssachverhalt eine besondere Nähebeziehung zu dem die Strafgewalt beanspruchenden Staat aufweist. Sodann ist zu prüfen, ob der Ausübung extraterritorialer Strafgewalt ein völkerrechtliches Verbot entgegensteht, wobei insoweit nur das Willkür und das Rechtsmissbrauchsverbot in Betracht kommen.³ Die unzulässige Einmischung in fremdstaatliche Souveränität ist zu vermeiden. Das internationale und europäische Strafrecht wird daher wesentlich von den im folgenden aufgeführten Prinzipien bestimmt, die sich aber in jedem Fall an dem Nichteinmischungsgebot, welches Art. 25 GG folgend als allgemeine Regel des Völkerrechts den innerstaatlichen Gesetzen vorgeht, messen lassen müssen. Die Folge dieser Systematik ist, dass für die Verfolgung ein und desselben Sachverhalts mehrere Staaten berufen sein können. D.h. die im Folgenden aufgeführten Prinzipien überschneiden sich teilweise.

Im *Beispielfall* sind Italien und Deutschland bereits über das Territorialitätsprinzip wegen des im jeweiligen Land belegenen Tatorts zur Strafverfolgung berufen. Spanien gelangt über das aktive Personalitätsprinzip zu einer Strafverfolgung. Art. 103 Abs. 3 GG regelt lediglich den innerstaatlichen

¹ BGH v. 22.1.1986 – 3 StR 472/85, BGHSt 34, 3 = NJW 1986, 2895; zum Ganzen *Peters* in *Schaumburg/Peters*, Internationales Steuerstrafrecht, Rz. 3.1ff.

² BGH v. 30.4.1999 – 3 StR 215/98, BGHSt 45, 64,66; *Ambos*, Internationales Strafrecht, 15ff; *Safferling*, Internationales Strafrecht, 13ff; *Hecker*, EuStr, § 2 Rn. 9; *Satzger* IntStrR § 5 Rn. 6ff.; MüKoStGB/*Ambos*, Vor §3 3-7 Rn. 21 ff.

³ *Hecker*, EuStr, § 2 Rn. 10; so auch *Satzger* IntStrR § 4 Rn. 2ff.

Grundsatz des „ne bis in idem“ (Verbot der Doppelbestrafung), hindert aber nicht die mehrfache Strafverfolgung. Auch Art. 54 SDÜ regelt auf europäischer Ebene nur ein zwischenstaatliches Doppelbestrafungsverbot, besagt aber nichts über die Berechtigung zur Strafverfolgung. Dass ein Ermittlungsverfahren geführt wird, besagt nämlich noch nicht, dass es auch zu einer Verurteilung kommt.

Für den Bereich des internationalen Steuerstrafrechts ist die Frage nach dem Strafanwendungsrecht zumeist von untergeordneter Bedeutung, da die Steuerhinterziehung stets das abstrakte Rechtsgut des vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommens im Inland verletzt, mithin bereits hierüber die deutsche Strafgewalt begründet ist (vgl. § 370 Abs. 7 AO⁴). Erforderlich ist aber, was zunehmend streitig ist, ob überhaupt ein originärer inländischer Steueranspruch besteht.

II. Territorialitätsprinzip

Durch das 2. Strafrechtsreformgesetz (StrRG) wurde im Jahre 1975 das von 1940 bis 1974 geltende Personalitätsprinzip durch das Territorialitätsprinzip abgelöst. Das deutsche Strafrecht ist demnach nicht mehr auf jede Tat eines Deutschen anwendbar, sondern auf jede in Deutschland begangene Tat, unabhängig davon von wem sie begangen wird und welcher Nationalität der Täter oder das Opfer angehören.⁵ Gem. § 3 StGB gilt deutsches Strafrecht für alle Taten, die im Inland begangen werden.⁶ Für nicht im Inland begangene Taten regeln die §§ 4-7 StGB die Voraussetzung der Anwendung deutschen Strafrechts.

Inland ist, entsprechend dem staatsrechtlichen Inlandsbegriff, das gesamte Staatsgebiet, in dem deutsches Strafrecht auf Grund hoheitlicher Strafgewalt seine Ordnungsfunktion geltend macht.⁷ Dazu gehören neben dem Landgebiet auch deutsche Exklaven, Zollgebiete, Küstengewässer, nationale Eigengewässer (Seehäfen, Meeresbuchten) sowie der Luftraum.⁸ Der Ort der Tat bestimmt sich über § 9 StGB.

Was die Steuerhinterziehung betrifft, so tritt die Steuerverkürzung als tatbestandsmäßiger Erfolg im Inland ein, mithin der Tatbestand des § 370 AO dann erfüllt ist, wenn es zu einer Verkürzung einer inländischen Steuer kommt.⁹

⁴ § 370 Abs. 7 AO lautet : „Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen werden.“

⁵ *Ambos*, Internationales Strafrecht, 27 ff; *Safferling*, Internationales Strafrecht, 13ff; *Hecker*, EuStr, § 2 Rn. 12; *Satzger* IntStrR § 5 Rn. 49ff.; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rdnr. 79.1.

⁶ Zur dogmatischen Einordnung vgl. *Satzger*, IntStrR, § 5 Rn. 4ff.

⁷ BGH v. 26.11.1980 - 3 StR 393/80, BGH v. 07.03.1984 - 3 StR 550/83, BGHSt 30, 1; 32, 297; *Fischer*, StGB, vor §§ 3-7 Rn. 12; *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rdnr. 79.1.

⁸ Vgl. auch *Fischer*, StGB, vor §§ 3-7 Rn. 12.

⁹ *Peters* in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rz. 3.4.



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 5 – Ausgewählte Schwerpunkte des Steuerstrafrechts

Teil 2: Häufige Delikte aus § 370 AO

Klaus Herrmann, Hochschule Worms

Inhaltsverzeichnis



Fachseminare
von Fürstenberg

Vorsprung durch Kompetenz. 1

A. Korruptionsdelikte und Steuerhinterziehung..... 4

I. Rechtliches Umfeld der Korruptionsbekämpfung 5

1. Vorteilsannahme, § 331 StGB 8

2. Bestechlichkeit, § 332 StGB 14

3. Vorteilsgewährung, § 333 StGB 16

4. Bestechung, § 334 StGB 17

5. Angestelltenbestechung, § 299 StGB 18

6. Korruption im Gesundheitswesen, § 299a + b StGB 25

7. Bekämpfung der Korruption im Sport und bei Sportwetten 27

8. Bestechlichkeit und Bestechung von Mandatsträgern, § 108e StGB 31

9. Verjährung bei Korruptionsdelikten 32

II. Korruptionsbekämpfung durch die Finanzverwaltung 37

1. OECD - Handbuch für die Außendienste 38

2. Deutsche Anstrengungen zur Korruptionsbekämpfung 47

3. Korruptionsbekämpfung durch die Innendienste der Finanzverwaltung 57

4. Ausgewählte Beispielfälle Korruptionssachverhalte 58

B. Untreue und Betrug mit Steuerhinterziehung..... 62

I. Betrugs – Tatbestand, § 263 StGB 62

II. Untreue – Tatbestand, § 266 StGB 67

III. Zusammenhänge mit Steuerhinterziehung 74

¹ In den folgenden Ausführungen verwende ich aus Gründen der besseren Lesbarkeit die grammatikalisch männliche Form. Gemeint sind je nach Sinnzusammenhang jeweils Männer und Frauen.

1. Untreue durch Einrichtung und Betrieb schwarzer Kassen.....	74
2. Untreue eines Finanzbeamten mit Steuerhinterziehung.....	81
3. Untreuestrafbarkeit von Aufsichtsratsmitgliedern.....	91
C. Geldwäsche und Steuerhinterziehung	94
I. Grundlegende Überlegung der Geldwäschebekämpfung.....	100
II. Steuerhinterziehung als Vortat.....	101
1. Gewerbsmäßige Steuerhinterziehung.....	101
2. Bandenmäßige Steuerhinterziehung.....	103
3. Ersparte Aufwendungen und aus der Tat erlangte Steuerrückzahlungen	105
III. Die besondere Rolle der Finanzverwaltung.....	108
1. Betroffene Dienststellen	110
2. Anlässe für Geldwäscheverdachtsmeldungen	112
3. Verfahren und Adressaten bei Geldwäsche Mitteilungen	114
4. Ordnungswidrigkeiten nach dem Geldwäschegesetz	116
IV. Bargeldkontrollen der Zollverwaltung.....	117
1. Anzeigepflicht von Bargeld beim Grenzübertritt innerhalb EU auf Nachfrage	117
2. Anzeigepflichtiges Bargeld oder gleichgestellte Zahlungsmittel	118
3. Folgen bei Verletzung der Anzeigepflicht	118
V. Geldwäsche - Pflichtenkreis für Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe.....	119
1. Beraterpflichten nach dem Geldwäschegesetz.....	119
2. Beraterisiken nach dem Geldwäschegesetz	125
3. Ausgewählte Rechtsprechung und Praxisfälle	125
D. Begünstigung bei Steuerhinterziehung.....	141
I. Rechtliche Grundlagen.....	141
II. Fallbeispiele.....	150
1. Kauf von ausländischen Bankdaten.....	150
2. Beihilfe des Bankmitarbeiters beim Kapitaltransfer ins Ausland	151
3. Begünstigung durch Strafverteidiger bei Kautionshinterlegung im eigenen Namen	152

4. Keine Begünstigung bei ungeeigneter Tathandlung	153
5. Keine Begünstigung bei verschenktem Vorteil	154
6. Keine Begünstigung durch Bezahlung fremder Geldstrafen und Bußgelder.....	154
E. Steuerrechtliche Auswirkung des § 160 AO.....	155
I. Ratio des § 160 AO: Gefährdungshaftung	155
II. Anwendung des § 160 AO.....	155
1. Höhe der Betriebsausgaben ungewiss.....	156
2. Nichtabziehbarkeit aus anderen Gründen.....	156
III. Empfängerbenennung	157
IV. Auskunftsverweigerungsrechte bei § 160 AO	157
V. Strafrechtliche Bedeutung von § 160 AO	158
VI. Anwendungsbeispiele	159
F. Besonderheiten des Steuergeheimnisses (§ 30 AO).....	165
I. Durch das Steuergeheimnis geschützte Daten	165
II. Verpflichteter Personenkreis	169
III. Durchbrechungen des Steuergeheimnisses	170
1. Durchbrechungen aus § 30 Abs. 4 AO.....	170
2. Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen, § 31 AO	174
3. Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung u. des Leistungsmisbrauchs, § 31a AO	175
4. Mitteilungen zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, § 31b AO	176
IV. Verhältnis zum Datenschutz und anderen Schutzgesetzen	177
V. Ausgewählte Einzelprobleme	178
1. Auskunft über Anzeigerstatter	178
2. Akteneinsichtsrecht nach der DSGVO	180
3. Beamte als Mandanten	187
5. Risiken bei Verletzung des Steuergeheimnisses	189

Die nachfolgenden Ausführungen sind nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst, sondern geben ausschließlich die private Meinung des Autors wieder. Wegen der Vielgestaltigkeit der Rechtsgebiete und teilweise fehlender Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen kann für den Inhalt keine Haftung übernommen werden.

A. Korruptionsdelikte und Steuerhinterziehung

Korruption dürfte so alt wie die Menschheit sein. Sie wurde und wird offen oder verdeckt ausgeübt. Obwohl seit langem gesellschaftlich geächtet, wurde Korruption bis in die neuere Zeit kaum wahrgenommen und wenn, dann als Phänomen der Anderen (Südländer, Asiaten, im Ausland) oder nur in bestimmten Branchen (Bau, Waffenhandel). Wenn sie betrieben wurde, war die **innere Rechtfertigung** nicht weit:

- Die Anderen tun es auch
- Wenn ich es nicht tue, dann machen es die Anderen;
- Ohne Korruption bekomme ich keine Aufträge;
- Ich muss meine Firma retten, Arbeitsplätze erhalten etc.

Über die Richtigkeit dieser Rechtfertigungsargumente kann man denken was man will, solange der **gesellschaftliche Grundkonsens** fortbesteht: Korruption ist schädlich für die Wirtschaft und das Gemeinwohl und letztlich auch schädlich für die Individuen, weil sie dadurch unvermeidbar in ein delikatisches Umfeld hineingezogen werden, in dem sie sich eigentlich nicht sehen wollen. Das betrifft nicht nur die Strafvorschriften zur Bekämpfung der Korruption im engeren Sinne, sondern auch eine Vielzahl von Delikten, deren Verwirklichung eng mit korruptiven Handlungswiesen verbunden sind wie den Betrug, die Untreue, Urkundenfälschungen bis hin und vor allen Dingen auch der Steuerhinterziehung.

Korruption und Steuerhinterziehung sind quasi siamesische Zwillinge!

Beide Deliktsformen sind fast untrennbar miteinander verbunden: auf Seiten des **Empfängers** korruptiver Vorteile durch deren Steuerpflicht, auf Seiten des **Leistenden** durch die Notwendigkeit schwarzer Kassen.

BGH vom 05.05.2004

Az. 5 StR 139/03

wistra 2004, S. 391

Für Bestechungsgelder besteht eine steuerliche Erklärungspflicht. Sie stellen Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG dar. Sie unterliegen dem Verfall, wobei die Ansprüche des Steuerfiskus demjenigen des Justizfiskus vorgehen.

Der **Empfänger korruptiver Vorteile** (Bestochener oder Vorteilsempfänger) muss diese regelmäßig versteuern. In Betracht kommen Einnahmen aus sonstigen Leistungen (§ 22 EStG)² oder – bei entsprechender Nachhaltigkeit - aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Dazu muss er sie in seiner Steuererklärung angeben, was aus nachvollziehbaren Gründen so gut wie nie geschieht, wodurch im Regelfall § 370 AO verwirklicht wird. Bei steuerlicher Einordnung als gewerbliche Einkünfte ist zu beachten, dass mit Aufdeckung des korruptiven Geflechts regelmäßig eine Betriebsaufgabe (des Korruptions –

² BGH vom 05.05.2004, Az. 5 StR 139/03, HFR 2005, S. 62

„Betriebs“) verbunden ist und eine Aufgabebilanz zu erstellen ist. In dieser sind nach allgemeinen bilanzsteuerlichen Grundsätzen Rückstellungen für eventuelle Rückforderungen von korruptiven Vorteilen sowie die daraus resultierenden betrieblichen Steuernachforderungen zu bilden.

Der **Leistende korruptiver Vorteile** muss diese in irgendeiner Weise verbuchen, wenn er sie nicht aus privaten Mitteln begleichen will. Das geht bei Körperschaften, die keinen Privatbereich haben, ohnehin nicht. Zwar kann diesen Aufwendungen in vielen Fällen der Betriebsausgabencharakter (§ 4 Abs. 4 EStG) nicht bestritten werden, diese sind jedoch nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG bei der Gewinnermittlung nicht abziehbar. Es müssen daher andere (abziehbare) Betriebsausgaben vorgeschützt werden oder schwarze Kassen gebildet werden, aus denen die rechtswidrigen Vorteile letztendlich gezahlt werden. Sowohl die Bildung schwarzer Kassen wie die Täuschung über die Art der Betriebsausgaben kann – neben anderen möglichen Deliktsverwirklichungen - eine Steuerhinterziehung darstellen.

I. Rechtliches Umfeld der Korruptionsbekämpfung

Die Bekämpfung der Korruption tritt in den letzten Jahren zunehmend ins Blickfeld der Öffentlichkeit. Das ist zum einen ablesbar an den Presseveröffentlichungen zum Thema, deren Sammlung mittlerweile eine anspruchsvolle Tätigkeit geworden ist. Zum anderen sind die vielfältigen Änderungen des gesetzlichen Umfelds der Korruptionsbekämpfung ein Indiz für das öffentliche Interesse.

Die eigentlichen Korruptionsdelikte Vorteilsgewährung und Vorteilsannahme (§§ 331, 333 StGB) sowie Bestechung und Bestechlichkeit (§§ 332, 334 StGB) sind seit langem im StGB geregelt. Durch das Korruptions-Bekämpfungsgesetz vom 13.08.1997³ wurden die Vorschriften teilweise ergänzt und verschärft. Außerdem wurde die bisher in § 12 UWG normierte Angestelltenbestechung („Schmiergeld“) als § 299 in das StGB aufgenommen, verbunden mit den in § 300 normierten Strafschärfungsgründen. Aktuell wurde die Angestelltenbestechung /-bestechlichkeit neu geregelt durch das Gesetz zur Bekämpfung der Korruption vom 20.11.2015 (s.u. A. I. 5.) Weitere flankierende Maßnahmen betrafen das Ordnungswidrigkeitsrecht (§ 130 OWiG) sowie das Beamtenrecht (§§ 42, 47 Beamtenstatut - Gesetz). Seit der Entscheidung des LG Hamburg vom 09.12.2010⁴ und dem nachfolgenden Beschluss des Großen Senats des BGH vom 29.03.2012⁵ ist die Korruption im Gesundheitswesen wieder einmal ins Blickfeld der Öffentlichkeit geraten und hat den Gesetzgeber zu Aktivitäten veranlasst, die durch das „**Gesetz zur Bekämpfung der Korruption im Gesundheitswesen**“ vom 30.05.2016 zu den zwei neuen Korruptionsstraftatbeständen § 299a und § 299b StGB führten (s.u. A.I.6).

³ KorrBekG vom 13.08.1997, BGBl. 1997 I S. 2038

⁴ LG Hamburg, Urteil vom 09.12.2010, Az. 618 KLS 10/09, GesR 2001, 164 – 179, s.u. A.I.5.

⁵ BGH großer Senat, Beschluss vom 29.03.2012, Az. GSSt 2/11, NJW 2012, 2056 - 2059

Die Bekämpfung der **Korruption im Ausland** wurde 1998 durch das Internationale Bestechungsgesetz und das EU – Bestechungsgesetz angegangen ⁶. Beide Gesetze setzten internationale Vereinbarungen um:

- Das Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften vom 27.07.1995 ⁷ zur Einbeziehung von Auslandsstraftaten in die Bestechungstatbestände;
- OECD Übereinkommen vom 17.12.1997 über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr ⁸.

In der Folge beschäftigte die Korruptionsbekämpfung die internationale Gemeinschaft in zunehmendem Maße, was in weiteren völkerrechtlichen Verträgen, Übereinkommen und Protokollen seinen Niederschlag fand:

- Übereinkommen der UN – Staaten gegen Korruption vom 31.10.2003 dürfte die wichtigste internationale Vereinbarung sein, die von Deutschland am 09.12.2003 unterzeichnet wurde. Wichtige Teile daraus wurden erst verzögert umgesetzt. So wurde der Tatbestand der Abgeordnetenbestechung erst durch das 48. Strafrechtsänderungsgesetz vom 23.04.2014 in den § 108e StGB aufgenommen, der bis dato nur den Stimmenkauf unter Strafe gestellt hatte (vgl. unten 7.). Die fehlende Umsetzung seit 2003 hatte international und national zu nicht mehr auszuhaltender Kritik geführt.
- Der EU – Rahmenbeschluss zur Bestechung im privaten Sektor ⁹ schuf weitere Vorgaben für den nationalen Gesetzgeber, der in der Pflicht ist, einen Rahmenbeschluss in nationales Recht umzusetzen. Die Umsetzungsfrist war bereits am 23. Juli 2005 abgelaufen.

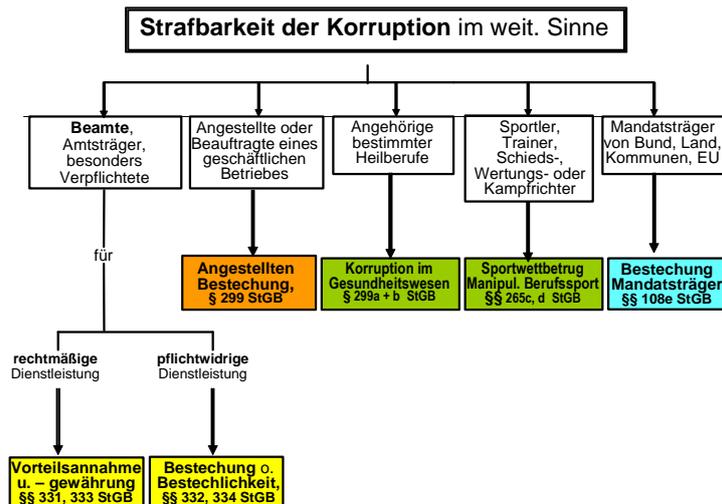
Nachfolgend eine kurze übersichtsartige Darstellung der in Frage kommenden Tatbestände:

⁶ IntBestG vom 10.09.1998, BGBl. 1998 II S. 2327; EU-BestG vom 10.09.1998, BGBl. 1998 II 2340; mittlerweile ins StGB integriert s.u.

⁷ ANI EG Nr. C 316, 49

⁸ Abgedruckt in BR DrS 269/98

⁹ Rahmenbeschluss 2003/568/JI des Rates vom 22. Juli 2003 zur Bekämpfung der Bestechung im privaten Sektor



Nach einem gescheiterten Versuch im Jahre 2006¹⁰ hatte der Gesetzgeber dann im 48. Strafrechtsänderungsgesetz vom 23.04.2014 in einem ersten Schritt mit § 108e StGB eine Vorschrift über die Strafbarkeit der Abgeordnetenbestechung (und Bestechlichkeit) eingeführt. In einem großen weiteren Schritt änderte dann das **Gesetz zur Bekämpfung der Korruption** vom 20.11.2015 wichtige Teile der bisherigen Korruptionsbekämpfung, indem es die Regelungen des EU-BestG und des IntBestG weitgehend ins deutsche Strafgesetzbuch integrierte. Für bestimmte Sonderbereiche behalten diese Gesetze aber noch ihre Gültigkeit. Flankierend wurde § 5 StGB „**Auslandstaten mit Inlandsbezug**“ geändert und umbenannt sowie § 11 Abs. 1 Nr. 2a StGB „**Europäische Amtsträger**“ neu geschaffen.

Am Rande sei noch erwähnt, dass das Delikt der **Bestechung und Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr (§ 299 StGB)** in den **Vortatenkatalog der Geldwäsche** aufgenommen wurde (§ 261 Abs. 1 Nr. 4 lit. a StGB), allerdings nur bei gewerbs- oder bandenmäßiger Begehung. Es dürfte ein gewisser Wertungswiderspruch darin liegen, dass das Delikt nur auf Antrag verfolgbar ist (§ 301 StGB), gleichzeitig aber die gravierenden Folgen des Geldwäschegesetzes auslösen kann¹¹.

Nach Fischer spielen Korruptionsdelikte in der Praxis der Strafverfolgung keine große Rolle¹². Die bekannt gewordenen Fallzahlen sind niedrig, die Dunkelziffer ist hoch, dafür liegt die statistische Aufklärungsquote bei 95 %. Die Schwierigkeit besteht darin, dass auf beiden Seiten korruptiver Verhältnisse Tatbeteiligte stehen und die Geschädigten meist ihren Schaden nicht bemerken. Unzweifelhaft ist aber der Schaden – wenn nur geschätzt - sehr hoch. Nach Schaupensteiner sollen die durch Korruption entstandenen Schäden alleine im Baubereich über 5 Mrd. Euro jährlich betragen¹³. An anderer Stelle werden die Kosten durch die Korruption im Gesundheitsbereich mit 5 bis 17 Mrd. Euro geschätzt¹⁴. Schon die Spannweite der Schätzung macht deutlich, wie wenig hier präzise Aussagen möglich sind, zumal es an einer exakten Definition daran fehlt, was alles unter Korruption zu fassen ist.

¹⁰ In 2007 nahezu unverändert veröffentlicht als BT-DrS 16/6558 vom 04.10.2007

¹¹ Walter, WIJ 2015, S. 158

¹² Fischer, StGB, 57. Auflage, vor § 298, Rz. 4 ff.

¹³ Schaupensteiner, Der Kriminalist 1996, S. 7

¹⁴ Antrag der Bundestagsfraktion Die Linke, BTDrS 18/5452, S. 1 „Korruption im Gesundheitswesen effektiv bekämpfen“



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ottoschmidt

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

StStrafR 5 – Ausgewählte Schwerpunkte des Steuerstrafrechts

Teil 3: Umsatzsteuer, insbes. USt-Karussell

Klaus Herrmann, Hochschule Worms

Inhaltsverzeichnis

A. Steuerhinterziehung bei Anmeldesteuern	1
I. Steuerliches Umfeld	2
1. Aufbau des Umsatzsteuergesetzes.....	2
2. Leistungsort, §§ 3 ff. UStG.....	4
3. Inngemeinschaftliche Lieferung, § 6a UStG.....	9
4. Sonderproblem: Nachweispflichten bei inngemeinschaftlichen Lieferungen	11
5. Umkehr der Steuerschuldnerschaft, § 13b UStG	22
6. Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes.....	24
7. Vorsteuerabzug.....	30
8. Verfahrensvorschriften	34
9. Steuerliche Sanktionen im UStG.....	39
10. Bußgeld- und Strafvorschriften im UStG	42
II. Strafrechtliche Besonderheiten bei der Umsatzsteuer.....	44
1. Tatvollendung durch Nichtabgabe zum gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt	44
2. Nebeneinander von Umsatzsteuer-Voranmeldung und Jahreserklärung	45
3. Selbstanzeige bei der Umsatzsteuer	49
B. Die Beteiligten	54
I. Der ganz normale Unternehmer	54
II. Der schlecht organisierte Unternehmer.....	54
III. Der gierige Unternehmer.....	55
IV. Der kleine Gauner	55
V. Der große Gauner.....	56

¹ In den folgenden Ausführungen verwende ich aus Gründen der besseren Lesbarkeit die grammatikalisch männliche Form. Gemeint sind je nach Sinnzusammenhang jeweils Männer und Frauen.

VI. Gegenseite: Das Finanzamt	57
VII. Gegenseite: Der Bund.....	59
VIII. Die EU	61
C. Umsatzsteuerbetrugs: Erscheinungsformen.....	64
I. Gründungstäter	64
II. Umsatzsteuerkarusselle und ihre Bekämpfung.....	65
1. Mobiltelefone im Karussell	65
2. Handel mit schmutziger Luft	73
III. Streckengeschäfte	74
1. Autohandel	74
2. Goldhandel	77
IV. Umsatzsteuerbetrug mit sonstigen Leistungen.....	78
V. Weitere Problemfelder.....	84
1. Das Spiel mit der Soll- und Ist - Versteuerung	84
2. Umsatzsteuerverkürzung als Nebeneffekt	84
3. Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG	85

Die nachfolgenden Ausführungen sind nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst, sondern geben ausschließlich die private Meinung des Autors wieder. Wegen der Vielgestaltigkeit der Rechtsgebiete und teilweise fehlender Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen kann für den Inhalt keine Haftung übernommen werden.

- **§§ 26a-26b UStG Bußgeld- und Strafvorschriften** mit verhältnismäßig geringer Bedeutung, wohl zu Unrecht: da ließe sich mehr draus machen.

Daneben ist der Umsatzsteuer – Anwendungserlass zu beachten, vor allem die §§ 17 ff UStDV mit den Nachweis – Regelungen für innergemeinschaftliche Lieferungen (igL).

2. Leistungsort, §§ 3 ff. UStG

Die Leistung ist nur steuerbar, wenn der Ort der Leistung im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) liegt.

(1) Grundsatz für Lieferungen:

Der Leistungsort ist dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, gleichgültig von wem sie bewirkt wird (Lieferer, Abnehmer, beauftragter Dritter), § 3 Abs. 6 UStG.

- **Befördern** ist jedes Fortbewegen eines Gegenstandes, § 3 Abs. 6 S. 2.
- **Versenden** liegt vor, wenn jemand die Beförderung des Gegenstandes durch einen **selbständigen Beauftragten** durchführen lässt, § 3 Abs. 6 S. 3. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten.
- Wird der Gegenstand der Lieferung **weder befördert noch versendet**, ist der Leistungsort dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der **Verschaffung der Verfügungsmacht** befindet, § 3 Abs. 7 S. 1. Das ist wichtig für die unbewegten Lieferungen beim Reihengeschäft, s.u.

(2) Das JStG 2019 hat das **Reihengeschäft** neu geregelt, § 3 Abs. 6a (neu) UStG) Beim Reihengeschäft handelt es sich um eine vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer unmittelbare Beförderung oder Versendung eines Gegenstandes, über den mehrere Unternehmer Umsatzgeschäfte abschließen, wobei für den Transport nur ein Unternehmer in der Reihe verantwortlich ist. Von besonderer Bedeutung ist ein Reihengeschäft dann, wenn die Lieferkette in einem anderen EU-Mitgliedsstaat endet. Es geht dann darum, welcher Umsatz eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (igL) ist. Bei diesem Umsatz muss die Warenbewegung über eine EU-Binnengrenze bewirkt werden.

- **Transportverantwortlichkeit:**

Für den Transport ist derjenige Unternehmer verantwortlich, der den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet. Dazu muss er mit dem Spediteur den Transportvertrag abgeschlossen, aus dem ihm Rechte und Pflichten entstehen. Das kann auch in mehreren Transportverträgen mit unterschiedlichen Speditoren vorliegen, wenn nur derselbe Unternehmer alle diese Verträge abgeschlossen hat.

Wird der Transport aber durch mehrere Unternehmer an der Reihe beteiligte Unternehmer abgeschlossen („**Gebrochene Beförderung**“), liegt kein Reihengeschäft iSd. § 3 Nr. 6a UStG

vor. Eine **Zwischenlagerung** während des Transportes ist je nach Sachverhalt unterschiedlich zu beurteilen⁴.

● **Zuordnung der Lieferung**

Konsequenz des Reihengeschäftes ist, dass die Lieferung nur einem Unternehmer zuzuordnen ist. Das kann entweder der **erste Lieferer** (§ 3 Abs. 6a S. 2) oder der **letzte Abnehmer** (§ 3 Abs. 6a S. 3) sein oder ein **Zwischenhändler** (§ 3 Abs. 6a S. 4 UStG). Nur diese Lieferung ist eine bewegte Lieferung, während alle anderen Lieferungen in der Kette unbewegt sind (wichtig für den Ort der Leistung).

➔ **§ 3 Abs. 6a S. 2 UStG Zuordnung des Transportes zum ersten Lieferer,**

so dass alle anderen Lieferungen dem ersten Umsatz nachfolgen und keine bewegten Leistungen sind. **Ort der Lieferung** ist nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes **beginnt**.

➔ **§ 3 Abs. 6a S. 3 UStG Zuordnung des Transports zum letzten Abnehmer,**

die bewegte Lieferung ist dem Umsatz an ihn zuzuordnen und der **Ort der Leistung** ist nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG dort, wo die Beförderung oder der Versendung des Gegenstandes **endet**.

➔ **§ 3 Abs. 6a S. 4 UStG Zuordnung an einen Zwischenhändler**

Befördert oder versendet der Zwischenhändler den Gegenstand der Lieferung, so ist grundsätzlich die Warenbewegung der Lieferung an ihn zuzuordnen.

Ausnahme:

Zwischenhändler weist nach, dass er den Gegenstand nicht als Abnehmer (gesetzliche Vermutung), sondern ausnahmsweise als Lieferer befördert oder versendet hat. Die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung in S. 4 kann durch die entsprechende **Verwendung einer USt-Identnummer** erreicht werden.

➤ **Verwendung** bedeutet aktive Verwendung zu Beginn der Beförderung durch Mitteilung an den Vertragspartner; die USt-Identnummer soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden⁵. Nicht ausreichend ist ein formularmäßiger Abdruck der USt-Identnummer im Vertragsvordruck⁶.

➤ **USt-Identnummer muss vom Abgangsmitgliedsstaat stammen, § 3 Abs. 6a S. 6 UStG**

➤ **Risiko:**

Der Zwischenhändler muss je nach verwendeter Identnummer seinen Folgeumsatz versteuern. Hat er eine Eingangsleistung ohne Steuerausweis erhalten, weil er seine USt-Identnummer verwendet hat, und hat er dann den Gegenstand im Inland an einen Dritten veräußert, so dass keine igL vorliegt, muss er seinen Folgeumsatz versteuern, ohne dass er einen Vorsteuerabzug gehabt hätte. Das kann er nur vermei-

⁴ Vgl. Sterzinger, UR 2020, S. 1, 2

⁵ Sterzinger, UR 2020, 1, 3

⁶ Schlegel, DStR 2019, 1233, 1235; Huschens, NWB 2019, 1893, 1896, 1898

den, indem er seinen Lieferanten darüber aufklärt bzw. eine vom Abgangsmitgliedsstaat erteilte USt-Identnummer verwendet. Zur Vermeidung der umsatzsteuerlichen Doppelbelastung wird der Unternehmer das schon im Eigeninteresse regelmäßig tun.

- **Einfuhr- und Ausfuhrlieferung** werden entsprechend behandelt, § 3 Abs. 6a S. 6 und S. 7 UStG. Die gesetzliche Vermutung des Abs. 6a S. 4 ist bei **Ausfuhrlieferungen** wiederlegt, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferanten nachweist, dass er im Mitgliedsstaat des Transportbeginns der Ware umsatzsteuerlich erfasst ist, Abs. 6a S. 6.

Bei **Einfuhrlieferungen** wird die gesetzliche Vermutung wiederlegt, wenn der Zwischenhändler den Gegenstand der Lieferung in seinem Namen und auf seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr angemeldet hat, Abs. 6a S. 7.

In diesem Fall verlagert sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG ins Inland, so dass die Lieferung des Zwischenhändlers im Inland steuerbar ist (ggfs. aber steuerbefreit).

- (3) Bei der **Einfuhr** aus dem Drittlandsgebiet durch Beförderung oder Versendung gilt der Ort dieser Lieferung als im Inland gelegen, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter die Ware zollrechtlich und steuerrechtlich zum freien Verkehr im Inland angemeldet hat.

Auf die frühere **Schuldnerschaft für die Einfuhrumsatzsteuer** wird nicht mehr abgestellt, sondern lediglich auf den formalen Akt der Abfertigung.

(4) Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs, § 3d UStG

ist dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, § 3d UStG. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer die USt – Identnummer eines anderen Mitgliedsstaates, so verlagert sich der Leistungsort solange auf das Gebiet dieses Mitgliedsstaates, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den Staat aus Satz 1 (Ort am Beförderungsende) besteuert worden ist (oder nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert gilt), sofern der erste Abnehmer seiner Erklärungspflicht nach § 18a Abs. 7 S. 1 Nr. 4 UStG (Zusammenfassende Meldung) nachgekommen ist.

(5) Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte, § 3g UStG

über die betreffenden Netze an einen Unternehmer, dessen Geschäftszweig der Handel mit Gas, Elektrizität etc. ist, ist Leistungsort der Ort, an dem der Händler sein Unternehmen betreibt, § 3g Abs. 1 UStG. Die Lieferung an andere Personen (z.B. Endverbraucher) findet aber am Ort des tatsächlichen Verbrauchs statt, § 3g Abs. 2 UStG.

(6) Grundsatz für sonstige Leistungen, § 3a UStG

Eine sonstige Leistung wird dort ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, § 3a Abs. 1 UStG. Von diesem Grundsatz gibt es zahlreiche Ausnahmen:

- Leistungen von Unternehmen an Unternehmen (**B2B**) werden am **Sitzort des Leistungsempfängers** ausgeführt, es sei denn, die Leistung ist ausschließlich für den privaten Bedarf des Unternehmers oder seines Personals bestimmt, § 3a Abs. 1, S. 1 und S. 3, letzter Halbsatz.; für sonstige Leistungen an Private (B2C) bleibt es beim Grundsatz.

3. Innergemeinschaftliche Lieferung, § 6a UStG

Zentrales Problemfeld beim Umsatzsteuerbetrug sind die innergemeinschaftliche Lieferungen (igL) in einen anderen EU - Mitgliedsstaat. Eine igL liegt nach § 6a UStG vor, wenn

- (1) bei einer **Lieferung** (Warenbewegung mit dem Verschaffen der Verfügungsmacht an einer körperlichen Sachen iSd. § 90 BGB);
- (2) der Unternehmer (Lieferer) oder Abnehmer den Liefergegenstand **in das übrige Gemeinschaftsgebiet** befördert oder versendet; das bedeutet, dass der Liefergegenstand bei der Lieferung eine EU – Grenze passieren muss.

Mit dem Wegfall der Grenzkontrollen entstand von Anfang an das Problem des Nachweises der Lieferung in einen anderen Mitgliedsstaat, das sich durch alle Bemühungen der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung der letzten Jahre hindurch zieht und durch die Neuregelungen des § 17b UStDV (mittlerweile § 17c UStDV) im Jahr 2011 einen vorläufigen Abschluss gefunden haben (s.u. III).

Neu durch Quick Fixes im JStG 2019:

Der liefernde Unternehmer muss seiner Verpflichtung zur Abgabe einer zeitgerechten, richtigen und vollständigen **Zusammenfassenden Meldung (ZM)** seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen für jeden Umsatz nach § 18a UStG nachkommen, den er nach § 4 Nr. 1b UStG steuerfrei belassen will. Ohne korrekte ZM liegt keine steuerfreie igL vor (materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit). Soweit die ZM korrekt ist, bleibt die Steuerfreiheit erhalten.

Problem 1:

Die ZM ist am 25. des Folgemonats abzugeben (§ 18a Abs. 1 S. 1 UStG) und damit später als die USt-VA, in der die steuerfreien igL angemeldet werden. Ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesetz selbst geht die Neuregelung davon aus, dass die Steuerfreiheit zunächst zu gewähren, aber rückwirkend zu versagen ist, wenn sich herausstellen sollte, dass der Unternehmer keine oder keine korrekte ZM abgegeben hat.

Problem 2:

USt-VA ist beim Landes – Finanzamt abzugeben, ZM sind beim BfF in Saarlouis abzugeben. Wie erfährt das Landes – FA von fehlenden oder unkorrekten ZM?

Problem 3:

Der Unternehmer erkennt nachträglich, dass eine von ihm abgegebene ZM unrichtig ist. Dann muss er diese nach § 18a Abs. 10 UStG innerhalb eines Monats berichtigen. Eine Berichtigung wirkt für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück¹⁰. Entsprechendes gilt für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen ZM. Bei fristgerechter Berichtigung der ZM schuldet der Unternehmer keine Umsatzsteuer für den betreffen Umsatz; es entstehen auch keine Zinsen nach § 233a AO.

Problem 4

¹⁰ Schlegel, DStR 2019, 1233, 1235

Kein Gutglaubensschutz an das Vorliegen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Festsetzungsverfahren

BFH vom 22.07.2015

Az. V R 23/14

BStBl 2015 II S. 914

1. Ein CMR-Frachtbrief ist Frachtbrief i.S. von § 17 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV a.F.¹⁹, wenn er die Vertragsparteien des Beförderungsvertrages angibt, d.h. den Frachtführer sowie denjenigen, der den Vertrag mit dem Frachtführer geschlossen hat.
2. Soll der Unternehmer bei der innergemeinschaftlichen Lieferung den Nachweis der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gemäß § 17 a Abs. 2 Nr. 2 UStDV a.F. u.a. durch einen handelsüblichen Beleg führen, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, so reichen hierfür allgemeine Angaben, wie die Bestätigung, den Liefergegenstand ordnungsgemäß aus Deutschland oder in ein im Einzelnen bezeichnetes Bestimmungsland auszuführen, nicht aus.
 - Der Belegnachweis war nicht erbracht, weil
 - im CMR-Frachtbrief als Absender die Klägerin eingetragen war und nicht (wie richtig) der Auftraggeber der Beförderung;
 - die Verbringensbestätigungen sind nicht vom tatsächlichen Abholer, sondern vom Abnehmer unterzeichnet. Die Versicherung, die Fahrzeuge ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu verbringen, muss derjenige abgeben, der die Fahrzeuge tatsächlich abholt.
 - Unterschriften des Abholers unter die Verbringensbestätigungen waren teilweise nicht leserlich bzw. stimmten nicht mit den Unterschriften auf den vorgelegten Ausweiskopien überein
 - Die Terminologie in Art. 5 Abs. 1 CMR – Abkommen stimmt nicht mit dem allgemeinen Sprachgebrauch überein. Absender ist der Auftraggeber des Beförderungsunternehmens, nicht der Verantwortliche für die Übergabe an die Spedition.
 - Kein Gutglaubensschutz für den Kläger, denn als im Fahrzeugexport erfahrener Unternehmer hätte er dies bei Anwendung der Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns erkennen können. Er wusste, dass er nicht Auftraggeber der Fracht (= der Absender) war.

Anforderungen an den Buch- und Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Nach einer kurzen Zeit, in der die Rechtsprechung die formalen Anforderungen an Rechnungen als Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs hochgeschraubt hatte, neigt der EuGH aktuell wieder einer liberalen Auffassung zu und fordert vor einer Versagung umsatzsteuerlicher Vorteile Ermittlungen im Einzelfall. Daher hatte der die nachstehende Entscheidung prägende Gedanke nicht lange Bestand:

¹⁹ § 17 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStDV n.F.)

1. Das Merkmal "vollständige Anschrift" in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt nur die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.
 2. Sind Tatbestandsmerkmale des Vorsteuerabzugs nicht erfüllt, kann dieser im Festsetzungsverfahren auch dann nicht gewährt werden, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich des Vorliegens dieser Merkmale gutgläubig war.
 3. Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten gemäß § 6 a Abs. 3 UStG, §§ 17 a, 17 c UStDV nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas Anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.
- Die leistende GmbH stellte Rechnungen unter der Adresse ihres Buchhaltungsbüros aus. Dort fand ihr Geschäftsbetrieb jedoch nicht statt, sondern in anderen, gegen Ende des ersten Streitjahres angemieteten Räumen, deren Anschrift den Rechnungen nicht zu entnehmen war.
 - Rechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie nach § 14 Abs. 4 UStG vollständig und richtig sind. Fehlende oder unzutreffende Rechnungsbestandteile vereiteln den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung.
 - Vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers bedeutet Angabe der zutreffenden Anschrift, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Denn anhand der Rechnung muss eine **leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit** des Tatbestandsmerkmals der Leistung eines anderen Unternehmers möglich sein.
 - Das ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat.
 - Die Angabe einer Anschrift, an der im Zeitpunkt der Rechnungstellung **keinerlei geschäftliche Aktivitäten** stattfinden, reicht als zutreffende Anschrift nicht aus²⁰.
 - **Kein Gutgläubensschutz**, weil dieser ein **nicht vorliegendes Tatbestandsmerkmal** für den Vorsteuerabzug nicht ersetzen kann.
 - **Kein Vertrauensschutz**, weil dieser erst in Betracht kommt, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist. Maßgeblich ist die formelle Vollständigkeit, nicht die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben.
 - Der belegmäßige Nachweis fehlt aber vorliegend, weil der Bestimmungsort fehlt; dieser kann nicht ohne weiteres mit der Unternehmensanschrift gleichgesetzt werden.

²⁰ BFH vom 08.07.2009, Az. XI R 51/07, BFH/NV 2010, 256, unter II.1.c; a.A. für die Verwendung eines Postfaches durch den Leistungsempfänger: Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 des USt AE

In einem ähnlich gelagerten Fall hatte der BFH Bedenken gegen seine eigene Rechtsprechung bekommen und der V. Senat legte mit Beschluss vom 6.4.2016²¹ dem EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen vor, das der EuGH mit seinem Urteil Geissel vom 15.11.2017²² wie folgt geantwortet:

EuGH vom 15.11.2017	Az. C-374/16 und C-375/16	UR 2017, S. 970
----------------------------	----------------------------------	------------------------

1. Es ist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erforderlich, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist.

Der BFH ist dieser EuGH - Rechtsprechung unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung gefolgt:

BFH vom 13.6.2018	Az. XI R 20/14	DStR 2018 S. 1967
--------------------------	-----------------------	--------------------------

1. Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt nicht voraus, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der dem Unternehmer erteilten Rechnung, für dessen Unternehmen die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind, angegeben ist. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der leistende Unternehmer unter der von ihm angegebenen Rechnungsanschrift erreichbar ist (Änderung der Rechtsprechung).

In drei weiteren EuGH - Entscheidungen wird diese liberale Auffassung verfolgt:

- **EuGH vom 15.09.2016 (Rs C-518/14 – Senatex)** Berichtigung einer Rechnung (fehlende USt-Ident-Nummer) mit Rückwirkung möglich, so dass die Vorsteuer in Bezug auf die berichtigte Rechnung in dem Jahr abgezogen werden kann, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt worden war.

In der Literatur wird zwischenzeitlich darauf hingewiesen, dass diese Rechtsprechung nicht anwendbar ist, wenn zwingende Rechnungsangaben nicht fehlen, sondern bewusst falsch waren. Dann soll die Vorsteuer erst im Jahr der Berichtigung der Rechnung geltend gemacht werden können.

- **EuGH vom 15.09.2016 (Rs C-516/14 – Varlis 06 – Inverimentos Inmobiliarios e Turisticos)**

Rechnungen, die nur die Angabe "Erbringung juristischer Dienstleistungen ab (einem bestimmten Datum) bis zum heutigen Tag" enthalten, erfüllen die Anforderungen von Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL a priori nicht, sodass sie a priori weder die Anforderungen von Nr. 6 noch die Anforderungen von Nr. 7 dieses Art. erfüllen; dies zu prüfen ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts.

Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er die nationalen Steuerbehörden daran hindert, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht die Voraussetzungen von Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie erfüllt, obwohl diese Behörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen.

Es lebe die Einzelfall Prüfung!!

²¹ Az. V R 25/15 (BFHE 254, 139, UR 2016, 598)

²² Az. C-374/16 und C-375/16 (EU:C:2017:867, UR 2017, 970)

● **EuGH vom 20.10.2016 (Az. Rs C-24/15 – Plöckl)**

Mehrwertsteuerbefreiung für ein innergemeinschaftliches Verbringen darf nicht mit der Begründung versagt werden, der Steuerpflichtige habe keine vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte USt – Ident – Nummer mitgeteilt, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

Da passt es ins Bild, dass die deutsche Finanzgerichtsrechtsprechung mit den Erfordernissen des Buch- und Belegnachweises ähnlich locker umgeht.

Belegnachweis **Lieferung von Fahrzeugen, § 17a Abs. 3 Nr. 5 UStDV**
Abschn. 6a.5. (16) - (17) UStAE



- Fahrzeuge, für die eine **Zulassung zum Straßenverkehr** erforderlich ist und
- die **durch den Abnehmer befördert** werden
- ➡ **Nachweis über die Zulassung des Fahrzeuges** auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedland der Lieferung
Kein Nachweis: Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet auf eine **andere Person** als den Abnehmer der Lieferung (= Erwerber), Abschn. 6a.5 (17)
- Der Versendungsbeleg über die **Lieferung eines Fahrzeuges** nach § 1b (2) UStG muss zusätzlich die **Fahrzeug - Identifikationsnummer** enthalten, Abschn. 6a.5. (2) S. 9 UStAE

FG Rheinland-Pfalz vom 28.06.2012

Az. 6 K 2615/09

Im Einzelfall kann durch eine zeitnahe Zulassung eines Fahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Nachweis erbracht werden, dass das Fahrzeug in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurde und damit die objektiven Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.

Aus dem Sachverhalt:

Nr.	Käufer	FIN	Re.Datum	Zulassung	Kaufpreis
1	S, Spanien...	537	20.1.1999	29.1.1999	32.112,07 DM
2	B, Italien	040	9.8.1999	27.8.1999	17.000,00 DM
3	B, Italien	625	31.8.1999	6.9.1999	16.000,00 DM
4.	B, Italien	387	31.8.1999	20.9.1999	13.500,00 DM
5	M SL, Spanien		1.2.2000	11.2.2000	25.689,66 DM
7.	A, Italien	749	17.4.2000	25.2.2000	24.050,00 DM
8.	A, Italien	482	28.4.2000	13.6.2000	24.568,97 DM
11	A, Italien	918	28.4.2000	24.5.2000	24.827,59 DM
12	A, Italien	628	19.5.2000	6.6.2000	26.293,10 DM
16	A, Italien	488	16.6.2000	21.7.2000	26.500,00 DM
20	A, Italien	554	30.8.2000	26.10.2000	25.862,07 DM
21	A, Italien	800	30.8.2000	21.12.2000	25.862,07 DM
	Zwischensumme 2000			544.359,83 DM	
	Summe 1999 und 2000			622.971,90 DM	

5. Umkehr der Steuerschuldnerschaft, § 13b UStG

Bei einer Reihe von Leistungen ist der leistende Unternehmer, der nach der umsatzsteuerlichen Grundregel die Steuer schuldet, für den deutschen Fiskus nicht mehr oder nur schwer zu greifen. Das kann dazu führen, dass die Leistung an einen Endverbraucher gar nicht besteuert wird oder schlimmer – bei Leistungen an einen Unternehmer durch eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis diese Steuer vom Unternehmer als Vorsteuer abgezogen werden kann, ohne dass der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer abführt. Es ist nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich vom Steuerschuldner (dem leistenden Unternehmer) beim Finanzamt angemeldet und/oder abgeführt wird (s.u. I. 5.). Das kann zu enormen Steuerausfällen führen, wenn der leistende Unternehmer nicht mehr greifbar (ausländische Unternehmer) oder nicht mehr leistungsfähig ist (Insolvenz).

Derzeit wird als **Königsweg zur Vermeidung dieser Steuerausfälle** die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft angesehen, wie sie § 13b UStG regelt. Ist Leistungsempfänger ein Unternehmer, schuldet dieser in den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 1 – 10 UStG die Umsatzsteuer und nicht der leistende Unternehmer. Die Vorschrift ist gekennzeichnet durch eine stetig zunehmende Anzahl ihrer Sondertatbestände, die zu einer Verlagerung der Steuerschuldnerschaft führen:

1. Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im **Ausland ansässigen Unternehmers**;
2. **Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände** durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;
3. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen;
4. **Werklieferungen und sonstige Leistungen**, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von **Bauwerken** dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen ²³.
5. *Lieferungen der in § 3g Absatz 1 Satz 1 genannten Gegenstände eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g; anzuwenden von 01.01.2011 bis 31.08.2013.*
5. Lieferungen *(Anzuwenden ab 01.09.2013.)*
 - a) der in § 3g Absatz 1 Satz 1 genannten Gegenstände eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g (**Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte**) und
 - b) von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität, die nicht unter Buchstabe a fallen;
6. Übertragung von Berechtigungen nach § 3 Nummer 3 des **Treibhausgas-Emissionshandels-gesetzes**, Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nummer 20 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes und zertifizierten Emissionsreduktionen nach § 2 Nummer 21 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes ;
7. Lieferungen der in der Anlage 3 bezeichneten Gegenstände ²⁴;

²³ Veränderung der Vorschrift ab 01.10.2014 durch das sog. Kroatiengesetz als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 22.08.2013 (Az. V R 37/10), vgl. dazu § 13b Abs. 5 S. 2 n.F. und Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE.

²⁴ Siehe Anhang USt

8. **Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen.** Nummer 1 bleibt unberührt;²⁵

9. Lieferungen von **Gold** mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel, in Rohform oder als Halbzeug (aus Position 7108 des Zolltarifs) und von Goldplattierungen mit einem Goldfeingehalt von mindestens 325 Tausendstel (aus Position 7109);

10. Lieferungen von **Mobilfunkgeräten sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau** in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 Euro beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt.

Fachleute hatten bereits bei der Einführung dieses Tatbestandes davor gewarnt, dass er zu eng begrenzt sei. Es sei für die Betrüger einfach, auf andere und ähnliche Liefergegenstände umzuschwenken. So ist es auch gekommen.

Neu: Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG wird ausgeweitet auch auf die Lieferung von **Tablet - Computern** und **Spielekonsolen**. Die Neuregelung gilt ab 01.10.2014.

11. Neu: Der **Handel mit bestimmten Rohstoffen**, die in einer **neuen Anlage 4 zu § 13b UStG** aufgezählt sind, führt ab 01.10.2014 zu einer neuen Verlagerung der Steuerschuld. Das ist notwendig geworden, weil die Umsatzsteuerbetrüger nach Einführung des Reverse Charge für den Goldhandel auf andere Edelmetalle umgestiegen sind.

Die Anlage 4 enthält 13 Positionen, die teilweise noch Unterpositionen enthalten. Damit werden wieder einmal erhebliche Abgrenzungsprobleme geschaffen, die die Praxis erst lösen muss.

Die Steuer entsteht grundsätzlich mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats. Ausnahmsweise entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind, wenn es sich um eine im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG (sonstige Leistung B2B) eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers handelt.

Die Ausnahme – Tatbestände, die zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft führen, nehmen kontinuierlich zu²⁶, benötigen aber für jeden einzelnen Fall einer Sondergenehmigung der EU – Kommission. Diese tut das durchaus unwillig, weil jede Ausnahme ein Systembruch im Umsatzsteuersystem darstellt. Der deutsche Versuch, das System generell umzustellen, ist gescheitert²⁷. In letzter Zeit erteilt die Kommission die Bewilligung für neue Ausnahmetatbestände nur zeitlich befristet mit der Auflage, den Erfolg der Sonderregelung zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung nachzuweisen, wenn Deutschland

²⁵ Veränderung der Vorschrift ab 01.10.2014 durch das sog. Kroatiengesetz, vgl. auch hier § 13b Abs. 5 S. 2 n.F.

²⁶ Das UStG 2008 kannte nur fünf Tatbestände, die zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft führten, bei der Einführung des § 13b im Jahre 2002 waren es nur drei Tatbestände.

²⁷ Das sog. „Reverse Charge – Verfahren“, das der rheinland-pfälzische Finanzminister Mittler vorgeschlagen hat, fand auf EU – Ebene keine Mehrheit, wohl auch, weil Deutschland als starke Exportnation am meisten davon profitiert hätte.

eine Verlängerung der Ausnahmeregelung haben möchte. Ansonsten läuft diese aus. Eine gewisse Erleichterung könnte eintreten durch die Einführung des sog. „Schnellreaktionsmechanismus“ zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung (siehe unten B. 8. (3)).

So geeignet das Instrument auch für Verhütung von Steuerausfällen auch sein mag, bleibt dennoch festzustellen, dass es hauptsächlich zur Veränderung der modi operandi im Umsatzbetrug führt. Das Problem ist die genaue Definition der unter § 13b Abs. 2 UStG fallenden Leistungen, die gar nicht konkret genug sein kein. Das wird deutlich an den umfangreichen Ausführungen zu Nr. 7, wo neben einer Anlage mit 16 Positionen noch seitenlange Erläuterungen im Umsatzsteuer Anwendungserlass (UStAE)²⁸ folgen müssen. Das BMF, das auch für den Zoll zuständig ist, greift für die Beschreibung der Liefergegenstände nach § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG auf vorhandene Instrumente wie den Zolltarif zurück, der leider für ganz andere Zwecke geschaffen wurde und dessen Einteilungen für Zwecke der Umsatzsteuer nicht ausreichen. Die Kreativität der auf der anderen Seite handelnden Personen führt dazu, dass seit Einführung dieser Regelung die sog. Zolltarifauskünfte sprunghaft angestiegen sind. Damit können Sie eine amtliche Zollauskunft über die Einordnung bestimmter Gegenstände in den Zolltarif erlangen. So wird ständig versucht, Lücken im Tarif auszufinden, um auch künftig die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft zu vermeiden.

6. Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes

In den letzten Jahren sind im Internethandel massive Missbräuche deutlich geworden, weil Lieferanten aus Drittländern über E-Commerce Plattformen in der EU (z.B. Amazon oder Ebay) ihre Waren an Endverbraucher in der EU geliefert haben ohne die Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten und oftmals ohne den eigentlichen Liefervorgang der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Gleichzeitig wird bei der Einfuhr aus den Drittländern auch Zoll hinterzogen. Im Fokus stehen dabei hauptsächlich Händler aus China. Bei dem für chinesische Unternehmen zentral zuständigen Finanzamt Berlin-Neukölln waren 2017 nur ca. 500 chinesische Händler registriert, während Schätzungen von mehr als zehnmal so vielen in Deutschland aktiven chinesischen Händlern ausgehen. Wenn die Nichtversteuerung ihrer Geschäfte auffällt, sind diese Händler nur schwer bis gar nicht mehr zu greifen. Noch greifbar sind aber die Handelsplattformen, weswegen der Gesetzgeber nunmehr bei diesen ansetzt, indem er einerseits weitere Erfassungs- und Aufzeichnungspflichten für die Betreiber elektronischer während die Handelsplattformen (§ 22f UStG 2019). Andererseits schafft der Gesetzgeber eine neue Haftungsvorschrift für die Betreiber der elektronischen Handelsplattformen (§ 25e UStG 2019), wenn sie gegen die neu geschaffenen Pflichten verstoßen.

Das Ganze ist wegen der hohen Steuerausfälle mit heißer Nadel gestrickt. Der Bundestag hatte die Gesetzesänderung am 08.11.2018 beschlossen und der Bundesrat hatte am 23.11.2018 zugestimmt.

²⁸ Unter Nr. 4 zu § 13b UStAE, siehe Anhang USt

Das BMF war ebenfalls schnell und erließ am 17.12.2018²⁹ und am 28.01.2019³⁰ zwei Verwaltungsanweisungen zur Umsetzung der Neuregelungen, die grundsätzlich ab dem 01.01.2019 anwendbar ist. Es gilt jedoch eine Übergangsregelung (siehe unten).

(1) Wen betreffen die Neuregelungen?

Die Neuregelungen betreffen zunächst einmal die Betreiber **elektronischer Marktplätze**, der nach § 25e Abs. 5 UStG definiert ist als eine Website oder jedes andere Instrument, mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden, die es einem Dritten, der nicht Betreiber des Marktplatzes ist, ermöglicht, Umsätze auszuführen. Als **Betreiber** gilt, wer einen elektronischen Marktplatz unterhält und es Dritten ermöglicht, auf diesem Marktplatz Umsätze auszuführen, § 25e Abs. 6 UStG.

Nicht betroffen sind die sog. „**Vermittlungsmarktplätze**“, die lediglich die Funktion eines „schwarzen Brettes“ haben und bei denen das Rechtsgeschäft nicht auf der Plattform rechtlich begründet wird, sondern erst später und bei anderer Gelegenheit³¹. Dazu gehören auch weiterführende Links, etwa auf die Webseite eines Anbieters. Der Nutzer informiert sich auf der Vermittlungsplattform lediglich über bestehende Angebote Dritter und kann anschließend Kontakt zu einem möglichen Vertragspartner aufnehmen (wie z.B. bei Ebay Kleinanzeigen).

Kein Unterschied besteht jedoch zwischen inländischen und ausländischen Betreibern der elektronischen Marktplätze. Maßgeblich ist nur, dass die Lieferung im Inland beginnt oder endet. Damit soll eine Umgehung des Gesetzes vermieden werden, weil es für ausländische Händler verhältnismäßig leicht wäre, ihren Sitz (formal) ins Inland zu verlegen, um die Anwendung der verschärften Regeln zu umgehen.

Es fallen sogar Lieferungen in den Anwendungsbereich der neuen Vorschrift, die in Deutschland gar nicht steuerbar sind, wenn nur der Transport in Deutschland beginnt oder endet³². Neben reinen Inlandssachverhalten greift die Neuregelung auch dann, wenn Lieferungen nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland steuerbar sein können (Lieferer oder Beauftragter Schuldner der EUSt). Das Gleiche gilt für den innergemeinschaftlichen Versandhandel (§ 3c UStG), wenn der Händler die Lieferchwelle für das betreffende Bestimmungsland nicht überschritten und auch nicht freiwillig auf die Anwendung verzichtet hat. Andernfalls sind die Lieferungen im Bestimmungsland umsatzsteuerbar und eine Haftung nach dem deutschen UStG ist ausgeschlossen³³.

Keine Anwendung finden die Neuregelungen nach dem Gesetzeswortlaut für die Erbringung sonstiger Leistungen. Marktplätze, auf denen Dienstleistungen angeboten werden (z.B. Streaming von Filmen und Musikstücken, Downloads von Software o.ä.) bleiben von den Neuregelungen unberührt, was umso mehr verwundert, weil dieser Bereich einem gewaltigen Wachstum unterliegt.

(2) Welche Pflichten haben die Betroffenen künftig?

²⁹ BMF-Schreiben vom 17.12.2018, Az. III C 3 – S 7420/14/10005-06, UR 2019, S. 80 betreffend die Vordrucke

³⁰ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, AZ. III C 5 – S 7420/14/10005-06, UR 2019, S. 157 – 160 als Anwendungsschreiben

³¹ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO Rn 20

³² Krain/Fielenbach, PStR 2019, S. 7

³³ Sterzinger, UR 2019, S. 1 (8)

Die Pflichten der Betreiber variieren, je nachdem, ob die Lieferanten **Unternehmer oder Nichtunternehmer** sind. Die Abgrenzung obliegt den Betreibern und ist extrem schwierig, weil es keine festen Kriterien gibt. Der BFH entscheidet grundsätzlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse³⁴. Auch das BMF-Schreiben vom 28.01.2019 erklärt, dass es nicht ausschließlich auf eine bestimmte Umsatzhöhe ankommt. Ab einem Jahresumsatz von mehr als 17.500 € auf dem konkreten elektronischen Marktplatz liegt aber nach Verwaltungsauffassung ein starkes Indiz für die Unternehmereigenschaft vor³⁵.

Die Aufzeichnungspflichten für Unternehmer und Nicht-Unternehmer variieren:

Aufzeichnungspflichten bei Unternehmern (Lieferanten), § 22 Abs. 1 S. 1 UStG³⁶:

Grunddaten: Vollständiger **Name** und vollständige **Anschrift** des Lieferers
Steuernummer und (wenn vorhanden) **USt-Identifikationsnummer**
Beginn und Enddatum der Gültigkeit der Unternehmerbescheinigung
nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG (USt 1 TJ)

Zusatzdaten: **Ort des Beginns** der Beförderung/Versendung und die **Bestimmungsort** mit vollständiger Anschrift
Zeitpunkt des Umsatzes
Höhe des Umsatzes nach § 10 UStG (ohne Entgeltsminderungen)³⁷;
zu erfassen sind nur Umsätze, bei denen der Empfänger die Lieferung annimmt und die Ware nicht zurückgibt (*woher soll der Marktplatzbetreiber dies wissen?*)

Der Nachweis über die Angaben für die Grunddaten ist durch eine Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG des für den Lieferer zuständigen Finanzamtes (§ 21 AO) zu erbringen, bei dem er registriert ist.

Aufzeichnungspflichten bei Nicht - Unternehmern (Lieferanten), § 22 Abs. 2 S. 1 UStG:

Grunddaten: vollständiger **Name** und vollständige **Anschrift** des Lieferers, § 22f Abs. 2 UStG;
Geburtsdatum bei natürlichen Personen³⁸.

Zusatzdaten: **Ort des Beginns** der Beförderung/Versendung und die **Bestimmungsort** mit vollständiger Anschrift
Zeitpunkt des Umsatzes
Höhe des Umsatzes nach § 10 UStG (ohne Entgeltsminderungen)³⁹.

Für diese Aufzeichnungen gelten die üblichen Regeln nach §§ 146, 147 AO für Führung und Aufbewahrung. Insbesondere gelten die GoBD⁴⁰ und auch die Vorlageverpflichtung auf Anforderung des

³⁴ Z.B. BFH vom 12.08.2015, Az. XI R 43/13, BStBl. 2015 II, S. 919

³⁵ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 18

³⁶ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 1

³⁷ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 1

³⁸ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 2

³⁹ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 2

⁴⁰ BMF-Schreiben vom 14.11.2014, Az. IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. 2014 I, S. 1450.

Finanzamtes, § 22f Abs. 3 S. 1 UStG. Das bedeutet, dass die Aufzeichnungen elektronisch zu führen sind und (auf Anforderung) elektronisch zu übermitteln sind.

(3) Die Bescheinigung nach § 22f

Zentrales Element der Neuregelungen ist eine Bescheinigung, die der liefernde Unternehmer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt (§ 21 AO) beantragen und dem Betreiber des elektronischen Marktplatzes zur Verfügung stellen muss, § 22f Abs. 1 S. 2 UStG. Bei Verwendung des Vordruckes USt 1 TJ werden alle notwendigen und aufzeichnungspflichtigen Grundangaben abgefragt, die der Betreiber daraus entnehmen kann. Der Antrag kann auch formlos gestellt werden, muss aber dann dieselben Angaben enthalten⁴¹. Aufgrund der Bescheinigung ergibt sich für den Betreiber die Gewissheit, dass der Lieferer in Deutschland steuerlich registriert ist.

Für diese Bescheinigung gilt weiterhin:

- Es wird pro Unternehmer **nur eine Bescheinigung** ausgestellt. Wenn er auf mehreren Marktplätzen handelt, muss er diese einscannen und den anderen Betreibern elektronisch zur Verfügung stellen (Rz. 4).
- Die Bescheinigung trifft nur eine Aussage über die **steuerliche Erfassung**, nicht aber über die Zuverlässigkeit des Unternehmers. Sie ist daher auch auszustellen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Unternehmer seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht oder nicht vollständig nachkommt (Rz. 4).
- Auch **Kleinunternehmer** erhalten auf Antrag eine Bescheinigung (Rz. 5).
- Bei **Änderung von Grunddaten** wird eine neue Bescheinigung ausgestellt (Rz. 8).
- Steuerpflichtige ohne Sitz oder Wohnsitz im Inland oder einem anderen EU – Mitgliedsstaat müssen spätestens bei Antragstellung einen **inländischen Empfangsbevollmächtigten** benennen, § 22f Abs. 1 S. 4 UStG. Dieser muss nicht zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sein, Rn 10. Ohne Empfangsbevollmächtigten im Inland wird die Bescheinigung nicht ausgestellt.
- Die Bescheinigung soll irgendwann einmal elektronisch erteilt werden können. Bis das Verfahren läuft, wird die Bescheinigung in Papierform erstellt (Rz. 7).
- Die Bescheinigung ist längstens bis zum 31.12.2021 befristet (Rz. 4).

Wenn der Betreiber eines Marktplatzes begründete Zweifel an der Echtheit der ihm vorgelegten Bescheinigung, muss ihm das in der Bescheinigung genannte Finanzamt auf Anfrage Auskunft erteilen, ob die Bescheinigung gültig ist, § 22f Abs. 1 S. 6 UStG. Das Steuergeheimnis wird insoweit nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 iVm. § 22f Abs. 1 S. 6 UStG zulässig durchbrochen. Unterlässt der Betreiber trotz Zweifeln die Nachfrage, verliert die Bescheinigung die haftungsprivilegierende Wirkung, § 25e Abs. 1⁴².

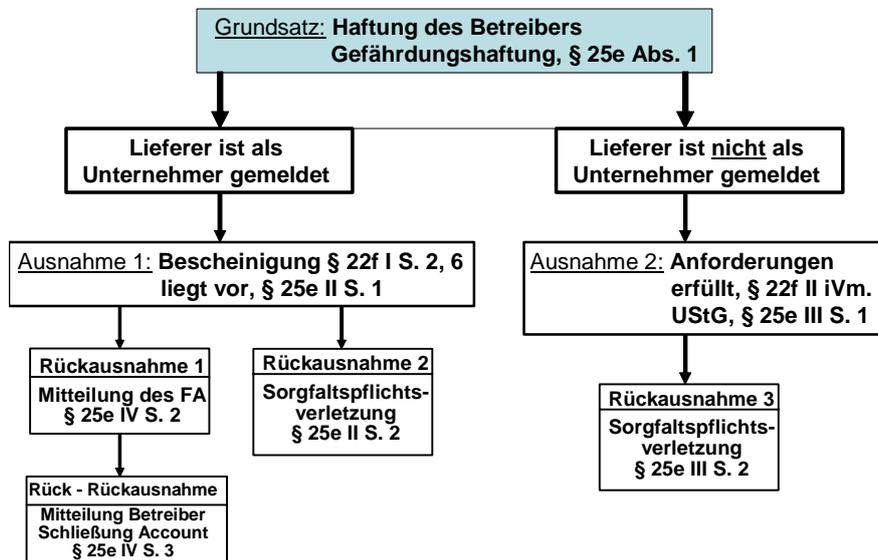
⁴¹ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 4

⁴² BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 9

(4) Wofür haften sie ab 2019?

Der Gesetzgeber hat ein kompliziertes System mit Grundfall, drei Ausnahmen, drei Rück-Ausnahmen sowie einer Rück-Rück-Ausnahme geschaffen.

Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet



Quelle: IWW PSIR 2019, 9

Grundsätzlich haften die Betreiber des elektronischen Marktplatzes für die Umsatzsteuer der Lieferanten, die auf dem Marktplatz ihre Lieferungen rechtlich begründen, wenn diese ihre umsatzsteuerlichen Pflichten nicht oder nicht vollständig erfüllen, § 25e Abs. 1 UStG. Eine Lieferung gilt dann auf einem elektronischen Marktplatz rechtlich begründet, wenn der Kaufvertrag mit Hilfe eines automatisierten Bestellvorgangs zustande gekommen ist, der auf dem elektronischen Marktplatz durchgeführt wurde (Rz. 13).

Es handelt sich damit um eine Gefährdungshaftung des Betreibers, der bei Pflichtverletzungen des Lieferanten dessen Steuer im Wege der Haftung zahlen muss. Dies gilt unabhängig davon, ob der Lieferer im Inland oder Ausland ansässig ist, solange der Ort der Lieferung im Inland liegt und der Vorgang im Inland steuerbar und steuerpflichtig ist.

Abwehr:

Die Inanspruchnahme des Betreibers im Wege der Haftung könnte bei einem inländischen Lieferer ermessensfehlerhaft sein, weil die Finanzverwaltung ja direkt auf den Lieferer zugreifen und ihn zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten anhalten kann⁴³.

Keine Haftung greift bei sog. Direktverkäufen, bei denen die Ware bei Abschluss des Kaufvertrages nicht im Inland lagert, die Beförderung oder Versendung im Drittland beginnt und der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG nicht im Inland liegt. Allerdings sind auch diese Vorgänge aufzeichnungspflichtig nach § 22f Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 4 und 5 UStG⁴⁴.

⁴³ Sterzinger, UR 2019, S. 1 (8) in Fußnote 55

⁴⁴ BMF-Schreiben vom 28.01.2019, aaO, Rn 11