



# Praxis Steuerstrafrecht

STEUERVERKÜRZUNG, STEUERFAHNDUNG, STEUERBERATUNG,  
STRAFVERTEIDIGUNG

21.06.2007 | KONGRESS-BERICHT

## Bericht über den 7. IWW-Kongress „Praxis Steuerstrafrecht“ in Düsseldorf

von RA Dr. Jochen Krieger, FA Steuerrecht, Stade

Am 21.10.05 fand der 7. Kongress des Instituts für Wirtschaftspublizistik zum Thema „Praxis Steuerstrafrecht“ statt. Wie immer wurde die Veranstaltung von StB Wolfgang Bornheim moderiert.

### Gefahren des steuerstrafrechtlichen Mandats

Steuerstrafverteidigung beschränke sich nicht auf die Aufarbeitung der Vergangenheit, sie habe regelmäßig auch einen schwierigen komplexen Gegenwartsbezug, der zu zivil- wie auch zu strafrechtlichen Verstrickungen der Berater führen könne. Mit entsprechenden Tücken von Selbstanzeige und Berichtigung leitete **Prof. Dr. Franz Salditt** seinen Eingangsvortrag ein und zeigte die teilweise nicht absehbaren Folgen anhand eines konkreten Beispiels auf. Nach dem aktuellen BGH-Beschluss vom 16.6.05 (PStR 05, 204; Salditt, PStR 05, 233, Abruf-Nr. 052078, wistra 05, 381) könne sich aus einer „kontaminierten“ Prüfungsanordnung ein Verwertungsverbot ergeben. Gleichzeitig stelle sich aber auch die Frage, ob der BGH den in der Praxis beliebten „gestuften“ Selbstanzeigen eine Absage erteilt hat.

Auch die Entscheidung vom 12.1.05 (PStR 05, 51, Abruf-Nr. 050383, NJW 05, 763) sei für die Praxis von erheblicher Relevanz: Denn bei Anhängigkeit eines Steuerstrafverfahrens könne das Verbot der Selbstbelastung zwar nicht zu einem Fortfall der Steuererklärungspflicht für nachfolgende Jahre führen (§ 393 Abs. 1 AO), wohl aber zu einem strafrechtlichen Verwendungsverbot. Fraglich sei auch, ob dies entsprechend gelte, wenn eine Selbstanzeige durch finanzielles Unvermögen ausgeschlossen sei. Soweit frühere Steuerverkürzungen (noch) Gegenstand einer Außenprüfung seien, wäre mit Beratungsproblemen zu rechnen, die letztlich zu einer Distanzierungspflicht des Beraters führen könnten.

Abschließend wurde auf das Problem der Selbstpreisgabe anderer, nicht steuerlicher Straftaten eingegangen: Anhand zweier BGH-Urteile vom 5.5.04 (wistra 04, 309; 391; Jäger, PStR 04, 181, Abruf-Nr. 041575) zur Reichweite des Verwendungsverbots aus § 393 Abs. 2 AO gelangt Salditt zu dem Ergebnis, dass in diesen Fällen letztlich die verletzte Menschenwürde mit einem gewissen Strafrabatt abgefunden werde. Klare Linien und praktikable Lösungen zu deren Schutz seien auch den aktuellen BGH-Entscheidungen nicht zu entnehmen.

### Der automatisierte Abruf von Kontoinformationen

Für **Prof. Dr. Erich Samson** ist es kein Zufall, dass die entsprechenden Regelungen der §§ 93, 93b AO im Steueramnestiegesetz enthalten waren. Vielmehr sollte die Steueramnestie durch die erhöhten

Kontrollmöglichkeiten verfassungsrechtlich legitimiert werden. Im Übrigen habe mit § 24c KWG schon vorher eine entsprechende Regelung bestanden. Allerdings habe es sich bei den von § 24c KWG vorgesehenen Dateien unzweifelhaft um Bank-Dateien gehandelt, deren Inhalte seitens der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen nur in Ausnahmefällen anderen Behörden oder Gerichten zur Verfügung gestellt worden seien.

Auch die Stammdatendateien nach §§ 93, 93b AO sollten nach der gesetzlichen Konzeption zum Einflussbereich der Kreditinstitute gehören. Tatsächlich sei dies aber nicht der Fall. Vielmehr habe das Kreditinstitut mit der Eingabe der entsprechenden Daten angesichts der nachfolgenden unbegrenzten Zugriffsmöglichkeit der Finanzbehörden jeden Zugriff auf die Dateien verloren. Diese seien daher dem Bundesamt für Finanzen zuzurechnen. Es handele sich folglich um Bestandteile von Steuerakten. Die Angaben des Bankkunden, die in diese Dateien einfließen, werden demnach zugleich auch in Erfüllung steuerlicher Pflichten gegenüber den Finanzbehörden offenbart, mit der Konsequenz, dass auch insoweit wieder ein Verwendungsverbot i.S. des § 393 AO in Betracht komme.

Bei nicht steuerstrafrechtlichen Daten führe dies dazu, dass Erkenntnisse, die auf einem Abruf nach § 93 AO beruhen, nicht für eine strafrechtliche Verfolgung verwertet werden dürften. Bei Steuerstraftaten enthalte § 393 Abs. 1 AO eine gravierende Lücke, die mit der von Salditt dargestellten jüngeren Rechtsprechung des BGH durch Anerkennung eines entsprechenden Verwendungsverbots geschlossen werden müsse.

Im Ergebnis könnten die Regelungen über den steuerlich begründeten Abruf von Kontoinformationen keinerlei strafrechtliche Konsequenzen haben. Es sei allerdings dringend geboten, entsprechende Fälle vor den BGH zu bringen, um von dort eine Klärung der Rechtslage zu erlangen.

### **Erfahrungen und Know-how in Zollfahndungsverfahren**

Der zweite Vortragskomplex dieses Kongresses befasste sich mit grenzüberschreitenden Sachverhalten. Hierzu gab **RA Dr. Michael Streck** einen Überblick über die im Zollfahndungsverfahren auftretenden Besonderheiten der Steuerstrafverteidigung. Eingangs stellte Streck die Rechtsquellen sowohl zum materiellen Zollrecht wie auch zum Zollstrafrecht und zur Verwaltungsorganisation dar. Neben den Hauptzollämtern und den Oberfinanzdirektionen sei vor allem das Zollkriminalamt als Mittelbehörde zu erwähnen, dessen Stellung, Aufgaben und Befugnisse seit 2002 grundlegend neu geregelt wurden. Insbesondere sei das Zollkriminalamt vorgesetzte Behörde im Verhältnis zu den Zollfahndungsämtern und nehme gemeinsam mit diesen die Funktionen der Strafverfolgung und Bekämpfung von Steuer- und Zollstraftaten wahr.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht seien die aus allgemeinen Steuerverfahren bekannten tatsächlichen Verständigungen im Zollbereich nur schwer abzuschließen. Insoweit handele es sich um eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts, der die EG-Bürokratie kritisch gegenüberstünde. Dessen ungeachtet seien entsprechende Vereinbarungen möglich, indem etwa der Mindestbetrag der angefallenen Zollschuld durch Bescheid festgestellt und zusätzlich durch einen gesonderten schriftlichen Vermerk festgehalten werde, dass es keine weiteren abgabenbegründenden Tatbestände gebe. Zudem würden Verhandlungen mit dem Zoll häufig durch die Furcht vor der sog. „Anlastung“ erschwert. Würden die Zollbehörden rechtsfehlerhaft Abgaben nicht erheben, die zu den Eigenmitteln der Europäischen Union gehören, könne diese bei Kenntnis des Sachverhalts von dem Mitgliedsstaat die Differenz nacherheben. Dieser als Anlastung bezeichnete drohende Rückgriff sei auch aus Beratersicht in den Verhandlungen zu berücksichtigen. Zahlreiche praktische Beratungshinweise

rundeten den Vortrag ab.

### **Deutschland/Österreich/Schweiz: Fallbeispiele zur Steuerhinterziehung**

**RA Daniel Holenstein** (Schweiz) und **Prof. Dr. Roman Leitner** (Österreich) stellten im Wechsel anhand spezifischer Fallkonstellationen grenzüberschreitende Betrachtungen im Steuerstrafrecht an. Als erstes Beispiel dienten die Umsatzsteuerkarusselle, die nicht nur in Deutschland, sondern auch in der Schweiz und in Österreich jeweils für diese Deliktsart typische Fragestellungen aufwerfen. Nach der Darstellung von Leitner werde in Österreich erwogen, bei Karussellen von vornherein keine unternehmerische Tätigkeit anzunehmen. Holenstein klärte grundsätzlich darüber auf, inwieweit die Tätigkeiten der Protagonisten im USt-Karussell zum strafbewehrten Abgabebetrag führen können. In der Schweiz muss dabei grundsätzlich zwischen der einfachen Steuerhinterziehung und dem – mit Arglist begangenen – Abgabebetrag differenziert werden.

Die zweite Fallgruppe befasste sich mit der Durchbrechung des Bankgeheimnisses. Auch hierzu gingen beide Referenten detailliert auf die unterschiedlichen nationalen Regelungen ein. Angesichts deren Fülle blieb dann leider nur noch wenig Zeit für den dritten Komplex (Doppelbesteuerung/Doppelbestrafung). Insoweit wie auch hinsichtlich der weiteren Fälle (Konzernumlagen und Wohnsitzwechsel) haben die Vortragenden jedoch auf die umfangreichen Unterlagen im Tagungsband verwiesen.

### **Podiumsdiskussion**

In der sich anschließenden Podiumsdiskussion ging es überwiegend um die angesprochenen aktuellen Entwicklungen zu Verwertungsverboten und Selbstanzeige. Insbesondere der BGH-Beschluss vom 16.6.05 (PStR 05, 204; Salditt, PStR 05, 233, Abruf-Nr. 052078, wistra 05, 381) stand im Mittelpunkt der Diskussion. Der Leiter der Steuerfahndung Köln **Max Rau** kritisierte eine etwaige Aberkennung der „gestuften“ Selbstanzeige durch den BGH. Zum einen sei diese geregelt in den Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren, welche auch für den BGH eine gewisse Verbindlichkeit hätten, zum anderen handele es sich um ein bewährtes und praktikables Institut, von dem nicht ohne zwingenden Grund Abstand genommen werden solle. Zudem sei die Unart der obersten Gerichte zu beklagen, in Teilbereichen Fragen aufzuwerfen, ohne für die Praxis handhabbare Antworten zu geben. Dies sei hinsichtlich der Reichweite des Verwertungsverbots bei einer rechtswidrigen, indessen nicht wichtigen Prüfungsanordnung festzustellen. Werde eine derartige Anordnung erfolgreich angefochten, stelle sich dann im Nachhinein die Frage, ob hier ein Verwertungsverbot bestehe.

Hiergegen wandte die **Vors. Richterin am BGH Monika Harms** vehement ein, Handlungsanweisungen der Verwaltung seien allenfalls unter dem Blickpunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen, ansonsten sei immer die direkte Lösung der Rechtsfragen im Verhältnis zur Verwaltungsanweisung maßgeblich. Zudem habe sich der BGH sehr wohl bemüht, die Belange der Praxis zu berücksichtigen. Nicht jeder kleine Fehler in einer Prüfungsanordnung führe von vornherein zu deren strafrechtlicher Unbeachtlichkeit und eröffne damit insbesondere – in Kenntnis der relevanten Prüfungspunkte! – eine Selbstanzeige. Der entschiedene Fall habe sich allerdings nicht für eine grundsätzliche Stellungnahme geeignet. Die „gestufte“ Selbstanzeige werde dadurch nicht in Frage gestellt. Frau Harms richtete in diesem Zusammenhang die dringende Bitte an die Praxis, weitere Fälle aus den angesprochenen Bereichen im Wege zulässiger Verfahrensrügen vor den BGH zu bringen. **Salditt** merkte hierzu an, dass auch fiskalische Interessen deutlich dafür sprechen würden, in einem bestimmten Bereich Abstufungen von Selbstanzeigen zuzulassen. Die Reichweite des vom BGH angesprochenen Verwertungsverbots blieb offen.

Im Anschluss an einen Publikumsbeitrag, es sei doch moralisch nicht nachvollziehbar, warum man bei einem hohen Bestechungsschaden jetzt auch noch ein Verwertungsverbot im steuerlichen Bereich erwäge, wies **Salditt** auf Art. 1 Abs. 1 GG hin, wonach dem Staat gerade keinerlei Befugnis zustehe, zwecks Aufdeckung selbst eines schweren Verbrechens einem Betroffenen die Pflicht aufzuerlegen, zu seiner eigenen Strafverfolgung beizutragen. Gerade die Diskussion im Fall Gäfgen habe gezeigt, dass in diesem Punkt nicht geschwankt werden dürfe.

Offen blieb die am Schluss der Diskussion von **Streck** aufgeworfene Frage, ob in der Beratungspraxis zur Selbstanzeige berücksichtigt werde, dass in den Fällen des § 370a AO eine Selbstanzeige nicht möglich sei. Insbesondere war aus Sicht von **Frau Harms** nicht sicher zu beurteilen, ob das Bestimmtheitserfordernis, das einer Strafbarkeit nach § 370a AO entgegenstehe, in gleicher Intensität auch gegen den Ausschluss der Selbstanzeige in entsprechenden Sachverhaltskonstellationen spreche.

Nach der Mittagspause konnten die Teilnehmer – wie gewohnt – zwischen verschiedenen Praktiker-Foren auswählen:

### **Strafbarkeitsrisiken der Steuergestaltung – Eine Gratwanderung**

Unter dieser Überschrift ging **StB Dr. Wolfgang Bornheim** auf die mögliche Bandbreite an Gestaltungen in den Grenzen der §§ 42 und 370 ff. AO ein. Der Grat zwischen zulässiger Steuergestaltung einerseits und unzulässigem oder gar strafbarem Gestaltungsmissbrauch andererseits sei oft äußerst schmal. In der juris-Datenbank seien allein seit 2000 insgesamt 1.366 Entscheidungen zu § 42 AO verzeichnet. Schon diese Zahl belege, dass die grundsätzlich bestehende Verpflichtung des Beraters zur „planenden Steuergestaltung“ mit diversen Risikofaktoren behaftet sei. Eingehend zeigte Bornheim Anwendungsbereich, Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 42 AO auf und stellte gleichzeitig die korrespondierenden steuerstrafrechtlichen Tatbestandsmerkmale gegenüber. Abweichungen bei den jeweiligen Rechtsfolgen könnten sich insbesondere aus den unterschiedlichen Beweislast- und Beweismaßregelungen ergeben. Detailliert zeigte Bornheim die Grundsätze der jeweiligen Verteidigungsstrategie auf, um das „Spannungsfeld zwischen optimaler Steuervermeidung und suboptimaler Steuerverkürzung“ jeweils zu Gunsten des Mandanten wie auch seines Beraters aufzulösen. Die erhebliche praktische Relevanz dieses Forums wurde durch die sich anschließende Diskussion zu zahlreichen Einzelproblemen bestätigt.

### **Übernahme von Verteidigungsaufwendungen und Geldsanktionen**

Welche strafrechtlichen Risiken und steuerlichen Konsequenzen sind mit der Übernahme von Aufwendungen und Sanktionen verbunden, die im Zusammenhang mit dem Ermittlungsverfahren gegen Mitarbeiter entstehen? Anhand zahlreicher Beispiele aus der Rechtsprechung zeigte **RA Dr. Rainer Spatscheck** im zweiten Praktikerforum auf, dass eine Strafvereitelung regelmäßig nicht gegeben sei. Dagegen sei die Anwendung der Untreuevorschriften bislang in der Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt. Spatscheck stellte anhand der im Schrifttum vertretenen Auffassungen die denkbaren Gestaltungen dar, mit denen eine Pflichtverletzung i.S. des § 266 StGB ausgeschlossen werden könne.

Nach aktueller Rechtsprechung führe die Übernahme von Geldsanktionen grundsätzlich zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Hinsichtlich der Übernahme von Verteidigerkosten habe sich die Rechtsprechung noch nicht mit den diversen Auffassungen in der Literatur auseinandergesetzt. Entscheidend sei, ob der den Gegenstand des Verfahrens bildende Schuldvorwurf ausschließlich durch ein beruflich bedingtes Fehlverhalten des

Arbeitnehmers veranlasst sei. Der Vortrag wurde durch zahlreiche Hinweise auf die Besonderheiten bei der Übernahme von Geldsanktionen oder Verteidigerhonoraren für Organmitglieder oder Gesellschafter des Unternehmens und einem engagiertem Erfahrungsaustausch zwischen den Forumteilnehmern und dem Referenten abgerundet.

### **Im Fadenkreuz von Bp und Steufa**

Mit Schwerpunkten aus dem Prüfungsrecht befasste sich der Leiter der Steuerfahndung Köln **Max Rau**. Inwieweit während einer Außenprüfung die sich aus § 171 Abs. 4, § 173 Abs. 2 und § 371 AO ergebenden Rechtsfolgen greifen, hänge jeweils von der Prüfungsanordnung ab. Detailliert ging Rau auf Voraussetzungen und Umfang der Ablaufhemmung durch die Außenprüfung einerseits und die Steufa andererseits ein. Höchststrichterlich bislang nicht abschließend geklärt sei die Frage, ob sog. Zwischenbescheide eine unmittelbare Auswirkung auf die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO haben könnten.

Daneben ging Rau auf die Vermögensabschöpfung im Steuerstrafverfahren ein. Die allgemeinen Grundsätze, die Gemeinsamkeiten sowie die unterschiedlichen Voraussetzungen der dinglichen Arreste gemäß § 324 AO einerseits und §§ 111b ff. StPO andererseits wurden eingehend dargestellt. Schließlich gab Rau einen Überblick über aktuelle elektronische Verprobungsmethoden sowie Internet-Recherchen.

### **Brennpunkte im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht**

**RA Dr. Daniel Krause** setzte sich im letzten Praktikerforum dezidiert mit den Folgen einer fehlgeschlagenen Erklärung nach dem sog. Amnestiegesetz auseinander. Eingehend wurden die straf- und strafverfahrensrechtlichen Konsequenzen einer fehlgeschlagenen Amnestieerklärung sowie die Möglichkeit einer Umdeutung in eine strafbefreiende Selbstanzeige dargestellt. Insbesondere ging Krause auf die Frage ein, ob auch der Inhalt einer unwirksamen Amnestieerklärung dem Verwendungsverbot nach § 13 Abs. 1 StraBEG unterfällt, und schloss sich insoweit der herrschenden Auffassung in der Literatur an, die zwischenzeitlich auch durch eine aktuelle Entscheidung des LG Offenburg bestätigt werde.

Einen weiteren Schwerpunkt bildete die Entscheidung des 5. Strafsenats des BGH vom 13.5.04 zum Fall der Bremer Vulkanverbund AG (wistra 04, 341; Abruf-Nr. 041568). Umfassend stellt Krause dar, inwieweit sich die Entscheidung an alt hergebrachtem Gedankengut orientiere und an welcher Stelle Neuland betreten werde. Dies gelte namentlich für die Vermögensbetreuungspflicht gegenüber der beherrschten Gesellschaft, dieser nicht Vermögenswerte in einem Umfang zu entziehen, welcher die Existenzfähigkeit der Gesellschaft gefährde. Krause setzte sich eingehend mit der Argumentation des 5. Strafsenats sowie der hiergegen bislang geäußerten Kritik auseinander. Nicht zuletzt nahm er detailliert zu den strafrechtlichen Risiken eines zentralen konzernweiten Cash-Managements und den Möglichkeiten einer strafrechtlichen Risikovermeidung Stellung.

Abschließend folgte noch ein Überblick über strafrechtliche Risiken für Aufsichtsgremien. Ausgehend von dem sog. Mannesmann-Verfahren stellte Krause das Pflichtenprogramm dar, welches die Mitglieder eines Aufsichtsgremiums bei der Kontrolle vermögensbezogener Entscheidungen des Vorstandes trifft, und ging hieran anschließend auf die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für strafrechtlich relevantes Verhalten ein.

### **Fazit**

Den 200 Teilnehmern auf dem 7. IWW-Kongress bot sich ein abwechslungsreiches und ausgewogenes

Programm. Ein Schwerpunkt des Kongresses lag sicher in den Beratungsfeldern Selbstanzeige und Verwertungsverbot, insbesondere im Zusammenhang mit einer Außenprüfung. Daneben bildete die aktuelle Rechtsprechung zur Vermögensbetreuungspflicht des § 266 StGB einen weiteren Schwerpunkt. Erneut konnten sowohl Steuerberater wie auch Strafverteidiger gleichermaßen Vorteile für ihr künftiges Beratungs- und Verteidigungsverhalten in der steuerstrafrechtlichen Praxis ziehen.

QUELLE: AUSGABE 12 / 2005 | SEITE 282 | ID 90322