Strafrechtliche Risiken der Betriebsprüfung

PREHN | THÜRMANN

Prehn | Stamer | Schumacher | Thürmann Rechtsanwälte Partnerschaft

Referent:

Rechtsanwalt Christian Schumacher

Fachanwalt für Strafrecht

Fachanwalt für Steuerrecht

Zertifiziert im Steuerstrafrecht (FernUniv. Hagen)

Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

Otto-Passarge-Straße 4
23564 Lübeck

Telefon: (0451) 610 610
Telefax: (0451) 610 6111
Mobil: (0173) 603 46 73
E-Mail: schumacher@prehn-recht.de

I.	Die Besorgnis der Befangenheit des Außenprüfers	1
1.	Allgemein	1
2.	Rechtliche Grundlagen	1
3.	Befangenheitsgründe	2
4.	§ 83 AO-Verfahren	3
5.	Sinn und Zweck eines Befangenheitsantrages	4
II.	Die Betriebsprüfung	5
1.	Allgemein	5
2.	Steuer- und strafrechtliche Doppelfunktion des Außenprüfers	5
3.	Interessenkonflikt BP aufgrund seiner Doppelfunktion	5
4.	Auftreten strafrechtlicher Verdachtsmomente	6
5.	Betriebsprüfung zur Ermittlung strafrechtlicher Erkenntnisse	10
6.	Praxiskonsequenz: Keine Mitwirkung mehr wie in der „normalen" Prüfung	10
7.	Vorbehalt strafrechtlicher Würdigung und Zuleitung zur Bußgeld- und Strafsachenstelle (§ 201 Abs. 2 AO)	12
8.	Verwertungsverbote	13
III.	Prävention und praktische Verhaltensregeln bei Durchsuchung und Beschlagnahme	14
1.	Allgemein	14
2.	Verhinderung der Durchsuchung	14
3.	Durchsuchung: Die 16 wichtigsten Verhaltensregeln	15
IV.	Steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Konsequenzen bei Pflicht-verstößen	19
1.	Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben/Unternehmen, § 130 OWiG	19
a)	Tatbestand	19
b)	Rechtsfolgen	22
2.	(Leitende) Mitarbeiter	22
3.	Unternehmen selbst: Verbandsgeldbuße (§ 30 OWiG)	23
a)	Tatbestand	23
b)	Rechtsfolgen	24
4.	Risikominimierung durch Tax Compliance-Managementsystem	24

Strafrechtliche Risiken der Betriebsprüfung

I. Die Besorgnis der Befangenheit des Außenprüfers

1. Allgemeines

Es ist soweit, Sie erhalten vielleicht einen Anruf zwecks Terminsabstimmung, da eine Lohnsteuerprüfung bei Ihnen durchgeführt werden soll. Die Prüfungsanordnung erhalten Sie zwei Wochen vor Beginn der Prüfung. Aus dem Telefonat bzw. aus der Prüfungsanordnung (nicht notwendiger Inhalt) wird Ihnen der Name des Prüfers mitgeteilt. Aus Erfahrungen in der Vergangenheit oder da der Prüfer einen „schlechten Ruf" hat, entwickeln sich bei Ihnen bereits vor Prüfungsbeginn Aversionen gegen den Prüfer. Eine zweite denkbare Möglichkeit vor Prüfungsbeginn wäre zum Beispiel, dass der Berater von Ihnen den Namen des Prüfers erfährt und dieser schon mehrfach mit dem Prüfer aneinander geraten ist. In der Regel entstehen Spannungen zwischen Prüfer und Steuerpflichten im Laufe der Prüfung. Es kann aber auch sein, dass dies bereits vor Prüfungsbeginn der Fall ist. Für Sie steht nur eins fest:

„Der Prüfer muss weg."

2. Rechtliche Grundlagen

Die Prüfungsanordnung als solche stellt einen anfechtbaren Verwaltungsakt dar, gegen den der Einspruch zulässig ist. Bei der Rechtsnatur der Benennung des Prüfers ist dies hingegen umstritten. Allerdings geht die noch herrschende Meinung davon aus, dass diese keinen selbstständigen Verwaltungsakt neben der Prüfungsanordnung darstellt, sodass der Einspruch nicht auf die Befangenheit bzw. die Auswahl des Prüfers gestützt werden kann. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf einen bestimmten Prüfer.[1] Es wird allerdings die Auffassung vertreten, Befangenheitsgründe im Wege einer Dienstaufsichtsbeschwerde oder einer Gegenvorstellung vorzutragen. Bei beiden Rechtsbehelfen handelt es sich um formlose und fristlose Rechtsbehelfe, die zu jedem Zeitpunkt des Verfahrens ergriffen werden können.[2] Nach anderer Ansicht[3] ist bereits vor Beginn der Prüfung Befangenheit als Antrag möglich. In jedem Fall besteht hier auch die Möglichkeit, die Benennung des ggf. befangenen Prüfers im Rahmen der späteren Anfechtung des auf der Grundlage der Prüfung entstandenen Steuerbescheides anzugreifen.

---

[1] BFH v. 13.12.1994 – VII R 46/94, BFH/NV 1995, 758
[2] Tipke in Tipke/Kruse AO/FGO, § 193 Rn. 35
[3] Streck, Die Außenprüfung, 2. Aufl. 1994 Rn 184

Für den Betroffenen ist es allerdings unzumutbar bis nach dem Ende der Prüfung abzuwarten. Sein Anliegen ist es, dem befangenen Prüfer so schnell es geht, los zu werden. So bleibt als verfahrensrechtliches Instrument nur noch der Befangenheitsantrag. Hierfür ist auf die allgemeine Vorschrift des § 83 AO betreffend die Besorgnis der Befangenheit bei Amtsträgern zurückzugreifen.

3. Befangenheitsgründe

Weder die AO, noch vergleichbare Verwaltungsverfahrensvorschriften, kennen einen Katalog einschlägiger Fälle in dem die Besorgnis der Befangenheit eines Prüfers anzunehmen ist, sind stets die Umstände des Einzelfalles maßgebend. Die Besorgnis der Befangenheit muss sich aus persönlichen oder sachlichen Gründen ergeben. Besorgnis der Befangenheit muss sich

- anhand objektiver feststellbarer, individueller und konkreter, den entsprechenden Prüfer betreffenden Tatsachen festmachen lassen und
- die subjektiv vernünftiger Weise Besorgnis aufkommen lassen und
- der Prüfer führt die Prüfung nicht unvoreingenommen, unparteiisch und sachgemäß durch.

Fazit: Demzufolge reichen bloße Vermutungen, Gefühle oder Ahnungen nicht aus. Befangenheitsgründe sind zum Beispiel:

- Freundschaft oder
- Feindschaft zwischen dem Prüfer und Steuerpflichtigen
  - Prüfer und Angehörigen
  - Prüfer und Lebenspartner
- abfällige Bemerkungen des Prüfers über einen Beteiligten

Nicht ausreichend ist ein Grund, der in der Person des Beraters liegt. Ausnahmefall, wenn das zu Besorgnis der Befangenheit Anlass gebende Verhalten auch dem Steuerpflichtigen gegenüber an den Tag gelegt wurde.

Es genügt demnach nicht, wenn der Prüfer Berater des Steuerpflichtigen in anderen Prüfungsfällen bereits schlechte Erfahrung mit dem jeweiligen Prüfer gemacht hat. Eine Besorgnis der Befangenheit besteht nur, wenn für den Mandanten offenbart wird, dass zwischen Berater und Prüfer ein Spannungsverhältnis besteht, dass sich im Laufe der Prüfung auch auf den Steuerpflichtigen erstrecken kann.

Weiter in den Gründen

- unsachliches Verhalten gegenüber einem Beteiligten oder dessen Vertreter,
- Offenbarung oder demonstrierte Missbilligung
- unsachliche Einstellung des Prüfers oder willkürliches Fehlverhalten
- sich vorzeitig und undifferenziert auf eine bestimmte Rechtsauffassung festlegen
- willkürliche Erwägungen.

Beispiel: Der Prüfer äußert bereits zu Beginn der Prüfung „Ich gehe hier nicht unter 1 Millionen Euro raus" oder Äußerungen zu Gehältern der Geschäftsführer, diese wären unverhältnismäßig hoch. Der Prüfer selbst äußert sich bei den finanziellen Verhältnissen. Er wäre genauso beschäftigt, aber unterbezahlt und würde nur einen Bruchteil des Unternehmerlohns verdienen und sich ein entsprechendes Fahrzeug nicht leisten können; der Steuerpflichtige möge sich doch lieber ein Mittelklassefahrzeug zulegen, warum einen Porsche? Derartige unsachliche Äußerungen – häufig gepaart mit bereits logischen nicht nachvollziehbaren Würdigungen – bilden den Boden für die Besorgnis der Befangenheit.

4. § 83 AO – Verfahren

Um den Befangenheitsantrag anzubringen, gibt es zwei Möglichkeiten:
Der schriftliche Befangenheitsantrag kann dem Prüfer ausgehändigt oder auch förmlich den Behördenleiter übermittelt werden. Wird die Besorgnis der Befangenheit gegenüber dem Amtsträger – dem Prüfer – geltend gemacht, hat dieser unverzüglich den Behördenleiter zu unterrichten. Die Unterrichtungspflicht greift ohne Rücksicht darauf, ob der Prüfer die Besorgnis der Befangenheit begründet oder unbegründet hält. Der Behördenleiter oder sein Vertreter prüfen anschließend, ob Besorgnis der Befangenheit tatsächlich besteht und entscheidet darüber, ob der Prüfer seine Tätigkeit aufnehmen bzw. weiterführen kann.

Praxishinweis: Nach der bisher herrschenden Meinung unterliegt die Entscheidung des Behördenleiters über die Befangenheit keiner gerichtlichen Kontrolle, da es sich nicht um einen Verwaltungsakt, sondern um einen innerbehördlichen Vorgang handelt. Die Befangenheit des Prüfers kann sich nach bisher herrschender Meinung – vollumfänglich nur im Rahmen der Anfechtung des auf die Prüfung folgenden Steuerbescheides erfolgen.

Ich empfehle zweigleisig zu agieren. Zum einen kann eine förmliche Dienstaufsichtsbeschwerde eingereicht und als weitere Maßnahme ein Befangenheitsantrag nach § 83 AO gestellt werden, wobei diese Differenzierung tunlichst kenntlich zu machen ist, damit nicht beides als Dienstaufsichtsbeschwerde behandelt wird. Das Vorliegen einer Dienstaufsichtsbeschwerde gegen einen Amtsträger kann dazu führen, dass er als befangen anzusehen ist, da er nunmehr Beteiligter in einem anderen Verfahren ist. Es gibt somit ein schwebendes Verfahren gegen den Prüfer, welches ihm die Unvoreingenommenheit nimmt. Auf diesem Wege kann mittels einer Dienstaufsichtsbeschwerde ein Befangenheitsgrund gesetzt werden, der im Idealfall zur Ablösung des Prüfers führt.

5. Sinn und Zweck des Befangenheitsantrags

Der Befangenheitsantrag sollte nur dann gestellt werden, wenn ein kooperatives Miteinander nicht möglich ist. Der Antrag kann aus rechtlichen oder psychologischen Gründen gestellt werden. Rechtlich kann später geltend gemacht werden, dass wegen der Mitwirkung eines befangenen Amtsträgers ein Verfahrensfehler vorliege. Der formelle Verstoß muss dann allerdings sachentscheidungserheblich sein. Es darf somit nicht ausgeschlossen werden, dass bei Beachtung der verletzten formellen Vorschrift die Entscheidung in der Sache anders ausgefallen wäre. Die Erfolgsaussichten eines Befangenheitsantrages sind in der Regel gering. Schon aus diesem Grunde sollte man ganz genau überlegen, ob man einen Befangenheitsantrag anbringt. Er kann aber psychologisch notwendig sein und erzieherische Wirkung erzielen. Zum einen kann der Behördenleiter überlegen, ob er für die anstehende Eskalation Verantwortung übernehmen will oder ob im Sinne der Prüfung es nicht sinnvoller und effizienter wäre, einen anderen Prüfer zu beauftragen. Falls nicht, wird der Prüfer, der wegen Befangenheit abgelehnt wurde, in der Regel sein Verhalten ändern, da er genau weiß, alles, was er jetzt macht, wird eingehend überprüft. Ein Befangenheitsantrag verbraucht sich auch nicht. Wenn dann im Laufe der Prüfung weitere Befangenheitsgründe hinzutreten, kann dieser erneut unter Einbeziehung der ersten bzw. der vorangegangenen Befangenheitsgründe gestellt werden. Wählt man diese Form der Vorgehensweise, darf man im Anschluss keine Schwäche zeigen. Das heißt, man muss bis zum Schluss mit aller Härte gegen diesen Prüfer vorgehen.

II. Die Betriebsprüfung

1. Allgemein

Potenziell ist jede Außenprüfung ein Vorposten des Steuerstrafverfahrens, weil sich immer die Möglichkeit bietet, eine Steuerverkürzung als Teil des objektiven Tatbestandes einer Steuerstraftat im Sinne des § 370 Abs. 1 AO aufzudecken. Allerdings ist nicht jedes steuerliche Mehrergebnis gleich eine Verkürzung. Nur und erst dann, wenn der Außenprüfer erkennt, dass dem Mehrergebnis unvollständig oder unrichtig erklärte Tatsachen zu Grunde liegen, stellt sich die Frage nach steuerstrafrechtlichen Konsequenzen.

2. Steuer- und strafrechtliche Doppelfunktion des Außenprüfers

Zentrale Aufgabe des Außenprüfers ist es, die Besteuerungsgrundlage, also die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Stpfl., die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer maßgebend sind (§ 199 AO), zu prüfen. Die Außenprüfung dient Fiskalzwecken.

Daneben hat das Finanzamt – und damit auch jeder Außenprüfer – die Pflicht, bei dem Verdacht einer Steuerstraftat die Strafverfolgung aufzunehmen und ein Verfahren einzuleiten (§ 386 Abs. 1 und 2, § 385 Abs. 1 AO i. V. m. § 152 StPO).[4]

Gegenstand der strafrechtlichen Ermittlungen ist daher auch die tatsächliche Höhe des Steueranspruchs. Ein und dieselbe Prüfungshandlung kann der Ermittlung des steuerrechtlichen wie des strafrechtlichen Sachverhalts dienen, ohne dass dies nach außen hin erkennbar wäre.

3. Interessenkonflikt des Betriebsprüfers auf Grund seiner Doppelfunktion

Die rechtlichen und tatsächlichen Nachteile für den Stpfl. liegen auf der Hand. Er weiß, dass er im Steuerverfahren zur Aufklärung des steuerrechtlichen Sachverhalts verpflichtet ist. Er hat eine umfassende Mitwirkungspflicht (§ 200 AO) und wird hierzu quasi permanent aufgefordert. Die Zugriffsrechte auf Daten und Datenverarbeitungssysteme im Rahmen der Außenprüfung (§ 147 Abs. 6 AO) sind Teil der Mitwirkungspflicht bei der Außenprüfung. Der Außenprüfer hat somit umfassende Zugriffsmöglichkeit auf die ihm überlassenen Daten des Unternehmens und damit Einblick in ein Teil des „Herzstücks des Unternehmens". Im digitalen Zeitalter hat der Prüfer bereits zu Beginn der Außenprüfung das ganze Datenmaterial in seinen Händen. Er kann deshalb den Steuerpflichtigen gezielt zu Unstimmigkeiten fragen.

---

[4] Übersicht bei Dörn, DStZ 1996, 142 ff.

Dieser ist verpflichtet, alle Fragen zu beantworten und dies kann notfalls auch erzwungen werden. Darüber ist er vor Beginn der Prüfung ausdrücklich belehrt worden.[5] In dieser schriftlichen Belehrung betont die Finanzverwaltung zudem, dass der Verdacht einer Steuerstraftat zu besonderen Maßnahmen und Hinweisen führt. Folglich geht der Stpfl. davon aus, dass ohne besondere Ankündigung strafrechtliche Ermittlungen nicht stattfinden. Eine generelle Belehrung in abstrakter Form vor oder zu Beginn der Prüfung durch Aushändigung des Merkblatts genügt nicht. Es muss, wie Ihnen auch später dargestellt wird, eine Belehrung nach der konkreten Situation erfolgen.

4. Auftreten strafrechtlicher Verdachtsmomente

Dieser mit der möglichen Doppelspurigkeit von Ermittlungsmaßnahmen während der Außenprüfung verbundenen Problematik versucht die Finanzverwaltung mit der Vorschrift des § 10 BpO 2000 zu begegnen. § 10 BpO 2000 dient der Klarheit und Eindeutigkeit des Verfahrens. Hintergrund der Verwaltungsvorschrift des § 10 BpO 2000 ist der Grundsatz, dass sich niemand selbst belasten muss (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Ein Stpfl., der „ahnungslos" seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nachkommt, würde zwangsläufig in Gefahr geraten, sich selbst zu belasten.

Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000 ist die Bußgeld- und Strafsachenstelle unverzüglich zu unterrichten, wenn sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat ergeben. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 muss die Bußgeld- und Strafsachenstelle bereits dann unverzüglich unterrichtet werden, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss.[6] Möglichkeit ist weniger als Verdacht.[7] Eine bloße Vermutung oder bloßer Argwohn ist dagegen nicht ausreichend.[8] Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 dürften die Ermittlungen (§ 194 AO) bei auftretendem Tatverdacht bei dem verdächtigen Stpfl. erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Bejaht der Betriebsprüfer die Möglichkeit, dass ein Steuerstrafverfahren durchgeführt werden muss, sollte er dem Stpfl. bereits zu diesem Zeitpunkt einen vorgezogenen Hinweis analog § 201 Abs. 2 AO er-

---

[5] Bundeseinheitlich herausgegebenes Betriebsprüfungsmerkblatt, BStBl I 1989, 122; krit. Wenzig, DB 1979, 1763.

[6] Zur Abgrenzung aus Sicht der Finanzverwaltung: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl I 2009, 829.

[7] Seer in Tipke/Kruse, § 201 AO Rz. 18 (Mai 2010).

[8] Seer in Tipke/Kruse, vor § 193 AO Rz. 28 (September 2009)

teilen.[9] Maßgeblich für die Entstehung des Pflichtenkreises ist nicht die subjektive Einschätzung des Prüfers, sondern wann objektiv ein Anfangsverdacht vorgelegen hat, der Anlass zu den entsprechenden Belehrungen gegeben hätte. Sinn und Zweck des § 201 Abs. 2 AO, den Steuerpflichtigen vor einer überraschenden Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zu schützen, greifen auch bereits in diesem Verfahrensstadium, nicht erst während der Schlussbesprechung.

§ 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 geht insoweit über die in den § 393 Abs. 1 Satz 4, § 397 Abs. 3 AO enthaltenen Regelungen, die lediglich Belehrungspflichten enthalten, hinaus, als der Außenprüfer die Prüfung unterbrechen und die Bußgeld- und Strafsachenstelle informieren muss, wenn die Möglichkeit besteht, dass ein Steuerstrafverfahren durchgeführt werden muss oder bereits zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat vorliegen.

In der Praxis gibt es Anhaltspunkte, die für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens sprechen können, wie zum Beispiel

- die unangekündigte mehrtägige Unterbrechung der Prüfung – eventuell Abstimmung mit der zuständigen Strafverfolgungsbehörde,
- das Bestehen auf der Vorlage von Originalbelegen (Urkundenfälschung) und die wiederholte Einsichtnahme bereits vorgelegter Belege
- das Verlangen, private Belege vorzulegen, die nicht Prüfungsgegenstand sind (Verdacht der nicht versteuerten Umsatzerlöse).

Enthält erst der Prüfungsbericht einen Hinweis, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt (§ 201 Abs. 2 AO), ist dies ein wichtiges Indiz dafür, dass der Betriebsprüfer eine erforderliche Belehrung pflichtwidrig unterlassen hat.

Praxishinweis: Der Prüfer droht während des laufenden Verfahrens mit der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens. Vielleicht auch mit den Worten „Gehen Sie davon aus, dass gegen Sie ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird.". Er unterbricht die Prüfung allerdings nicht.
Solche Äußerungen müssen Sie schriftlich dokumentieren unter Angabe von Tag, Uhrzeit und Ort der Äußerung. Falls noch weitere Personen zugegen sein sollten,

---

[9] Ebenso Müller, DStZ 2001, 231, 235.

schreiben Sie deren Name und Anschrift auf. Allerdings nicht in Gegenwart des Prüfers, sondern kurz nachdem das Gespräch stattgefunden hat, in Ihrem eigenen Büro. Dann unterrichten Sie Ihren Anwalt. Dieser wird dann ggf. eine Strafanzeige gegen den Prüfer wegen des Verdachts einer Straftat nach § 258 a StGB (Strafvereitelung im Amt) stellen und den Prüfer mündlich darüber informieren und dem Behördenleiter eine Abschrift der Strafanzeige zukommen lassen. Im Anschluss wird er dann erneut einen Befangenheitsantrag stellen auf der Grundlage der Strafanzeige.

In der Strafanzeige nimmt er Bezug auf den Erlass zu Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO. Indem es wörtlich wie folgt heißt:

„Aus diesem Grund steht korrespondierend zum Verstoß gegen das Legalitätsprinzip eine Strafvereitelung im Amt nach § 258 a StGB nach wie vor nur dann im Raum, wenn trotz konkreter tatsächlicher Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat (d. h. trotz Bestehen eines Anfangsverdachts i. S. d. § 152 Abs. 2 StPO) kein Kontakt mit der BuStra aufgenommen wird. § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO soll demnach klarstellen, dass es für die Bejahung der Unterrichtungspflicht nicht auf die subjektive Einschätzung des Prüfers/der Prüferin hinsichtlich der Durchführung eines Strafverfahrens ankommt."

Selbst habe ich zwar rechtliche Bedenken, ob überhaupt das Grunddelikt der Strafvereitelung nach § 258 StGB erfüllt sein kann, da eine Verfolgungsvereitelung durch Unterlassung eine Garantenpflicht voraussetzt. Der Prüfer hat speziell die Aufgabe, die Besteuerungsgrundlagen zu überprüfen und allgemein die Pflicht, die Steuer nach Gesetz gleichmäßig festzusetzen, dies spricht eigentlich dagegen.

Praktisch wäre allerdings auch denkbar, dass der Anwalt in einem mündlichen Gespräch den Prüfer darüber informiert, dass man darüber nachdenkt, eine Strafanzeige gegen ihn zu stellen und nur aus Gründen des fair trial ihm sozusagen im Vorwege die Gedanken mitteilen will. Das kann zur Folge haben, dass der Prüfer über dem das Schwert des Strafverfahren schwebt, die Prüfung nun anders führt, vielleicht auch „besser", als er sie je geführt hätte.

Kommt die Bußgeld- und Strafsachenstelle zu dem Ergebnis, dass zwar die Möglichkeit einer Steuerstraftat besteht, zureichende tatsächliche Anhaltspunkte jedoch nicht vorliegen, kann die Bußgeld- und Strafsachenstelle ein Ermittlungsverfahren

nicht einleiten. Es besteht die Möglichkeit, durch die Steuerfahndung Vorfeldermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO durchführen zu lassen. Würde man nach Verneinung eines Anfangsverdachts durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle den Außenprüfer steuerlich im Grenzbereich zwischen Möglichkeit einer Steuerstraftat und Anfangsverdacht weiter ermitteln lassen, würde man den Sinn und Zweck des § 10 BpO 2000, den Außenprüfer zum Schutz des Stpfl. weitestgehend aus dem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren herauszulassen, unterlaufen. Eine Fortsetzung der Außenprüfung sollte nur stattfinden, wenn die BuStra bereits die Möglichkeit einer Steuerstraftat verneint oder sich auf Grund der Vorfeldermittlungen ergibt, dass eine Steuerstraftat definitiv nicht vorliegt. Bejaht die Bußgeld- und Strafsachenstelle lediglich die Möglichkeit einer Steuerstraftat, muss der Stpfl. analog § 201 Abs. 2 AO hierüber informiert werden, wenn dies durch den Betriebsprüfer noch nicht geschehen ist.

Umstritten ist, inwieweit der Prüfer an der Fortsetzung gehindert ist, wenn verdachtsbegründende Tatsachen hinsichtlich eines bestimmten Geschäftsvorfalles vorliegen. Es stellt sich die Frage, ob sich die Verpflichtung nach § 10 BpO 2000 nur auf diesen konkreten Geschäftsvorfall, auf die betreffende Einkunftsart oder auf den gesamten Steueranspruch des Veranlagungszeitraumes bezieht.
Im Hinblick auf den Wortlaut der Vorschrift („hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht") könnte man meinen, dass sich ihr Regelungsgehalt auf den einzelnen Sachverhalt beschränkt, so dass bezüglich der nicht vom Verdacht umfassten Sachverhalte und Einkunftsarten weiter geprüft werden dürfte. Bezieht sich beispielweise der Verdacht auf verschwiegene Mieteinnahmen, so könnte danach hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte weiterermittelt werden.[10] Ein Teilverdacht würde also nur zu einer Teilunterbrechung führen.[11] Diese Auffassung ist aus mehreren Gründen unzutreffend: § 10 BpO 2000 dient der Klarheit des Verfahrens. Die Wahrnehmung der Rechte des Betroffenen bezieht sich aber auf die Tat im strafprozessualen Sinn. § 10 BpO 2000 kann ein faires Verfahren in dem oben beschriebenen Sinne jedoch nur dann sichern, wenn sich sein Regelungsgehalt auf den gesamten Steueranspruch eines Veranlagungszeitraumes bezieht.[12]

---

[10] Seer in Tipke/Kruse, vor § 193 AO Rz. 30 (September 2009); Möllinger, StBp 1979, 195; a.A. Streck, BB 1980,
1537 f.
[11] Seer in Tipke/Kruse, vor § 193 AO Rz. 30 (September 2009).
[12] So auch Streck, BB 1980, 1537; im Einzelnen auch Meyer, DStR 2001, 462; Stahl, KÖSDI 2000, 12445, 12446.

5. Betriebsprüfung zur Ermittlung strafrechtlicher Erkenntnisse

Nach st. Rspr.[13] und h.M.[14] ist die Anordnung einer Betriebsprüfung mit dem Ziel, das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder einer Steuerordnungswidrigkeit festzustellen, zulässig. Es ist sowohl in strafrechtlich verjährter als auch in strafrechtlich unverjährter Zeit eine Frage der Zweckmäßigkeit, ob die Betriebsprüfung oder die Steuerfahndung tätig wird, die Abgabenordnung sieht keine ausschließliche Zuständigkeit einer Stelle vor.[15]

Soweit bereits die umfassende Einleitung eines Strafverfahrens bekannt gegeben wurde, ist der Prüfer nicht mehr verpflichtet, bei der Anforderung einzelner Unterlagen oder Auskünften mitzuteilen, ob er hinsichtlich des konkret zu prüfenden Punktes (auch) strafrechtlich ermittelt. Er wird diese Information i.d.R. auch nicht geben, um die ggf. bestehende Kooperationsbereitschaft des Stpfl. zu erhalten.

Ist bisher kein Strafverfahren eingeleitet, besteht das geschilderte Dilemma für den Stpfl. in ähnlicher Form: Er ist strafrechtlich sensibilisiert, kennt aber die Einschätzung des Prüfers zu strafrechtlichen Vorfragen, etwa der Verjährung, nicht. Der Prüfer ist der Versuchung ausgesetzt, die unausgesprochene (!) Erwartung des Stpfl. zu erhalten, dessen Kooperationsbereitschaft werde mit einer wohlwollenden steuerlichen und strafrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts honoriert. Im Hinblick auf die permanente Selbstbelastungsgefahr wäre der Betriebsprüfer nach § 397 Abs. 3 AO aber zu besonders sorgsamer Prüfung und frühzeitiger Bekanntgabe verpflichtet.

6. Praxiskonsequenz: Keine Mitwirkung mehr wie in der „normalen" Prüfung

Ist ein Strafverfahren eingeleitet, gibt es keine „normale" Prüfung mehr. Alles, was im Steuerverfahren an Mitwirkung und Aussagen erfolgt, wird auch im Steuerstrafverfahren verwertet.

---

[13] BFH v. 29.12.2010, IV B 46/09, BFH/NV 2011, 634, 636, m.w.N.; v. 19.8.1998, XI R 37/97, BStBl II 1999,7, 9 m.w.N.; a.A. noch FG Nürnberg v. 12.7.1984, IV-416/83, EFG 1984, 592.

[14] Kritisch aber Seer in Tipke/Kruse, § 193 AO Rz. 7 (September 2009) (Betriebsprüfung unzulässig, wenn für das ganze Prüfungsspektrum bereits ein Anfangsverdacht besteht, die Außenprüfung also ausschließlich der Ermittlung dieser Tat dienen soll).

[15] BFH v. 29.12.2010, IV B 46/09, BFH/NV 2001, 634, 636; v. 4.11.1987, II R 102/85, BStBl II 1988, 113.

Rat 1: Die Person des Steuerpflichtigen wird aus der Prüfung gezogen

Sobald ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist, ist kein Platz mehr für den Steuerpflichtigen selbst in Besprechungen mit der Betriebsprüfung. Aussagen zu Sachverhalten und „Einigungen" wertet die BuStra später (zu Recht) strafrechtlich als Einlassungen und Geständnisse. Raum für Diskussion über Sanktionshöhen etc. ist verschenkt.

Richtiger Weg ist die Fortführung der Betriebsprüfung allein mit dem Berater. Sein Ziel muss es sein, mit dem Prüfer ein hypothetisches steuerliches „Einigungsmodell" zu erarbeiten: Wie könnte der Abschluss der Betriebsprüfung aussehen (bei – hypothetischer – Annahme bestimmter Sachverhalte, z. B. der Nichtnachweisbarkeit bestimmter Betriebsausgaben, der Annahme weiterer Einnahmen etc., ohne dass hier aber irgendein Sachverhalt konkret zugegeben oder geleugnet wird.

Rat 2: Keine isolierte steuerliche Einigung, solange das Strafverfahren noch läuft

Ist ein solches „hypothetisches Einigungsmodell" erarbeitet, muss der strafrechtliche Abschluss geklärt werden. Entweder spricht der Berater mit der zuständigen BuStra, oder der Prüfer selbst (der jetzt durchaus daran interessiert ist, das Steuerverfahren auf der Basis der hypothetischen Lösung abzuschließen) übernimmt dies. Sind so Steuer- und Steuerstrafverfahren geklärt, kann abgeschlossen werden (sog. Paketlösung).

Lässt sich dagegen der Berater auf den Weg ein, erst isoliert „die Steuer" zu regeln, und lässt Steuerbescheide bestandskräftig werden, schließt sich das Strafverfahren zeitlich erst an. Die BuStra kann argumentieren, die Steuer sei de facto als hinterzogen „zugegeben", erst recht neigen Strafrichter (selten Fachleute des Steuerrechts) zu diesem Blick.

Rat 3: Besonderheit bei der Tatsächlichen Verständigung

Liegt steuerlich bereits eine tatsächliche Verständigung vor, lässt sich für das Strafverfahren formal argumentieren: Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung – so die ständige Rechtsprechung des BFH – ist die Unaufklärbarkeit des Sachverhalts. Voraussetzung für die Strafbarkeit ist dagegen die nachgewiesene Steuerhin-

terziehung, also der nachgewiesene Sachverhalt. In diesem Sinne schließen sich tatsächliche Verständigung und Strafbarkeit aus.

7. Vorbehalt strafrechtlicher Würdigung und Zuleitung zur Bußgeld- und Strafsachenstelle (§ 201 Abs. 2 AO)

Ergeben sich erst in der Schlussbesprechung einer Außenprüfung Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat, soll der strafrechtliche „Vorbehalt" (§ 201 Abs. 2 AO) den Stpfl. lediglich vor dem Irrtum bewahren, der Steuerfall sei mit der Schlussbesprechung erledigt, habe aber keinen Verfolgungscharakter und keine strafprozessuale Bedeutung.[16] Der Vorbehalt ist keine verfahrensleitende Maßnahme.[17] § 201 Abs. 2 AO setzt also voraus, dass noch in der Schlussbesprechung Zweifel bestehen, ob zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat bestehen und ob deshalb ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss. Nach § 201 Abs. 2 AO ist nur zu verfahren, wenn zwar während des Betriebsprüfungsverfahrens noch nicht der Verdacht einer Steuerstraftat oder -Ordnungswidrigkeit bestand, wenn aber am Ende des Verfahrens die Möglichkeit einer solchen Tat besteht. [18] Bei gesetzmäßigen Verhalten des Prüfers dürften sich Zweifel nur noch auf die subjektiven Merkmale einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung beziehen.[19] Hielten sich die Prüfer konsequent an die Vorschriften des § 10 BpO 2000, dürften für § 201 Abs. 2 AO kaum noch Fälle übrig bleiben. Deshalb ist es von erheblicher Bedeutung, ob nicht bereits vor der Schlussbesprechung ein Steuerstrafverfahren einzuleiten gewesen wäre,[20] ob bereits Maßnahmen getroffen wurden, die das Strafverfahren eingeleitet haben und ob dem Stpfl. gar in unzulässiger Weise Auskünfte und Beweise entlockt wurden (zu Verwertungsverboten).[21]

Ein Prüfungsbericht ist der BuStra zuzuleiten, wenn im Zusammenhang mit der Außenprüfung ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist, wenn der Stpfl. in der Schlussbesprechung gem. § 201 Abs. 2 AO auf die Möglichkeit einer straf- oder bußgeldrechtlichen Würdigung in einem besonderen Verfahren hingewiesen worden ist sowie ausnahmsweise in sonstigen Fällen, insbes. wenn sich erst nach der Schlussbesprechung Hinweise auf die Möglichkeit eines Strafverfahrens erheben haben.[22]

---

[16] Jäger in Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 397 Rn. 100.
[17] Jäger in Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 397 Rn. 100.
[18] Seer in Tipke/Kruse, § 201 AO Rz. 18 (Mai 2010).
[19] Jäger in Joecks/Jäger/Randt, 8. Aufl. 2015, § 397 Rn. 100.
[20] Dörn, DStZ 1996, 142, 144.
[21] Kindler, PStR 2011, 44, 45.
[22] Bundeseinheitliche Grundsätze für alle Prüfungsdienstem veröffentlicht in NWB 1979, Fach 1, 324; krit.zur Zuleitungspraxis Streck, BB 1980, 1537, 1538.

8. Verwertungsverbote

Die Abgabenordnung verpflichtet in § 393 Abs. 1, § 397 Abs. 3 AO dazu, den Stpfl. bei dem Übergang vom Besteuerungs- zum Strafverfahren über die neue prozessuale Situation, insbes. über seine Verteidigungsrechte zu informieren. Für die Frage, ob die Nahtstelle vom Besteuerungsverfahren zum Strafverfahren überschritten ist, ist die subjektive Vorstellung des ermittelnden Beamten bzw. sein Wille, das Strafverfahren zu betreiben, nicht entscheidend. Der Übergang vollzieht sich vielmehr nach objektiven Kriterien.

Das Strafverfahren ist eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Hilfsbeamten oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen (§ 397 Abs. 1 AO). Nach der Rechtsprechung des BGH begründet ein Verstoß gegen die allgemeine strafprozessuale Hinweis- und Belehrungspflicht nach § 136 StPO, der gem. § 163 a Abs. 3 und 4 StPO auch für die Ermittlungsbehörden gilt, grds. ein Verwertungsverbot für die unter Verletzung dieser Vorschrift zu Stande gekommenen Aussagen des Beschuldigten.[23]

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass bei verzögerter Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bzw. bei unterlassener Belehrung über die strafprozessualen Schutzrechte des Stpfl., ein Verwertungsverbot gem. § 136 a Abs. 3 StPO vorliege, wenn der Beschuldigte über seine Weigerungsrechte nach der Strafprozessordnung im Irrtum belassen und damit getäuscht worden sei. Strittig ist dabei, ob der Ermittlungsbeamte die Täuschung vorsätzlich und böswillig herbeigeführt haben muss.

In ständiger Rechtsprechung des BFH führt der Verstoß gegen § 393 Abs. 1 Satz 4 AO grundsätzlich aber lediglich zu einem Verwertungsverbot im Strafverfahren, da nur hier der nemo-tenetur-Grundsatz gelte, nicht aber im Besteuerungsverfahren.[24]

---

[23] BGH v. 27.2.1992, 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214.

[24] BFH v. 23.1.2002, XI R 10, 11/01, XI R 10/01, XI R 11/01, wistra 2002, 270; v. 28.10.2009, I R 28/08, IStR 2010, 103; v. 19.12.2011, V B 37/11, BFH/NV 2012, 956.

III. Prävention und praktische Verhaltensregeln bei Durchsuchung und Beschlagnahme

1. Allgemein

Im Rahmen von Durchsuchungen wird gezielt nach belastendem Material gefahndet. Sie dient oftmals aber in gleicher Weise verdeckt dazu, belastende Spontanäußerungen bei Zeugenaussagen und Geständnisse einzusammeln. Der Polizeiliteratur wird dem Polizeibeamten/Steuerfahndern geraten, dass der Überraschungsmoment zur Aussagegewinnung zu nutzen ist. Der Beschuldigte sollte auch gefragt werden, ob er nicht gleich bereit ist, seinen Steuerberater von seiner Schweigepflicht zu entbinden und seine Banken zu ermächtigen, den Ermittlungsbehörden Auskunft zu erteilen.

2. Wie kann eine Durchsuchung verhindert werden?

Der Berater/Anwalt sollte erkennen können, wann eine Durchsuchung unmittelbar bevorsteht. Unterbricht der Prüfer über einen langen Zeitraum seine Prüfung spricht vieles dafür, dass eine entsprechende Durchsuchung vorbereitet wird. Aufgabe des Beraters/Anwalts ist es jetzt das Renommee und die Reputation seiner Mandantschaft bzw. des Unternehmens zu schützen. Er soll Kontakt aufnehmen zur Bußgeld- und Strafsachenstelle und die Gedanken und Vermutungen offen darlegen und Kooperationsbereitschaft signalisieren. Diese Kooperationsbereitschaft sollte er auch aktenkundig machen ggf. mit dem Hinweis auf die fehlende Verhältnismäßigkeit einer vielleicht gleichwohl beantragten Durchsuchung. Er kann parallel hierzu auch mit dem zuständigen Ermittlungsrichter Kontakt aufnehmen und dort einen entsprechenden Schriftsatz hinterlegen. Im Schriftsatz kann er seine Bedenken gegen die Zwangsmaßnahme einer Durchsuchung bereits vor ihrer Genehmigung vortragen. Es kann aber auch sein, dass die Mandantschaft oder auch der Anwalt ohne Willen der Strafverfolgungsbehörden von der Existenz eines Ermittlungsverfahrens zum Beispiel durch Mitteilung eines Dritten, der als Zeuge vernommen wurde, erfährt. Auch hier kann es angebracht und ratsam sein, den Kontakt zur Ermittlungsbehörde aufzunehmen und der Durchsuchung vorzubeugen. Die Ermittlungsbehörde BuStra/Staatsanwaltschaft weiß, dass das Überraschungsmoment nicht mehr gegeben ist. Man könnte sich dann darauf verständigen, welche angeforderten Unterlagen bereitgestellt werden. Die Herausgabe von Unterlagen hat nichts mit der Freiwilligkeit zu tun, da diese selbstverständlich beschlagnahmt werden müssen. Es ist ein gangbarer Weg eine Durchsuchung zu verhindern. Die Information seitens des Anwalts kann die Strafverfolgungsbehörde natürlich auch veranlassen, die Durchsu-

chungsmaßnahmen sofort in die Wege zu leiten. Auch kann sie die Entscheidung treffen, dass sie mit den zur Verfügung gestellten Unterlagen nicht einverstanden sind und sich einen Überblick verschaffen wollen. Eine 100%-ige Garantie, wie man eine Durchsuchung vermeiden kann, gibt es nicht.

Wenn die Durchsuchung nicht verhindert werden kann, sollte zumindest versucht werden, die Modalitäten der Durchsuchung zu vereinbaren. Hierdurch können negative Außenwirkungen vermieden werden. Soweit möglich, sollten die Ermittlungsbeamten deshalb gebeten werden,

- in unauffälliger Weise zu erscheinen,
- in der Tiefgarage oder im Innenhof zu parken und
- zu einem vereinbarten Zeitpunkt zu erscheinen, indem sich keine Kunden im Internehmen befinden.

3. Durchsuchung: Die 16 wichtigsten Verhaltensregeln

Regel Nr. 1: Unternehmensleitung verständigen

Bei Eintreffen der Ermittlungspersonen (Polizei, Staatsanwaltschaft, Steuer- oder Zollfahndung) ist umgehend die Unternehmensleitung zu informieren. Vorstand, Geschäftsführer oder sonstige Personen in leitender Stellung sind Inhaber der zu durchsuchenden Räume und haben ein Anwesenheitsrecht bei der Durchsuchung (§ 106 Abs. 1 S. 2 StPO).

Regel Nr. 2: Strafverteidiger anrufen!

Dem Betroffenen darf der Telefonkontakt zu seinem RA nicht verwehrt werden. Einem Missbrauch können die Ermittlungspersonen dadurch entgegenwirken, dass diese selbst den RA anwählen. Im Regelfall wird der RA unverzüglich zur Durchsuchung kommen. Zuvor wird er mit dem Einsatzleiter bereits fernmündlich Ziel und Umfang der Durchsuchung erörtern und die Modalitäten der Durchsuchung klären. Hierzu gehört auch die Bitte an den Durchsuchungsleiter, mit dem Beginn der Durchsuchung bis zu seinem Erscheinen zu warten.

Regel Nr. 3: Bitte an den Durchsuchungsleiter, bis zum Erscheinen des RA zu warten

Eine Verpflichtung der Ermittlungsperson, mit dem Durchsuchungsbeginn bis zum Eintreffen des RA zu warten, besteht nicht. Soweit dieser aber sein kurzfristiges

Erscheinen avisiert, sind die Beamten regelmäßig nicht nur aus atmosphärischen Gründen zu dieser Konzession bereit. Denn nur mit Zustimmung des RA ist eine freiwillige Herausgabe der gesuchten Gegenstände – und damit die Vermeidung der aufwändigen Durchsuchung – zu erwarten.

Regel Nr. 4: Namen des Durchsuchungsleiters und der weiteren Ermittlungspersonen notieren

Name, Dienstbezeichnung und telefonische Erreichbarkeit der Ermittlungspersonen sind zu erfassen.

Regel Nr. 5: Durchsuchungsbeschluss aushändigen lassen

Nur so kann die Rechtsmäßigkeit der Anordnung überprüft, eine freiwillige Herausgabe erwogen und der zulässige Umfang der Durchsuchung kontrolliert werden. Entsprechendes gilt bei Gefahr in Verzug: Soweit eine schriftliche Anordnung – etwa der Staatsanwaltschaft – vorliegt, ist diese dem Betroffenen zu übergeben.

Regen Nr. 6: Bereitstellung eines Raumes mit Fotokopierer

Aus atmosphärischen Gründen ist es sinnvoll, einen Raum zur Verfügung zu stellen, in welchem die organisatorische Abwicklung der Durchsuchung besprochen werden kann und wo die begehrten Unterlagen zunächst gesammelt werden können. Die Fragen der Sicherstellung oder Beschlagnahme sowie der Anfertigung von Kopien können dann am Ende der Durchsuchung in einem Abschlussgespräch mit dem Durchsuchungsleiter erörtert werden.

Regel Nr. 7: Kein Wort durch Mitarbeiter und Verantwortliche ohne anwaltlichen Beistand

Es gehört zum Standardrepertoire der Ermittlungsbehörden, die für die Unternehmensangehörigen überraschende, ungewohnte und psychisch belastende Durchsuchungssituationen für Vernehmungen zu nutzen. Ein unkontrollierter Informationsfluss liegt aber weder im Unternehmensinteresse noch im Interesse des Mitarbeiters. Im Fall eines Vernehmungsversuches gilt es zunächst, den Status des Unternehmensangehörigen abzuklären. Ist dieser Beschuldigte oder Zeuge?

Soll ein Mitarbeiter des Unternehmers als Beschuldigter vernommen werden, ist prinzipiell vom Schweigerecht Gebrauch zu machen.

Jede Erklärung in diesem frühen Verfahrensstadium ohne Kenntnis der Akten und Beweislage ist unreflektiert und wird dennoch im gesamten Verfahren Bestand haben. Vorsicht ist auch geboten bei Vorgesprächen, insbesondere scheinbar unverfängliche Unterhaltungen mit den Ermittlungspersonen über die Sache.

Steht eine Vernehmung eines Mitarbeiters als Zeuge an, ist von Bedeutung, wer die Vernehmung durchführen will: Niemand ist verpflichtet, gegenüber Polizeibeamten, Zoll- oder Steuerfahndungsbeamten eine Aussage zu machen. Angaben zur Sache können ohne Begründung und vollständig verweigert werden. Ein Nachteil kann dem Mitarbeiter hierdurch nicht entstehen. Im Gegensatz dazu hat der Zeuge gegenüber dem Staatsanwalt und Beamten der Straf- und Bußgeldsachenstelle grundsätzlich kein Recht, die Aussage zu verweigern. Etwas anders gilt, wenn dem Zeugen ein Zeugnisverweigerungsrecht als Angehöriger des Beschuldigten oder als Berufsgeheimnisträger (§§ 53, 53a) oder ein Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz vor Selbstbelastung (§ 55 StPO) zusteht. Insbesondere die Prüfung und Durchsetzung des Auskunftsverweigerungsrechtes ist ohne professionellen Berater kaum möglich. (anwaltlicher Zeugenbeistand)

Schließlich bleibt es der Unternehmensleitung unbenommen, sich unter Inanspruchnahme des Hausrechts zu verbitten, dass die betrieblichen Räumlichkeiten für informatorische Gespräche und Vernehmungen von Mitarbeitern genutzt werden.

Regel Nr. 8: Vernehmungen auf Firmengelände untersagen

Regel Nr. 9: Berater nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbinden!

Regel Nr. 10: Begleitung/Beobachtung der Ermittler durch kompetente Mitarbeiter oder den RA

Für jede Ermittlungsperson, jedenfalls aber für jeden zu durchsuchenden Raum ist daher möglichst ein kompetenter und „verfahrensferner" Mitarbeiter oder hinzugezogener RA abzustellen, der den bzw. die Beamten begleitet und die Maßnahmen beobachtet. Hierzu sollte er eine Kopie des Durchsuchungsbeschlusses erhalten. Es ist etwa darauf zu achten, dass Räumlichkeiten, auf die sich der Durchsuchungsbeschluss nicht bezieht, nicht betreten, jedenfalls aber nicht durchsucht werden.

Regel Nr. 11: Niemals Unterlagen vernichten oder Daten löschen!

Auf keinen Fall dürfen Unterlagen beiseite geschafft oder Daten vernichtet werden. Ist der Mitarbeiter selbst Beschuldigter, kann ein derartiges Verhalten den Haftgrund der Verdunkelungsgefahr, ansonsten - wenn er nicht selbst beschuldigt wird – den Verdacht der versuchten Strafvereitelung begründen.

Regel Nr. 12: Keine freiwillige Herausgabe von Unterlagen ohne Abstimmung mit dem RA!

So ist es grundsätzlich opportun, verschlossene Räume, Schränke, Tresore o. ä. zu öffnen, um deren gewaltsames Aufbrechen zu verhindern. Entsprechendes kann für die Preisgabe von Passwörtern für die EDV gelten, wenn dadurch verhindert werde kann, dass die gesamte EDV sichergestellt wird. Ferner kann es sich empfehlen, bei der Suche bestimmter Gegenstände oder Unterlagen zu helfen, um zu vermeiden, dass für den Fortgang des Unternehmensbetriebes bedeutsame Unterlagen mitgenommen werden. Der Beschlagnahme sämtlicher Gegenstände sollte vorsorglich widersprochen werden.

Regel Nr. 13: Detaillierte Dokumentation der beschlagnahmten Gegenstände verlangen!

Der von der Durchsuchung Betroffene hat noch an Ort und Stelle einen Anspruch auf ein schriftliches Verzeichnis der sichergestellten oder beschlagnahmten Gegenstände und Unterlagen (§ 107 S. 2 StPO). Ein entsprechendes Verzeichnisses muss ausdrücklich verlangt werden. In diesem Verzeichnis müssen die in Verwahrung bzw. in Beschlag genommenen Gegenstände so genau vermerkt werden, dass eine Identifizierung ist möglich (§ 109 StPO). Das nachdrückliche Einfordern der gesetzlichen Pflicht zur akribischen Dokumentation und individuellen Bezeichnung hat in der Praxis mitunter disziplinierende Wirkung. Denn insbesondere in Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren stößt die Erstellung eines ordnungsgemäßen Verzeichnisses ob des Umfangs der Unterlagen auf Schwierigkeiten. Dies ist Anlass genug, in einem Abschlussgespräch mit dem Durchsuchungsleiter die Frage der Notwendigkeit der Sicherstellung oder Beschlagnahme der konkreten Gegenstände zu erörtern. Gleichzeitig kann auch die Zulässigkeit der Mitnahme von beschlagnahmefreien Gegenständen (z. B. Verteidigerunterlagen) angesprochen werden.

Regel Nr. 14: Kopien der sichergestellten Unterlagen fertigen!

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet es daher, zunächst zu prüfen, ob die Ermittler als mildere Maßnahme anstelle der Sicherstellung der Beweisgegen-

stände Kopien des Datenbestandes fertigen. Besteht der Durchsuchungsleiter auf die Mitnahme der Originaldaten, ist dem Betroffenen aber jedenfalls zu gestatten, die zur Betriebsfortführung erforderlichen Kopien zu fertigen.

Regel Nr. 15: Presse

Mit dem Leiter der Durchsuchung sollte besprochen werden, dass die Presse über diese Durchsuchungsmaßnahmen nicht informiert wird.

IV. Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeiten rechtliche Konsequenzen bei Pflichtverstößen

1. Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben/Unternehmen, § 130 OWiG

a) Tatbestand

Auf Tatbestandsebene setzt § 130 OWiG voraus:

- vorsätzliche oder fahrlässige Aufsichtspflichtverletzung des Inhabers eines Betriebs oder Unternehmens (dazu gehören auch öffentliche Unternehmen, § 130 Abs. 2 OWiG);
- durch organschaftliche Vertreter der juristischen Person bzw. selbstständig und verantwortlich handelnde Aufsichtspersonen (siehe § 9 OWiG; z. B. Ressort-, Abteilungsleiter);
- Zuwiderhandlung (eines Mitarbeiters) gegen betriebsbezogene Pflichten, deren Verletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist (sog. Anknüpfungstat, z. B. §§ 370 und 378 AO);
- Zuwiderhandlung wäre durch gehörige Aufsicht verhindert oder wesentlich erschwert worden.

Da die §§ 370, 378 AO taugliche Anknüpfungstaten im Sinne des § 130 OWiG sind, können die organschaftlichen Vertreter einer juristischen Person über den Umweg des § 130 OWiG für eine betrieblich veranlasste Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung verantwortlich gemacht werden, obwohl ihnen selbst hinsichtlich dieser Taten in keiner Weise vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln zur Last gelegt werden kann. Im Bereich der Steuerstraftaten oder der Steuerordnungswidrigkeiten sanktioniert § 130 OWiG daher nicht die Verletzung steuerlicher

Pflichten, sondern die Desorganisation im Unternehmen, die zu einer Verletzung steuerlicher Pflichten geführt hat.[25]

§ 130 OWiG stellt somit die geringsten Anforderungen der in Betracht kommenden Sanktionsnormen, das Verschulden eines Mitarbeiters der Geschäftsführung zuzurechnen.[26] Dem ist durch die Implementierung geeigneter Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen entgegenzuwirken. So kann eine Entlastung des Vorstandes bzw. des Geschäftsführers regelmäßig über den Nachweis bestehender und im Wesentlichen funktionierender Tax-Compliance-Strukturen erreicht werden.[27]

Es ist jedoch nicht erforderlich, dass die unterlassene Aufsichtsmaßnahme den eingetretenen Schaden hätte verhindern müssen. Vielmehr ist ausreichend, dass die Zuwiderhandlung durch die Aufsichtsmaßnahme „wesentlich erschwert" worden wäre. Insgesamt dürfen keine überspannten Anforderungen an die Aufsichtsmaßnahmen gestellt werden, d. h. diese müssen objektiv erforderlich und zumutbar sein.

Beispiele für Aufsichtspflichten

- Eine Hausfrau, die lediglich als Strohfrau fungiert, hat gleichwohl ihren Ehemann, der die Geschäfte in tatsächlicher Hinsicht führt, zu beaufsichtigen.[28]
- Der Finanzminister des Landes NRW hat als Mitglied des Verwaltungsrates der WestLB Aufsichtspflichten (§§ 43 Abs. 1 S. 1a, 44 SpkG NW).
- Zur Überwachung der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen vgl. BGH v. 09.01.2001, BGH v. 14.11.2001.[29]
- Der Geschäftsführer ist zur Überwachung der Abführung der Lohnsteuer verantwortlich, namentlich in der finanziellen Krise des Unternehmens.[30]
- Im Fall einer Delegierung von Verantwortung trifft den an sich Verantwortlichen zwar eine Aufsichtspflicht. Die zu verlangenden Aufsichtsmaßnahmen müssen jedoch zumutbar und praktisch durchführbar sein. Eine Übertragung kann nicht bedeuten, dass der Übertragende letztlich doch alles selbst kontrollieren muss. Dies würde praktisch zu einer Ausschaltung des Delegationsrechts führen. Bei Delegierung ist allerdings darauf zu achten, dass Kompetenzüberschreitungen

[25] Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 377 AO, Rz. 61; Schauf in Kohlmann, § 377 AO, Rz. 157.
[26] Kiesel/Böhringer, BB 2012, 1190, 1192
[27] Schauf/Schwartz, ZWH 2013, 212, 216.
[28] OLG Hamm v. 13.06.1996, NStZ-RR 1997, 21; siehe auch: BayObLG v. 11.05.1993, wistra 1993, 236, 238.
[29] BGH v. 09.01.2001, NJW 2001, 969; BGH v. 14.11.2001, NJW 2001, 967.
[30] Vgl. BGH v. 09.01.2001, NJW 2001, 969; BGH v. 14.11.2001, NJW 2001, 767.

vermieden werden. Insbesondere muss der Übertragende darauf achten, dass die von ihm betrauten Personen in die Lage versetzt werden, den Pflichten auch nachkommen zu können.[31]

- Mehrere Geschäftsführer einer GmbH sind kraft ihrer Amtsstellung grundsätzlich für alle Angelegenheiten der Gesellschaft zuständig. Interne Zuständigkeitsregelungen in der Geschäftsleitung, wie sie in größeren Betrieben üblich sind, führen nicht zu einer Aufhebung, wohl aber zu einer Beschränkung der Verantwortlichkeit. Doch verbleiben dem nicht betroffenen Geschäftsführer gewisse Überwachungspflichten, die ihn zum Eingreifen veranlassen müssen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Erfüllung der d er Gesellschaft obliegenden Aufgaben durch den zuständigen Geschäftsführer nicht gewährleistet ist.[32]
- Kennt oder versteht der Betriebsinhaber wesentliche für seinen Geschäftsbetrieb geltende Bestimmungen nicht, so muss er sich zur Erfüllung seiner Überwachungspflicht entweder die dafür erforderlichen Kenntnisse verschaffen oder er hat ein innerbetriebliches Kontrollsystem zu organisieren, das er extern, etwa durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer überwachen lässt.[33]
- Zu den Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH gehört es, sich in der finanziellen Krise des Unternehmens über die Einhaltung von erteilten Anweisungen zu pünktlichen Zahlungen fälliger Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung durch geeignete Maßnahmen zu vergewissern.[34] Das gilt auch für steuerliche Pflichten von Vereinsvorsitzenden.[35]
- Dem Geschäftsführer einer GmbH als Haftungsschuldner kann ein Verschulden des steuerlichen Beraters der GmbH bei Fertigung von Steuererklärungen nicht zugerechnet werden. Trifft ihn persönlich kein Auswahl- oder Überwachungsverschulden und hat er keinen Anlass, die inhaltliche Richtigkeit der von dem steuerlichen Berater gefertigten Steuererklärung der GmbH zu überprüfen, so haftet er nicht für Steuerverkürzungen, die auf fehlerhaften Steuererklärungen beruhen.[36]

---

[31] OLG Düsseldorf v. 12.11.1998, wistra 1998, 115 = NStZ-RR 1999, 151; OLG Hamm v. 16.07.2003, wistra 2003, 469.
[32] BGH in einem Zivilurteil zu § 266a StGB [Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt] v. 15.10.1996, wistra 1977, 102 ff. m.w.N. und mit Anm. von Bente; siehe auch: BFH v. 04.03.1986, BStBl II 1986, 384, 385; FG Münster v. 24.02.1995, EFG 1995, 782.
[33] BayObLG v. 10.08.2001, wistra 2001, 478; siehe auch OLG Hamm v. 19.03.2002, wistra 2002, 274.
[34] BGH v. 09.01.2001, NJW 2001, 969 (Zivilurteil).
[35] BFHv. 13.03.2003, DStR 2003, 1022 = BStBl II 2013, 552.
[36] BFH v. 30.08.1994, BStBl II 1995, 278; siehe auch; BFH v. 16.04.1985, BFH/NV 1987, 273.

Ein Organisationsverschulden ist insbesondere anzunehmen, wenn trotz vorangegangener Betriebsprüfungen oder Umsatz-Sonderprüfungen, die zu Beanstandungen geführt hatten, keine organisatorischen Maßnahmen (wie z. B. schriftliche Anweisungen an nachgeordnete Mitarbeiter bzw. deren Kontrolle= zur Vermeidung fehlerhafter steuerlicher Behandlung ergriffen wurden, und dies bei einer anschließenden erneuten Prüfung wiederum festgestellt wurde.

b) Rechtsfolgen

Auf der Rechtsfolgenseite sieht § 130 OWiG eine monetäre Sanktion vor, deren Höhe sich nach dem Charakter der jeweiligen Anknüpfungstat richtet:

Ist die Anknüpfungstat eine Straftat (Steuerhinterziehung nach § 370 AO), so kann die Aufsichtspflichtverletzung je Tat mit einer Geldbuße bis zu 1.000.000,00 € geahndet werden (§ 130 Abs. 3 Satz 1 OWiG). Für die fahrlässige Aufsichtspflichtverletzung ist das Höchstmaß auf 500.000,00 € begrenzt (§ 17 Abs. 2 OWiG).

Handelt es sich bei der Anknüpfungstat dagegen um eine Ordnungswidrigkeit (Leichtfertige Steuerverkürzung § 378 AO), ist das in dieser Vorschrift angedrohte Höchstmaß der Geldbuße entscheidend (§ 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG). Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung kann ein Verstoß gegen § 130 OWiG demnach lediglich mit einer Geldbuße bis zu 50.000,00 € geahndet werden (§ 378 Abs. 2 AO).

2. (Leitende) Mitarbeiter

Dem Vorwurf der Begehung oder Teilnahme an einer Steuerhinterziehung können sich im Prinzip alle Mitarbeiter eines Unternehmens ausgesetzt sehen. Die Steuerhinterziehung ist ein „Jedermann-Delikt". Tendenziell sind aber am ehesten die Mitarbeiter betroffen, die mit steuerlichen Themen in Berührung kommen. Dazu gehören allen voran die Mitarbeiter der Steuerabteilung. Neben dem Leiter der Steuerabteilung stehen die leitenden Mitarbeiter, die für die verschiedenen Ressorts verantwortlich zeichnen, im Fokus.

Strafbarkeitsrisiken bestehen auch für die Mitarbeiter des Rechnungswesens. Von Bedeutung ist insoweit das Thema der „Scheinselbstständigkeit" und damit verbunden der Vorwurf der Hinterziehung von Lohnsteuern und Sozialabgaben.[37]

---

[37] Mit dem Vorwurf der Lohnsteuerhinterziehung geht meist ein Vorwurf des Veruntreuens von Arbeit entgelten nach § 266a StGB einher; der Begriffs des Arbeitsverhältnisses als Tatbestandsvoraussetzung wird für Zwecke des Sozialversicherungsrechts im Einklang mit der steuerrechtlichen Definition

Bei Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerpflichtigen handelt derjenige, dessen Tun oder pflichtwidriges Unterlassen mit den steuerlichen Pflichten des Steuerpflichtigen im Zusammenhang steht. Er umfasst diejenige Person, auf die der Steuerpflichtige seine steuerlichen Pflichten kraft Rechtsgeschäfts delegiert, ohne dass ein Pflichtübergang kraft Gesetzes eingreift.[38]

3. Unternehmen selbst: Verbandsgeldbuße (§ 30 OWiG)

Die Vorschrift wirkt in der Weise, dass das Delikt einer natürlichen Person, einer juristischen Person oder Personenvereinigung zugerechnet wird, als hätte diese das Delikt begangen.

a) Tatbestand

§ 30 OWiG setzt die Verwirklichung folgender Tatbestandsmerkmale voraus:

- Vorliegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit (sog. Anknüpfungstat);
- Täter der Straftat oder Ordnungswidrigkeit handelt als Vertreter, Organ oder als sonstige Leistungsperson:
- durch die Tat wurden Pflichten verletzt, welche die juristische Person treffen oder durch die die juristische Person bereichert worden ist oder werden sollte.

Als straf- bzw. ordnungswidrigkeitenrechtliche Anknüpfungstat kommt neben den §§ 370, 378 AO insbesondere „ 130 OWiG in Betracht.

Praxishinweis: Die Festsetzung einer Verbandsgeldbuße gegen das Unternehmen wird in der Praxis regelmäßig auf die Verletzung der Aufsichtspflicht nach § 130 OWiG gestützt. Durch ein funktionierendes Tax Compliance System können daher sowohl die Risiken für die handelnden Personen als auch das Unternehmen erheblich reduziert werden.

---

ausgelegt.

[38] Meyer, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 378 AO, Rz. 4.1 (105. Lfg., März 2012)

b) Rechtsfolgen

Auf der Rechtsfolgenseite sieht § 30 OWiG für Taten ab dem 30.06.2016 vor:

- Geldbuße (sog. Verbandsgeldbuße) bis zu 10.000,000,00 € (bei vorsätzlicher Straftat) oder 5.000.000,00 € (bei fahrlässiger Straftat);
- Handelt es sich bei der Anknüpfungstat dagegen um eine Ordnungswidrigkeit (leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO), ist das in dieser Vorschrift angedrohte Höchstmaß der Geldbuße entscheidend. Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung kann ein Verstoß gegen § 30 OWiG demnach lediglich mit einer Geldbuße bis zu 50.000,00 € geahndet werden (§ 378 Abs. 2 AO). Sieht der Ordnungswidrigkeitentatbestand jedoch einen Verweis auf § 30 Abs. 2 Satz 3 OWiG vor, führt dies zu einer Verzehnfachung der im jeweiligen Ordnungswidrigkeitentatbestand benannten Geldbuße. Durch den Verweis in § 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG auf § 30 Abs. 2 Satz 3 OWiG kommt die Ordnungswidrigkeit einer Aufsichtspflichtverletzung als Auslöser des verzehnfachten Bußgeldrahmens in Betracht.

Dies ist nach § 149 Abs. 2 Nr. 3 GewO bereits dann der Fall, wenn das Bußgeld mehr als 200,00 € beträgt. Ein solcher Eintrag kann im Zuge öffentlicher Vergabeverfahren die Chancen des Unternehmens, einen Auftrag zu erlangen, erheblich verschlechtern.

4. Risikominimierung durch Tax Compliance-Managementsystem

Im Rahmen eines Tax Compliance-Managementsystem gilt es, die dargestellten steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Risiken für die verantwortlichen Organe und (leitenden) Mitarbeiter des Unternehmens, aber auch für das Unternehmen selbst, möglichst gering zu halten. Hierzu ist ein dokumentiertes und geordnetes Tax Compliance-Managementsystem erforderlich. Ein solches dient dem Zweck, die Geschäftsleitung eines Unternehmens in die Lage zu versetzen, sich weitestgehend von etwaigen Pflichtverstößen zu exkulpieren. Hierdurch kann insbesondere dem Vorwurf nach §§ 130, 30 OWiG in vielen Fällen erfolgreich entgegengetreten werden. Denn mit der Implementierung eines z. B. auf das Steuerrecht bezogenen Compliance-Bausteins zeigt der Unternehmensverantwortliche doch gerade, dass er sich potenziellen Risiken, die es sich aus dem Unternehmensgegenstand ergeben, widmet und diese aktiv aufgreift.

Je weiter sich Standards einer „guten Unternehmensführung" verfestigen und verbreiten, umso eher ist auch damit zu rechnen, dass sich die ermittlungsbehördliche Erwartungshaltung verschiebt. Könnte der Vorwurf eines Aufsichts- und Organisationsdefizits i. S. v. § 130 OWiG dereinst damit begründet werden, dass kein Compliancesystem im Unternehmen implementiert ist, das die maßgeblichen Risikofelder des Geschäftsfeldes abgedeckt? Ist das Compliancesystem also gar auf dem Weg, ein „Anscheinsbeweis" sowohl in die eine als auch in die andere Richtung zu werden, gegen den sich ein Betroffener dann im Bußgeldverfahren aktiv verteidigen muss, wenn es kein Compliancesystem gab?

Diese Fragen werden uns in Zukunft beschäftigen.

Fälle zu den §§ 130, 30 OWiG:

XY-GmbH-Geschäftsführer A hat im Jahre 2015 mehrere Kunden der XY-GmbH durch überhöhte Rechnungen betrogen, um die GmbH aus einer wirtschaftlichen „Schieflage" zu befreien. Gesellschafter G1, in dessen Aufgabenbereich nach dem Gesellschaftsvertrag die Anleitung und Kontrolle des A Fiel, hatte dies durch nachlässige Kontrollen ermöglicht. Gesellschafter G2, der für technische Innovationen zuständig war, bemerkte zwar, dass G1 auch nach Kundenreklamationen in Bezug auf A saumselig blieb, kümmerte sich aber nicht weiter darum, da er gerade eine neue Produktlinie entwickelte.

Welche OWiG-Sanktionen können gegen wen verhängt werden?

1. **Gegen G1: § 130 OWiG: (+)**
   - G1 als tauglicher Täter: als GmbH-Gesellschafter (Mit-)Inhaber des Unternehmens
   - Unterlassen von Aufsichtsmaßnahmen gegenüber A (vgl. § 46 I Nr. 6 GmbHG[39])
   - diesbezüglicher Vorsatz
   - obj. Ahndbarkeitsbedingung:
     - Zuwiderhandlung des A gegen betriebsbezogene mit Strafe bedrohte (§ 263 StGB)

[39] § 46 I Nr. 6 GmbHG: „Der Bestimmung der Gesellschafter unterliegen: … die Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung;"

Pflicht: Zwar Betrug kein betriebsbezogenes Sonderdelikt, aber dieses Allgemeindelikt wurde gerade in einer auf die GmbH bezogene Weise (betrieblicher Zusammenhang, da Rechnungen von A in betrieblicher Funktion erstellt wurden) verwirklicht[40]

- Kausalität der Pflichtverletzung: (+)

2. Gegen G2: § 130 OWiG: (+)

- G2 als tauglicher Täter: Als GmbH-Gesellschafter (Mit-)Inhaber des Unternehmens; die betriebsinterne Aufgabenverteilung entlastet G2 jedenfalls dann nicht mehr, wenn sein Vertrauen in eine korrekte Aufgabenerfüllung durch G1 erschüttert war.
- Rest der Prüfung: s. o.

3. Gegen die XY-GmbH: Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG: (+)

- taugliches Sanktionssubjekt: (+) → GmbH als JP
- Anlasstat:
  - Durch G1 und G2: (+) → § 130 OWiG; G1 und G2 als verantwortliche Person (vgl. § 46 Nr. 6 GmbHG) i. S. v § 30 I Nr. 5
  - Durch A: (+) → fremdnütziger Betrug zug. XY-GmbH
- Verletzung betriebsbezogener Pflichten: (+):
  - Durch G1/G2: (+), § 130 OWiG
  - Durch A: (+): § 263 StGB → sowohl funktioneller Zusammenhang zwischen seiner Stellung als Geschäftsführer und den Betrügereien als auch Handeln im Interesse des Verbandes gegeben, da die XY-GmbH einen wirtschaftlichen Vorteil erlangen sollte.

Beispiel:

Unternehmer U lässt seinen Buchhalter, der seit langen Jahren in der Firma zur Zufriedenheit des U tätig ist, die Steuerangelegenheiten selbstständig bearbeiten. Der Buchhalter B verbucht leichtfertig aufzeichnungspflichtige Betriebsvorgänge falsch. Dadurch werden die von ihm gefertigten Steuererklärungen unrichtig. Als U die Steuererklärungen zur Unterschrift vorgelegt werden, bemerkt er die Unrichtigkeit leicht fahrlässig nicht. Bei gehöriger Aufsicht hätten die Falschbuchungen vermie-

---

[40] Nach hM können sich Pflichten, die den Inhaber „als solchen" treffen, nicht nur aus Sonderdelikten, sondern auch aus Allgemeindelikten ergeben können, wenn diese im Zusammenhang mit der Führung des Betriebes oder Unternehmens stehen.

den werden können. Der Buchhalter hat sich wegen einer Verletzung des § 378 AO zu verantworten, der Unternehmer dagegen nicht, da er hinsichtlich der Steuerverkürzung nur leicht fahrlässig handelte. Nach § 130 OWiG ist U aber für die leichtfertige Steuerverkürzung des B verantwortlich, da U die Tat des B bei gehöriger Erfüllung seiner Aufsichtspflicht hätte verhindern können. Nach § 130 OWiG kann gegen U schon bei leicht fahrlässiger Verletzung der Aufsichtspflicht ein Bußgeld verhängt werden.

Anhang:

Checkliste: Zum Verdacht einer Steuerstraftat oder –ordnungswidrigkeit i. S. des § 10 BpO

Wenn der Prüfer Verdacht schöpft

Die Außenprüfung (§ 193 ff. AO) ist eine wichtige Informationsquelle für die Finanzbehörde. Sie ist deshalb auch Ursprung zahlreicher Ermittlungsverfahren wegen des Vorwurfs der Steuerhinterziehung. Aus den unterschiedlichen Zielen bzw. Schutzrichtungen von Besteuerungsverfahren – Erwartung des FA, unter der aktiven Mitwirkung des Steuerpflichtigen ein Mehrergebnis zu erzielen und dessen Passivität ggf. steuerlich zu „sanktionieren" – und Strafverfahren – „nemo tenetur se ipsum accusare" – ergeben sich schwierige Abgrenzungsfragen. Im Zentrum steht hier § 10 BpO: Verdacht einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit.

Checkliste

Frage	Antwort
1. Was regelt § 10 BpO?	Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt (§ 386 AO), so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss (§ 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 BpO).
2. Wann liegt ein solcher Verdacht i.S. des § 10 Abs. 1 S. 1 BpO vor?	An den Anfangsverdacht i.S. des § 152 Abs. 2 StPO sind keine gesteigerten Anforderungen zu stellen (Meyer-Goßner, StPO, § 152 Rn. 4 m.w.N.). Denn § 10 BpO bezweckt gerade dadurch, dass der Steuerpflichtige vor der Mitteilung, dass ein Verfahren eingeleitet worden ist, auch nicht mit Ermittlungen durch den Außenprüfer auf dem „verdächtigen Gebiet" rechnen muss, Klarheit und Eindeutigkeit in das Verfahren zu bringen.
3. Worin liegt die Bedeutung des § 201 Abs. 2 AO?	Der Hinweis nach § 201 AO ist noch keine Mitteilung der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens. Er dokumentiert jedoch, dass der Prüfer die Möglichkeit eines strafrechtlich relevanten Fehlverhaltens gesehen hat, ohne ein Strafverfahren einzuleiten. Hier ist stets zu prüfen, ob ggf. ein Verwertungsverbot infrage kommt. Denn Prüfer neigen – um das Klima der Prüfung nicht zu verschlechtern – dazu, die Einleitung eines Strafverfahrens zu vermeiden und sich auf den Hinweis nach § 201 Abs. 2 AO bei der Schlussbesprechung oder im Prüfungsbericht zu beschränken.
4. Greift § 10 Abs. 1 S. 1 BpO auch, wenn sich der Verdacht gegen einen Dritten richtet?	Ja. Der Außenprüfer muss die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle stets unverzüglich unterrichten, wenn eine verfolgbare Tat i.S. von § 386 AO vorliegt (Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, B/52). Unterschiede ergeben sich freilich bei der Frage, ob und wann die Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung uneingeschränkt fortgesetzt werden dürfen.

5. Was ergibt sich aus einem Straftatverdacht für die Fortsetzung der Außenprüfung?	Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 AO) bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist (§ 10 Abs. 1 S. 3 BpO).
6. Was heißt das konkret?	Die Prüfung ist – unverzüglich – zu unterbrechen. Der Außenprüfer darf keine weiteren Prüfungshandlungen mehr vornehmen, um den Verdacht zu erhärten.
7. Was ist zu beachten, wenn sich der Verdacht gegen einen Dritten richtet?	Der Außenprüfer darf die Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung uneingeschränkt fortsetzen (Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, B/54). Denkbar wäre etwa, dass sich der Verdacht gegen einen Geschäftspartner, einen angestellten Mitarbeiter oder einen Angehörigen des Steuerpflichtigen richtet. Demgegenüber bestehen – die Fortsetzung der Prüfung zunächst einmal blockierende – Hinweispflichten, wenn sich der Verdacht gegen eine der in §§ 34, 35 AO genannte Person richtet (z.B. den GmbH-Geschäftsführer im Rahmen einer Außenprüfung bei der GmbH), da diese im Rahmen der Außenprüfung zur aktiven Mitwirkung verpflichtet sind.
8. Inwieweit muss die Prüfung unterbrochen werden?	Nach zutreffender Ansicht ist von einem weiten Tatbegriff auszugehen, d.h., die Tat umfasst die Abgaben einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung sowie ihre pflichtwidrige Nichtabgabe (Meyer, DStR 01, 461, 462). Nur diese Betrachtung führt zu einer notwendigen Klarheit und Eindeutigkeit, zumal Außenprüfer regelmäßig auch nicht umfassend strafrechtlich vorgebildet sein dürften, sodass eine vollständige Unterbrechung auch im Interesse der Finanzbehörde sein dürfte.
9. Bestehen Belehrungspflichten?	Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann (§ 393 Abs. 1 AO; § 10 Abs. 1 S. 4 BpO). Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen (§ 397 Abs. 2 AO; § 10 Abs. 1 S. 5 BpO). Der Belehrungspflicht ist nicht Genüge getan, wenn zu Beginn der Außenprüfung nur ein entsprechendes Merkblatt überreicht wird.
10. Darf die Außenprüfung nach der Belehrung fortgesetzt werden?	Ja. Teilweise wird zwar gefordert, dass die Außenprüfung insgesamt unterbrochen und auch nicht fortgesetzt werden sollte. So berechtigt entsprechende Überlegungen bzw. Forderungen auch sein mögen; aus der BpO oder der AO lässt sich dies nicht herleiten.
11. Wie ist zu verfahren, wenn die StA/BuStra das Ermittlungsverfahren mangels Verdacht einstellt?	Die Prüfungen dürfen fortgesetzt werden, weil die Voraussetzungen für eine Unterbrechung der Ermittlungen nicht mehr vorliegen. Der Steuerpflichtige ist allerdings zuvor darüber zu unterrichten, dass es eine Anfrage des Prüfers zur Einleitung oder eine Einstellung des Strafverfahrens gegeben hat. Andernfalls würde die Schutzfunktion des § 10 BpO umgangen werden, die auch darauf abzielt, dass der Steuerpflichtige eine eigene Bewertung der vom Außenprüfer für gegeben erachteten Verdachtslage vornimmt.

	Diese Schutzfunktion kann nicht dadurch umgangen werden, dass das FA die Außenprüfung nach außen hin „auf Eis legt" und intern die strafrechtliche Verdachtslage noch einmal nachprüfen lässt, um sodann im Rahmen der später fortgesetzten Prüfung den vom Außenprüfer nie aus dem Blick verlorenen Anfangsverdacht unter Zuhilfenahme des Steuerpflichtigen weiter zu plausibilisieren. Dies gilt umso mehr, als die StA oder die BuStra ein von der Finanzbehörde einmal bereits eingeleitetes Strafverfahren nur nach § 170 Abs. 2 StPO einstellen kann, d.h., weil nicht genügend Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage besteht bzw. kein hinreichender Tatverdacht gegeben ist. Diese Bewertung der Verdachtsstufe unterscheidet sich jedoch von § 152 Abs. 2 StPO, sodass eine Einstellung des Verfahrens nichts darüber aussagt, ob nicht nach Ansicht des Außenprüfers auch weiterhin ein Anfangsverdacht für eine Straftat vorliegt, über die dann nach § 10 BpO aber zwingend zu berichten ist.
12. Wann hat die Mitteilung der Einleitung eines Strafverfahrens zu erfolgen?	Nach § 397 Abs. 3 AO ist die Einleitung spätestens mitzuteilen, wenn der Steuerpflichtige aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtig wird. Hieraus wird deutlich, dass die Mitteilung nicht zwingend zeitlich mit der Einleitung selbst erfolgen muss. Gerade wenn bestimmte Ermittlungsmaßnahmen nicht gefährdet werden sollen (z.B. Durchsuchung), wird eine Mitteilung zunächst unterbleiben. Unzulässig sind aber Verzögerungen, um den Beschuldigten weiter auszuforschen.
13. Wofür ist diese Mitteilung auch bedeutsam?	Die Selbstanzeige ist ausgeschlossen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO).
14. Wer hat die Mitteilung auszusprechen?	Derjenige, der vom Steuerpflichtigen Informationen abfordert, obwohl die Mitwirkung nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden kann.
15. Hat sie in einer bestimmten Form zu erfolgen?	Nein. Regelmäßig erfolgt sie aber über ein Formblatt, also schriftlich (§ 10 Abs. 1 S. 5 BpO).
16. Wozu führt ein Verstoß gegen Belehrungspflichten über die Aussagefreiheit im Strafprozess?	Grundsätzlich zu einem Verwertungsverbot der unmittelbar hierdurch erlangten Informationen (BGH 27.2.92, 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214; Meyer, DStR 01, 461), zu dessen Geltendmachung im Revisionsverfahren es indes einer Verfahrensrüge bedarf (BGH NJW 05, 2723). Der Grundsatz, dass niemand im Strafverfahren gegen sich selbst auszusagen braucht („nemo tenetur se ipsum accusare"), gehört zu den verfassungsrechtlich verankerten Prinzipien des Strafprozesses. Die Anerkennung des Schweigerechts schützt das Persönlichkeitsrecht des Beschuldigten und ist notwendiger Bestandteil eines fairen Verfahrens. Dies gilt insbesondere, wenn der Beschuldigte durch andere, außerhalb des Straf- und Strafprozessrechts liegende Vorschriften verpflichtet wird, Angaben zu machen (z.B. § 90 Abs. 1 AO, § 150 Abs. 2 AO).

17. Ist ein solches Verwertungsverbot erst im „richtigen" Strafverfahren (Hauptverhandlung) zu beachten?	Nein, in jedem Stadium eines Strafverfahrens (z.B. auch bei der Frage nach dem Erlass eines Haftbefehls, OLG Frankfurt 26.10.06,1 Ws 87/06; 1 Ws 88/06), wenngleich die Finanzbehörden – innerhalb deren Sphäre der Fehler liegen würde – einem entsprechenden Vortrag der Verteidigung regelmäßig nicht sonderlich aufgeschlossen gegenüber stehen, sodass letztlich ein Gericht hierüber befinden wird (Esskandari, DStZ 06, 717, 725).
18. Wozu führt ein Verstoß gegen Belehrungspflichten über die Aussagefreiheit im Besteuerungsverfahren?	Für den Bereich des Steuerverfahrensrechtes hat der Gesetzgeber die Festlegung der Voraussetzungen für ein Verwertungsverbot der Rechtsprechung überlassen (BT-Drucks 7/4292, S. 25). Dementsprechend wird in § 393 Abs. 1 AO ausdrücklich geregelt, dass sich die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Straf- und Besteuerungsverfahren jeweils nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften richten. Aus der Verletzung strafrechtlicher Belehrungspflichten folgt demnach nicht automatisch ein steuerrechtliches Verwertungsverbot im Wege einer „Fernwirkung" (BFH 23.1.02, XI R 10/01, BStBl II 02, 328). Ein Verwertungsverbot wird im Steuerverfahren aber angenommen, wenn verbotene Vernehmungsmethoden i.S. des § 136a StPO angewandt worden sind (FG Mecklenburg-Vorpommern 21.8.02, 3 K 284/00, wistra 03, 473; offengelassen vom BFH, a.a.O.). Ob aus der Nichtbelehrung über das Zwangsmittelverbot ein Verwertungsverbot folgt, ist streitig (verneinend BFH 30.5.08, V B 76/07, BFH/NV 08, 1441 m.w.N.; ebenso Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, B/56 f.; bejahend Wisser in Klein, AO, § 393 Rn. 17; Hellmann in HHSp, AO, § 393 Rn. 121).
19. Kann eine Außenprüfung angeordnet werden, nachdem ein Ermittlungsverfahren eingeleitet worden ist?	Ja. Die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen den Steuerpflichtigen bzw. gegen den Geschäftsführer des Steuerpflichtigen ist zulässig (FG Niedersachsen 4.6.02, 6 K 840/01; Greuenich, DStZ 06, 295, 296). Es ist unbeachtlich, dass der Steuerpflichtige im Steuerstrafverfahren keine Mitwirkungspflicht zu erfüllen hat, denn die Außenprüfung wird im Rahmen des Besteuerungsverfahrens durchgeführt. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen kann aber nicht erzwungen werden. Die Rechtsfolgen einer Mitwirkungsverweigerung liegen allerdings regelmäßig auf der Hand: Schätzung gemäß § 162 AO!
20. Sind Strafschätzungen zulässig?	Nein (BFH 25.3.08, I B 103/07).
21. Führen Verstöße nach § 201 Abs. 2 AO oder § 10 BpO zur Unwirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung?	Nach Ansicht des FG Münster (30.5.06, 11 K 2674/03 E, DStRE 07, 645) nein. Denn bei einer tatsächlichen Verständigung handele es sich gerade nicht um eine hoheitliche Maßnahme, deren Rechtmäßigkeit von der Einhaltung von Verfahrensvorschriften abhängt. Vielmehr stehen sich die Beteiligten gleichberechtigt gegenüber und treffen die Regelung einvernehmlich.
22. Was gilt für Steuerordnungswidrigkeiten?	§ 10 Abs. 1 BpO gilt beim Verdacht einer Ordnungswidrigkeit sinngemäß (§ 10 Abs. 2 BpO).