

STEUERSTRAFVERFAHREN

Anfangsverdacht: Umsatzsteuer-Sonderprüfung wird fortgesetzt, Beweisanträge pauschal abgelehnt

von RA Dr. Daniel Kaiser, FA StR, Küffner Maunz Langer Zugmaier, München

■ Nach § 10 BpO darf die Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei Vorliegen eines steuerstrafrechtlichen Anfangsverdachts erst nach Unterbrechung und Belehrung fortgesetzt werden. Sofern die Finanzbehörden hiergegen verstoßen, ergeben sich wichtige Verteidigungsansätze. Neben der Frage von etwaigen Verwertungsverboten ist stets zu prüfen, ob sich das rechtswidrige Agieren der Finanzbehörden zugunsten des Mandanten auf Tatbestandsebene, auf Vorsatzebene oder auf Strafzumessungsebene nutzen lässt. |

1. Keine verdeckten Ermittlungen bei laufender Betriebsprüfung

Verdeckte Ermittlungen sind zulässig und üblich, das gilt aber nicht, wenn zwingende steuerrechtliche Belehrungspflichten bestehen. Wenn ein strafrechtlicher Anfangsverdacht gegeben ist und insbesondere wenn bereits ein Verfahren eingeleitet wurde, muss die Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung ausgesetzt und der Beschuldigte belehrt werden. Die Finanz- und Ermittlungsbehörden müssen sich entscheiden:

- Wenn weiterhin parallel im Steuer- und Steuerstrafverfahren vorgegangen wird, muss der Beschuldigte über den steuerstrafrechtlichen Anfangsverdacht belehrt werden, damit er sich der Tatsache bewusst ist, im Zuge der Vorlage von Unterlagen im Steuerverfahren zugleich die steuerstrafrechtlichen Ermittlungen zu unterstützen.
- Es darf aber auch weiter verdeckt ermittelt werden. In diesem Fall dürfen die steuerlichen Prüfungen bezüglich der auch strafrechtlich relevanten Sachverhalte aber gerade nicht mehr fortgesetzt werden.

2. Verteidigungsansätze

Im Folgenden werden verschiedene Ansätze auf der Tatbestands-, Vorsatz- und Strafzumessungsebene besprochen, die bei einem Verstoß gegen § 10 BpO seitens der Behörden berücksichtigt werden müssen.

2.1 Beweisanträge werden oft pauschal abgelehnt

Beweisanträge mit der Argumentation, die Finanz- und Ermittlungsbehörden hätten trotz bestehenden Anfangsverdachts eine Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung ohne Unterbrechung und Belehrung fortgesetzt und damit die Betroffenen getäuscht, werden häufig pauschal unter Verweis auf den Beschluss des BGH vom 21.11.12 (1 StR 391/12, siehe Rübenstahl, PStR 13, 124 ff.) als bedeutungslos abgelehnt. Ein Beweisantrag kann nach § 244 Abs. 3 S. 2 2. Alternative StPO abgelehnt werden, wenn die Tatsache, die bewiesen werden soll, für die Entscheidung ohne Bedeutung ist.

Zwingende
Belehrungspflichten

Tatbestands-,
Vorsatz- und
Strafzumessungs-
ebene

Beweisanträge
werden als
bedeutungslos
abgelehnt

Ein Beweisantrag hinsichtlich der Fortsetzung einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung trotz strafrechtlichen Anfangsverdachts ist aber häufig nicht bedeutungslos in diesem Sinne. So kommt den zu beantragenden Beweiserhebungen durchaus Bedeutung für die Schuld- und Rechtsfolgenfrage zu. Dies gilt insbesondere für die Frage

- der Vollendung des Tatbestands der Steuerhinterziehung i. S. von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO,
- der subjektiven Einschätzung des Beschuldigten hinsichtlich der gegenständlichen Taten als auch
- der Strafzumessung.

PRAXISHINWEIS | Allgemein gehaltene Formulierungen, mit welchen in der Hauptverhandlung gestellte Beweisanträge unter Verweis auf BGH (21.11.12, 1 StR 391/12, PStR 13, 124 ff.) abgelehnt werden, sind stets sorgfältig zu prüfen, gegebenenfalls sind – auch im Hinblick auf eine spätere Revision – Gegenvorstellungen zu erheben.

2.2 Täuschung durch die Finanzbehörden

Im Rahmen des durch den BGH im Rahmen des Beschlusses vom 21.11.12 (1 StR 391/12, PStR 13, 124 ff.) zu beurteilenden Sachverhalts hatten die Finanz- und Ermittlungsbehörden aufgrund verdeckt durchgeführter strafrechtlicher Ermittlungen seit längerer Zeit Kenntnis von einem groß angelegten Umsatzsteuerhinterziehungssystem mit CO₂-Zertifikaten. Trotz dieser Kenntnis stimmten die Finanzbehörden – aus ermittlungstaktischen Gründen und um den Erfolg der umfangreichen Ermittlungen zur Aufdeckung und Zerschlagung des Umsatzsteuerhinterziehungssystems nicht zu gefährden – den Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu und zahlten die Erstattungsbeträge aus. Hierdurch erhöhten die Finanzbehörden den strafrechtlich relevanten Steuer Schaden in erheblichem Umfang und brachten den längst bekannten Vorwurf der Steuerhinterziehung gezielt zur Vollendung. Ebenso stellten die Finanzbehörden im Fokus der Ermittlungen stehenden Firmen sogenannte steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigungen aus.

2.3 Bedeutung für Vollendung von § 370 AO

Die Verteidigung hatte in dem der BGH-Entscheidung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Verfahren beantragt, einen Referatsleiter der OFD zu der Tatsache zu vernehmen, ob die erklärte Zustimmung zur Auszahlung der Umsatzsteuer ebenso wie eine auf Antrag erteilte Unbedenklichkeitsbescheinigung aus ermittlungstaktischen Erwägungen erteilt worden sei und der Vorrang ermittlungstaktischer Erwägungen mit dem Landesfinanzministerium abgeklärt war. Diesen Antrag hatte die Strafkammer als aus tatsächlichen Gründen bedeutungslos abgelehnt.

Der BGH (21.11.12, 1 StR 391/12, PStR 13, 124 ff.) entschied, dass die Ablehnung des Beweisantrags durch die Vorinstanz keine Rechtsfehler aufweise. Die Bedeutungslosigkeit der unter Beweis gestellten Tatsache in Gestalt der mangelnden Beeinflussung der Schuldfrage begründet der BGH in der Entscheidung damit, dass der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO keine gelungene Täuschung voraussetze. Eine vollendete Steuerhinterziehung sei

Behörden stellen wider besseres Wissen zunächst Unbedenklichkeitsbescheinigung aus

BGH: Beantragte Beweiserhebung bedeutungslos, da kein Einfluss auf Schuldfrage

auch dann anzunehmen, wenn die Finanzbehörden Kenntnis von sämtlichen für eine zutreffende Besteuerung bedeutsamen Tatsachen hatten, gleichwohl aber aus ermittlungstaktischen Gründen – materiell unrichtigen – Steuervergütungen gemäß § 168 S. 2 AO zugestimmt haben.

2.4 Bedeutung für subjektive Einschätzung

Weiter hatte die Verteidigung im Rahmen der Revision argumentiert, das Vorgehen der Finanzbehörden habe im Ergebnis Einfluss auf die subjektive Einschätzung des Angeklagten gehabt. Auch hier sah es der BGH als nicht rechtsfehlerhaft an, dass die Vorinstanz diesen Beweisantrag ebenfalls als bedeutungslos abgelehnt hatte. Der BGH führte dazu aus, es sei weder dargetan noch ersichtlich, dass der Angeklagte zum Tatzeitpunkt davon ausging, die für das Bestehen eines Umsatzsteuerhinterziehungssystems sprechenden Umstände seien nicht nur ihm, sondern auch den Finanzbehörden bekannt und damit Gegenstand von deren Prüfung gewesen. Damit sei nicht erkennbar, dass der von der Revision angeführte Gesichtspunkt tatsächlich von Bedeutung hätte sein können.

Auch diese Formulierung des BGH wird von Instanzgerichten häufig pauschal übernommen, ohne den Einzelfall zu prüfen. Gegen derartig allgemein formulierte Ablehnungsgründe sollte – insbesondere im Hinblick auf eine spätere Revision – im Zuge von Gegendarstellungen klar Position bezogen werden. Es ist hier z. B. darzulegen, aufgrund welcher Umstände der Beschuldigte davon ausgehen musste, dass die Finanzbehörden die für das Steuerstrafverfahren wesentlichen Umstände und Sachverhalte bereits zum damaligen Zeitpunkt der Durchführung der steuerlichen Prüfung kannten.

Diese auf den ersten Blick schwierig erscheinende Beweisführung ist in der Praxis durchaus möglich – z. B. dann, wenn ein strafrechtliches Verfahren aus einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung/Betriebsprüfung hervorgeht und die Umsatzsteuer-Sonderprüfung/Betriebsprüfung trotz des eingeleiteten Strafverfahrens ohne Belehrung fortgesetzt wird. In dieser Konstellation ist der Gegenstand einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung oder Betriebsprüfung, insbesondere wenn Dauersachverhalte vorliegen, häufig in weiten Teilen identisch mit den Kernvorwürfen des Strafverfahrens. Dann hat das Vorgehen der Finanzbehörden im Rahmen der steuerlichen Prüfung oder Betriebsprüfung jedoch entscheidenden Einfluss auf die subjektive Einschätzung des Beschuldigten in Bezug auf die von ihm auch nach Beginn der Umsatzsteuer-Sonderprüfung weitergeführten Geschäfte. Wenn dann noch ein umfangreicher und intensiver Informationsaustausch zwischen dem Beschuldigten bzw. seinem Berater und den Finanzbehörden im Rahmen der steuerlichen Prüfung hinzukommt, muss der Beschuldigte zwangsläufig davon ausgehen, dass den Finanzbehörden die Umstände, die auch für die Beurteilung des Strafverfahrens wesentlich sind, bekannt sind.

2.5 Strafzumessung

Weiter führte der BGH in seiner Entscheidung aus, die Strafkammer hätte dem Beweisantrag auch mit Blick auf die Strafzumessung keine Bedeutung zubilligen müssen. So könne es einen Täter regelmäßig nicht entlasten, dass Ermittlungsbehörden nicht rechtzeitig gegen ihn einschreiten, um den Ein-

Beschuldigter musste im Steuerverfahren davon ausgehen, ...

... dass Behörden die Kernvorwürfe des Strafverfahrens bereits kannten

Beweisführung möglich, wenn Strafverfahren aus USt-Sonderprüfung hervorgeht

BGH: Behörden sind nicht verpflichtet, Täter in den Arm zu fallen

tritt des Taterfolgs zu verhindern, oder ihm laufende Ermittlungen nicht offenbart werden. Umstände, die einen konkreten Einfluss auf die Tatausführung gehabt oder ein Einschreiten der Finanz- und Ermittlungsbehörden unabweisbar geboten hätten und die daher Einfluss auf die Strafzumessung hätten haben können, habe die Verteidigung gerade nicht unter Beweis gestellt. Nach der Rechtsprechung des BGH ist eine staatliche Mitverantwortung für Steuerverkürzungen regelmäßig nur dann gegeben, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Täters Einfluss genommen hat – etwa weil dieser bislang nicht tatgeneigt war oder ihm wenigstens durch das Verhalten der Finanzbehörden die Tat erleichtert wurde – und den staatlichen Stellen die Tatgenese vorgeworfen werden kann (BGH 27.1.15, 1 StR 142/14, PStR 15, 111 f.). Die bloße kausale Mitverursachung eines Taterfolgs durch staatliche Stellen genüge demgegenüber nicht.

2.6 Finanzbehörden müssen einschreiten

Es besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Ausgangssachverhalt des BGH vom 21.11.12 (a. a. O.) sowie einer nicht unterbrochenen und ohne Belehrung fortgesetzten Umsatzsteuer-Sonderprüfung/Betriebsprüfung: So hatten in dem der BGH-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt lediglich verdeckte strafrechtliche Ermittlungen stattgefunden, und es wurden – mit Ausnahme von Zustimmungen zu Umsatzsteuer-Voranmeldungen i. S. von § 168 S. 2 AO und der Erteilung von sogenannten steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigungen – gerade keine finanzbehördlichen Prüfungshandlungen mit Außenwirkung, wie z. B. Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, hinsichtlich strafrechtlich relevanter Sachverhalte, durchgeführt oder fortgesetzt.

Sofern trotz eines Anfangsverdachts und ohne Belehrung eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung fortgesetzt und der Betroffene zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert wird, ist dies eine mit dem Ausgangssachverhalt der BGH-Entscheidung vom 21.11.12 (a. a. O.) nicht vergleichbare Fallkonstellation. Ob der BGH im Fall einer trotz Anfangsverdacht fortgesetzten Betriebsprüfung/Umsatzsteuer-Sonderprüfung in dieser Weise entschieden hätte, erscheint fraglich. Hier vertraut der Betroffene aufgrund des offenen Auftretens der Finanzbehörden auf die Rechtmäßigkeit der von ihm durchgeführten Geschäfte. Das nach außen hin erfolgende Auftreten der Umsatzsteuer-Sonderprüfer/Betriebsprüfer hat damit einen über eine bloße Mitursächlichkeit hinausgehenden konkreten Einfluss auf die dem Beschuldigten vorgeworfenen Taten und macht ein Einschreiten der Finanz- und Ermittlungsbehörden – nicht zuletzt aufgrund von § 10 BpO – unabweisbar erforderlich. Im Ergebnis muss sich ein solches Verhalten der Finanzbehörden auf Strafzumessungsebene zugunsten des Beschuldigten auswirken.

Entscheidend ist, ob Prüfungshandlungen unternommen werden

Wüsste Beschuldigter um die Verfahrenseinleitung, würde er sich anders erhalten