

# Die Tricks der Betriebsprüfer und Steuerfahnder

Von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, Wiesbaden

Einige, in letzter Zeit aufgefallene Tricks der Betriebsprüfer und Steuerfahnder, die nicht ganz fair sind, sollen nachfolgend dargestellt werden:

1. Hinzuziehung eines Beraters wegen Eröffnung des Strafverfahrens bzw. während der Fahndungsdurchsuchung wird als nicht notwendig dargestellt

Auch wenn der Berater in der Regel die Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens während einer Betriebsprüfung nicht verhindern kann, ebenso wenig wie er ein Herbeirufen oder Mitbringen der Steuerfahndung durch den Betriebsprüfer verhindern kann, noch wie der Berater insgesamt auch ohne Anordnung bzw. ohne Beginn des Betriebsprüfungsverfahrens eine Durchsuchung durch die Steuerfahndung beim Steuerpflichtigen nicht verhindern kann, ist jedoch unbedingt ratsam, daß ein versierter Steuerstrafverteidiger bei der Eröffnung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zugegen ist bzw. bei der Durchsuchung durch die Steuerfahndung zugegen ist. Immer wieder werden Steuerpflichtige hier durch die Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens während der Betriebsprüfung bzw. auch ohne daß eine Betriebsprüfung vorliegt, von der Durchführung einer Fahndungsaktion überrascht. In dieser Situation sprechen teilweise die Steuerpflichtigen mit den Fahndern sehr offen über die Frage der Hinzuziehung eines Rechtsanwaltes. Die Fahnder wiegen hier im Regelfall ab und betonen, daß sie einerseits – was wohl zutreffend ist – nicht mit dem Vollzug ihrer Fahndungsmaßnahme warten müssen, bis der Verteidiger endlich eintrifft. Darüber hinaus kann der Verteidiger – was ebenfalls zutreffend ist – nicht die Fahndung ungeschehen machen oder die Fahndung verhindern, so daß diese häufig die Erforderlichkeit der Hinzuziehung eines versierten Steuerstrafverteidigers verneinen. Es mag teils aus Unkenntnis dessen sein, wie wichtig es für den Beschuldigten ist, daß ihm psychisch sowie tatsächlich ein versierter Beistand zur Seite steht, teils mag auch hierin eine bewußte Fehlinformation für den Steuerpflichtigen liegen. Denn den Fahndern ist natürlich klar, daß der Steuerpflichtige ab dem Zeitpunkt, ab dem der versierte Steuerstrafverteidiger eintrifft, nichts mehr zur Sache sagen wird. Solange jedoch ist der Steuerpflichtige noch ein leichtes Opfer für die Fahnder, wenn diese versuchen, ihn in Fangfragen oder Widersprüche zu verwickeln und dieser sich dummerweise redend verteidigt. Der häufig anzutreffende Irrglaube vieler Steuerpflichtiger, die erstmals mit der Fahndung Kontakt haben ist es leider, daß

diese glauben, man könne mit ein paar Sätzen oder ein paar Worten oder dem Versuch eines Deals das ganze Verfahren möglichst binnen ein bis zwei Stunden beenden und das Verfahren so aus der Welt schaffen. Das Gegenteil ist jedoch der Fall. Über jede Äußerung des Steuerpflichtigen, soweit sie auch nur im Weitesten wirtschaftlich oder steuerlich interessant ist, wird ein Aktenvermerk geschrieben oder gar ein Protokoll im Rahmen der Fahndungsdurchsuchung gefertigt. Dealangebote werden als Schuldeingeständnisse aufgefaßt. Der Steuerpflichtige, der sich der staatlichen Obrigkeit gegenüber sieht, glaubt völlig hilflos und der Fahndung ausgeliefert zu sein. Demzufolge wird auch häufig bei den Beschlagnahmen von den Fahndern völlig falsch angekreuzt, daß die Unterlagen freiwillig herausgegeben wurden. Auch dies ist sicherlich sachlich falsch. Denn die Steuerpflichtigen, die über ihre Rechte insoweit auch gar nicht belehrt sind, bekommen den zweiseitigen Beschlagnahmenvordruck nach § 109 StPO vorgelegt und im Regelfall ist entweder schon das Kästchen mit der freiwilligen Herausgabe bereits angekreuzt oder aber sie werden gefragt, ob sie damit einverstanden sind. Typischerweise wird, falls diese Frage überhaupt gestellt wird, der Steuerpflichtige daraufhin belehrt, daß im Falle seiner nicht freiwilligen Herausgabe die Unterlagen beschlagnahmt werden. Damit ist für ihn die Begrifflichkeit zwischen Sicherstellung und Beschlagnahme nicht unterscheidbar: Das Ergebnis jedenfalls ist bei beiden Situationen gleich, nämlich die Mitnahme der Unterlagen durch die Beamten. Im Ergebnis ist damit dem Steuerpflichtigen der Regelfall egal, was nun letztendlich angekreuzt ist. Das Kreuzchen ist für ihn nicht der entscheidende Punkt. Die Mitnahme, die er aus seiner Sicht nicht verhindern kann, ist das Entscheidende, so daß er auf das tendenziöse Fragen des Fahnders, ob er mit einer Sicherstellung der Unterlagen einverstanden ist, mehr oder weniger achselzuckend wiedergibt, was soll ich ansonsten auch machen und nickend sich mit dem Ankreuzen der Sicherstellung einverstanden erklärt. Dies ist jedoch keineswegs eine freiwillige Herausgabe, sondern aufgrund des absoluten Zwangs der staatlichen Macht (*vis absoluta*) das Fügen in das angeblich nicht abwendbare Schicksal. Selbstverständlich gibt auch der Bankmitarbeiter, dem der Bankräuber die Waffe vor die Brust hält, das Geld nicht freiwillig heraus, sondern beugt sich ebenfalls der *vis absoluta*. Von einer freiwilligen Geldübereignung zu reden ist genauso abwegig, wie in diesen Fällen der Fahndungsdurchsuchung von einer freiwilligen Herausgabe der in Wahrheit beschlagnahmten Unterlagen zu sprechen. In der Situation des durchsuchten Steuerpflichtigen, der sich sechs, acht oder noch mehr Fahndern gegenüber sieht und jegliche Gegenwehr für überflüssig hält und dies auch so von den Fahndern ganz bewußt suggeriert bekommt, macht sich dieser auch keine Hoffnungen davon, daß die sofortige Hinzuziehung eines versierten Steuerstrafverteidigers ihm Vorteile bringen würde. Für ein Beratungsgespräch ist auch noch in den nächsten Tagen – so

der Irrglaube – Zeit. Den Fahndern ist es natürlich auch viel lieber, wenn ein versierter Steuerstrafverteidiger bei der Fahndungsdurchsuchung nicht zugegen ist, damit die Fahndung Fehler und Fahndungsspannen und rechtswidrige Übergriffe nicht aufgedeckt werden bzw. nicht begrenzt werden. Die nur allzu häufig anzutreffende Cowboy-Mentalität der Fahnder, die meist sehr einfaches Spiel mit den rechtlich nicht bewanderten und auch rechtlich in diesen Momenten nicht verteidigten Steuerpflichtigen haben wird damit mangels versiertem Berater auch nicht Einhalt geboten.

Aus Sicht der Fahnder stört ein versierter Berater nur. Denn die Chance, daß selbst ein hart gesottener Unternehmer im Rahmen einer Durchsuchung bei der Vielzahl der durchsuchenden Beamten überreagiert und die Nerven verliert, ist eine immerhin nicht ganz zu vernachlässigende Chance, das Verfahren alsbald erfolgreich abzuschließen<sup>1</sup>. Ist der versierte Steuerstrafverteidiger allerdings zugegen, wird er es im Regelfall unterbinden können, daß der Steuerpflichtige überhaupt was zum Vorwurf sagt. Insoweit es aus Sicht der Fahndung natürlich störend, wenn guter versierter Steuerstrafverteidiger bei einer Fahndung zugegen ist – das Gegenteil gilt jedoch für den betroffenen Steuerpflichtigen. Hier wie auch bei den folgenden Punkten gilt häufig: Das was für die Fahndung gut ist, ist nicht unbedingt für den Steuerpflichtigen von Vorteil. Die Staatsanwaltschaft bzw. die Bußgeld- und Strafsachenstelle hat gemäß § 160 Abs. 1 StPO den Sachverhalt zu ermitteln, d. h. die Tatsachen, die Schlüsse auf Schuld oder Unschuld des Täters zulassen oder für die Bestimmung der Rechtsfolge der Tat (§ 160 Abs. 3 Satz 1 StPO) bedeutsam sind, festzustellen<sup>2</sup>. Genau diese Feststellungen liegen nicht im Interesse des Steuerpflichtigen. Denn alles was insoweit nicht bewiesen ist, ist zumindest aufgrund des Zweifelsgrundsatzes in dubio pro reo als zu seinen Gunsten als nicht gegeben bzw. zu seinen Gunsten gegeben zu unterstellen. Die vollständige wahrheitsgemäße Aufklärung des gesamten Sachverhaltes ist daher keineswegs unbedingt das Interesse des Steuerpflichtigen. Insoweit ist zunächst hier an dieser Stelle einmal klar festzustellen, daß der Betriebsprüfer oder Fahnder nicht der Freund des Steuerpflichtigen ist, sondern natürlich dessen Gegner mit diametral entgegengesetzten Interessen: Der Prüfer will steuerliche Mehrergebnisse; der Fahnder will eine strafrechtliche Verurteilung und ein steuerliches Mehrergebnis.

Derjenige, der glaubt, hier mit einem freundschaftlichen Ton oder in einem freundschaftlichen guten Klima einen netten Plausch führen zu können, scheint seine Situation und den Ernst seiner Lage grundlegend mißverstanden zu haben: Für ihn

---

<sup>1</sup> Klos in Achenbach/Wannemacher, Beraterhandbuch zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht, § 10 RN 234;  
Flore in Flore/Dörn/Gilmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, S. 36.

<sup>2</sup> Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 114.

wird dies dann zu einem Spiel mit dem Feuer – indem er, wenn er die Situation schlagartig begreift, sicher hoffnungslos verbrennt.

## 2. Rechtswidrige Verweigerung der Akteneinsicht

Immer wieder gern genommen von der Finanzverwaltung wird das Spiel der rechtswidrigen vorsätzlichen Verweigerung der Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren bzw. im Steuerstrafverfahren. Im Steuerrecht ergibt sich das Akteneinsichtsrecht des Steuerpflichtigen aus Art. 103 Abs. 1 GG bzw. aus Abschnitt 91 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 AEAO i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG<sup>3</sup>. Denn erst durch die Akteneinsicht wird die Entwicklung einer substantiellen Verteidigungsstrategie möglich<sup>4</sup>.

Die Erkenntnis der beabsichtigten Ermittlung der Staatsanwaltschaft gibt die Chance, auf den Gang des Ermittlungsverfahrens einzuwirken. Dies wird durch die Finanzverwaltung dadurch konterkariert, daß das Akteneinsichtsrecht nach § 147 Abs. 1 StPO in Strafverfahren auch dann nicht gewährt wird, wenn keine Versagungsgründe vorliegen. Ein bißchen rechtswidrige Schikane hier oder ein schlicht falsches Hinhalteschreiben, daß die Versagungsgründe nach § 147 Abs. 2 StPO angeblich vorliegen, obwohl diese klar nicht vorliegen oder Akteneinsicht erst nach Abschluß des Ermittlungsverfahrens gewährt werden könne, verweigern so faktisch das Akteneinsichtsrecht des Strafverteidigers. Da hilft der schönste prozessuale Anspruch des Strafverteidigers, abgeleitet aus dem Mandatsverhältnis nach § 147 Abs. 1 StPO nichts, wenn die Verfahrenswirklichkeit durch die Finanzbeamten eine vollständig andere ist. Hier werden Vorteile, zumindest eine zeitweise Urkundenunterdrückung zu erlangen versucht, die auch vor einer Rechtsbeugung nicht zurückscheut. Das Bild des objektiven Fahnders der auch zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 160 Abs. 1 StPO ermitteln würde, ist ein schönes, leider nur ein allzu theoretisches. Die Verfahrenswirklichkeit zeigt, daß hier die Rechte des Verteidigers mit den Füßen getreten werden und grundsätzliche rechtsstaatliche Prinzipien wie die Durchführung eines fairen, gesetzmäßigen

<sup>3</sup> BFH, Beschluß vom 16.05.00, - VII B 200/98 -, BStBl. 2000 II, 541, 543, linke Spalte Mitte: „Ist eine Finanzbehörde dazu verurteilt, einer Person Einblick in eine bestimmte Akte zu gewähren, so hat die Finanzbehörde dieser Person grundsätzlich die vollständige Akte mit allen Nebenakten, auch mit Beweismittelakten und allen etwaigen internen Unterlagen (z. B. Entwürfe, Gutachten, Handakten der Prüfer oder der Fahnder), vorzulegen. Insoweit kann nichts anderes gelten als in dem Fall, daß eine Behörde einer anderen Behörde im Wege der Amtshilfe Akten vorzulegen hat (§ 86 FGO)“. In dieser Entscheidung des BFH vom 16.05.00 hatte der BFH darüber zu entscheiden, wie ein finanzgerichtliches Urteil, in welchem die Finanzbehörde dazu verurteilt worden ist, Einsicht in eine bestimmte Akte zu gewähren ist, zu vollstrecken ist (!!!). Der BFH stellte insoweit fest, daß die Vollstreckung dieses Urteils grundsätzlich nach § 888 ZPO über die Zwangsvollstreckung zur Erwirkung nicht vertretbarer Handlungen vorzunehmen ist (vgl. BFH, Beschluß vom 16.05.00, - VII B 200/98 -, BStBl. 2000 II, 541.

<sup>4</sup> Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, 6. Auflage, RN 262.

Verfahrens, nicht ansatzweise erkennbar sind. Irrwitzigerweise wird der kleinste steuerliche Fehler beim Steuerpflichtigen natürlich als vorsätzlich angenommen, während schwerwiegendste und rechtswidrigste Verweigerung von Akteneinsichten durch lang gediente und erfahrende BuStra-Mitarbeiter von den Staatsanwälten als unvorsätzliche Rechtsanwendungsfehler der armen Beamten gesehen werden, die auch angeblich überhaupt keine Veranlassung haben, eine Rechtsbeugung vorzunehmen. Hier gilt der Grundsatz: Wenn Zweie dasselbe tun, nämlich einen Rechtsanwendungsfehler machen, ist das noch lange nicht dasselbe. Beamte können Urkunden unterdrücken, das Recht bis zur Unkenntlichkeit verbiegen, macht dies alles unvorsätzlich, während beim steuerpflichtigen Laien ein Nichtwissen oder Vergessen nicht gilt – groteske Welt!

### 3. Keil zwischen Steuerberater/Rechtsanwalt und Mandant treiben

Immer wieder versuchen Betriebsprüfer und Steuerfahnder unliebsame Berater aus dem Verfahren hinauszutreiben<sup>5</sup>. Dies insbesondere dann, wenn der Berater hart, energisch und für den Prüfer bzw. Fahnder sehr unbequem ist. Denn das Verfahren wird leichter, mit einem weniger kompetenten oder weniger harten und weniger energischen Berater an der Seite des Mandanten. So kommt es immer wieder vor, daß der Betriebsprüfer bzw. Fahnder spitze, herablassende Bemerkungen über den Verteidiger bzw. über dessen Qualitäten macht. Entweder soll dadurch die fachliche Eignung des Beraters herabgewürdigt werden oder aber dessen Erfolgsquote mies gemacht werden<sup>6</sup>, jedenfalls aber ein Keil zwischen Berater und Mandant getrieben werden in der Hoffnung, daß sich der Mandant verunsichern läßt und einen anderen Berater – ggf. auf Zuraten des Außenprüfers - wählt.

Auch kommt es vor, daß der Fahnder dem Mandanten klar zu machen versucht, daß die ganzen Kosten und die ganzen Ärgernisse letztendlich auf seinem Rücken ausgetragen werden und die Verteidigungsanträge und Schriftsätze des aktiven, engagierten Beraters zu seinem Nachteil gereichen werden. Süffisante Bemerkungen wie etwa, daß durch den falschen Berater das Ganze verzögert und nur noch verschlimmert werden könne, sind ein verschiedentlich angewandter Versuch, einen Keil in das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant zu treiben. Teilweise wird auch ganz offen dem Steuerpflichtigen in Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsverfahren gesagt, daß man mit einem bestimmten, unliebsamen,

---

<sup>5</sup> Kaligin, Keine Angst vor Betriebsprüfung und Steuerfahndung, S. 88.

<sup>6</sup> vgl. Kaligin, Keine Angst vor Betriebsprüfung und Steuerfahndung, S. 88 mit einem ähnlichen Beispiel: Mandant und Verteidiger erscheinen zu einem Besprechungstermin beim Steuerfahnder. Der Fahnder macht einige spitze, herablassende Bemerkungen über den Verteidiger. Er kenne den Verteidiger noch von der Ausbildung her, aus anderen Fällen etc. Dadurch soll der Mandant den Eindruck erhalten, der Verteidiger habe „keine Ahnung“, sei „fachlich schwach“ etc.

unbequemem Berater nicht zusammenarbeiten möchte, andernfalls man die Prüfung in der Betriebsprüfung nicht weiter vornehmen werde (!) oder aber bestimmte Punkte noch zum Zwecke der Prüfung aufgreifen werde wenn ein bestimmter Berater mandatiert bleibt oder aber im Steuerfahndungsverfahren den Bericht entsprechend hart abfassen werde, wenn der Steuerpflichtige nicht einen anderen oder einen bestimmten anderen Berater sich nimmt und den derzeitig beauftragten, unbequemem Berater mit sofortiger Wirkung von dem Mandant entbindet.

Auch wenn ein Steuerberater und ein Rechtsanwalt gemeinsam in einem Verfahren mandatiert sind, kommt es hin und wieder vor, daß in dem Fall, in dem der Rechtsanwalt den härteren und energischeren Part übernimmt, die Finanzverwaltung diesen zu blockieren versucht, indem sie mit ihm nicht mehr sprechen will, keine weiteren Verhandlungen führen will, dessen Briefe ignoriert oder dessen Stil und Schriftsätze als unmöglich oder als im Ton vergreifend bezeichnet, wobei in Wahrheit damit nur den Nagel auf den Kopf getroffen wird, dies jedoch die Finanzverwaltung nicht wahrhaben will.

#### Praxishinweis:

Für den Mandanten sind derartige Äußerungen Grundlage, sich Gedanken über seinen Verteidiger zu machen, über den der Betriebsprüfer bzw. Fahnder so schlecht herzieht. Vorbehaltlich des Problems jeglicher generalisierender Aussage sollte eine derartige spitze oder abfällige Bemerkung des Betriebsprüfers oder Fahnders über die Qualitäten oder Verhandlungsführung oder Verhandlungsstrategie des Verteidigers den Mandanten keineswegs dahingehend beeinflussen, sich von diesem zu trennen. Vielmehr kann und muß der Steuerpflichtige aus solchen Äußerungen der Finanzbeamten zunächst nur schließen, daß der Fahnder bzw. Betriebsprüfer mit diesem unliebsamen Berater wohl nicht zurecht kommt. Vielleicht hilft hier die Hinzuziehung eines weiteren Beraters oder jedenfalls die Konsultierung eines weiteren Beraters, der sich mit diesem spezifischen Betriebsprüfungsthema oder Steuerfahndungsthema auskennt.

Grundlegend falsch dürfte es jedenfalls sein, auf die Empfehlung des Fahnders bzw. Prüfers hin seinen Berater zu entmandatieren. Denn im Regelfall ist der Betriebsprüfer bzw. Fahnder nicht der Freund des Steuerpflichtigen, sondern der Berater. Die gutgemeinte Empfehlung des Fahnders bzw. Betriebsprüfers oder die spitze Äußerung desselben dient also in Wahrheit nicht den Interessen des Steuerpflichtigen, sondern nur den Interessen des Fahnders bzw. Prüfers. In vielen Fällen dürfte daher eine derartige abfällige oder spitze Bemerkung in Wahrheit Lob

und Auszeichnung für den Verteidiger bzw. Berater sein. Zumindest sollte der Steuerpflichtige derartige Äußerungen des Prüfers mit seinem Berater besprechen und analysieren versuchen sowie ggf. hierzu noch eine weitere Meinung eines anderen engagierten, auf dieses Gebiet spezialisierten Beraters einholen.

#### 4. Unterlaufen des Beraters

Immer wieder versuchen Betriebsprüfer und Fahnder den Berater zu unterlaufen, indem sie Kontakt unmittelbar zum Steuerpflichtigen bzw. Beschuldigten am Verteidiger bzw. Berater vorbei teilweise unter recht fadenscheinigen Begründungen oder begründungslos aufnehmen. Der Betriebsprüfer ignoriert hierbei in der Regel, daß er sich unmittelbar nur an die Auskunftsperson z. B. dem Berater halten darf. Häufig wird hierbei nicht nur unmittelbar der Steuerpflichtige, sondern auch dessen Umfeld, sei es Ehegatten, Kinder, entfernte Verwandte oder Betriebsangehörige unmittelbar befragt, ohne daß die Voraussetzungen nach § 200 Abs. 1 Satz 3 AO vorlägen. Hierüber versucht der Betriebsprüfer eine ganze Reihe von Informationen, sei es über den letzten Urlaub oder wem die Yacht auf den Fotos gehört usw. in Erfahrung zu bringen. Damit können die notwendigen Geldentnahmen für die Verprobung der Angemessenheit der Höhe der Entnahmen oder schwarze Einnahmen aufgedeckt bzw. überprüft werden. Häufig ist das Motto festzustellen, daß für den Prüfer nicht die Rechtmäßigkeit zählt, sondern der Erfolg im Sinne des Mehrergebnisses im Vordergrund steht. Der Zweck scheint alle Mittel zu rechtfertigen.

Ebenso ignorieren Fahnder häufig, daß dem Mandanten empfohlen wurde, von seinem Schweigerecht Gebrauch zu machen. Der Grundsatz des Rechts auf Schweigen<sup>7</sup> in einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren wird durch vielerlei verschiedene Methoden zu unterwandern versucht: Es werden Versprechungen dergestalt gemacht, daß es sinnvoll sei, sich zur Sache einzulassen. Schriftliche Belehrungen werden vorsätzlich falsch und für einen Laien völlig mißverständlich und irreführend formuliert<sup>8</sup> oder es wird teilweise auf kameradschaftlicher Ebene, teilweise auf väterlicher oder freundschaftlicher Ebene und teilweise auch drohend dem Beschuldigten klar gemacht, daß eine Äußerung für das Verfahren nur vorteilhaft wäre. Im Ergebnis ist es natürlich nicht für den Steuerpflichtigen von Vorteil, sich gegenüber dem Fahnder zu äußern, sondern nur für diesen Fahnder vorteilhaft, damit er schnell sein Verfahren abschließen kann, einen möglichst hohen

<sup>7</sup> § 163 StPO; BGHSt. 14, 358, 363 = NJW 1960, 1580, 1582; Boujong in KK, StPO-Kommentar, 4. Auflage, § 136 RN 10; Rogall in SK StPO, Vor § 133 RN 66 m. w. N. instruktiv zum Schweigerecht; Streck, Die Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 487, 140.

<sup>8</sup> vgl. Burkhard, Falsche Belehrung bei Einleitungsverfügung, StraFo 2001, ....

Fahndungserfolg hat und seinen Fahndungsbericht möglichst rasch schreiben kann. Die Punkte im Rahmen seiner Bewertung für das von ihm gefundene Mehrergebnis sollen dann ihn als erfolgreichsten Fahnder einer Beförderung näher bringen.

Versäumt es hier der verunsicherte oder verängstigte Beschuldigte, bei seinem Verteidiger rückzufragen und begibt er sich entweder allein in die „Höhle des Löwen“, indem er zu einem Vernehmungstermin erscheint – was er nie machen sollte - oder sich von zwei Fahndern vernehmen und auseinandernehmen läßt, steht einem tendenziell abgefaßten Vernehmungsprotokoll oder einem tendenziell abgefaßten Aktenvermerk nichts mehr im Wege<sup>9</sup>. In derartigen Situationen wird der Steuerpflichtige systematisch psychologisch auseinandergenommen<sup>10</sup>. Gegen die Fangfragen bzw. gegen die verfremdende Protokollaufnahme, indem der Fragende eine bestimmte Tendenz verfolgt und weder die Fragen notiert werden, noch die Antworten des Beschuldigten wörtlich notiert werden, sondern der Fragende sogleich dann die Antworten bzw. vermeintlichen Antworten des Beschuldigten ins Protokoll diktiert und dieser sich in der Regel als Laie auch nicht traut, dem so ungefähr oder nur annähernd stimmenden Protokolldiktat zu widersprechen, geben dem Verfahren eine Richtung, die selten der Wahrheitsfindung, sondern primär dem Fahndungserfolg und dem steuerlichen Mehrergebnis dient. Was derartige Machenschaften mit einer Rechtsfindung und einer Wahrheitspflicht auch der Beamten – sowie einer Wahrheitsfindungspflicht im Rahmen des Amtsermittlungsgrundsatzes nach § 88 AO und einem fairen Verfahren<sup>11</sup> entsprechend unseren strafprozessualen Vorschriften zu tun haben, läßt sich in der Praxis auch nicht ansatzweise erkennen.

#### Praxishinweis:

Zu warnen ist vor dem stets zu freundlichen, hilfsbereiten Betriebsprüfer bzw. Fahnder, der es nur gut mit dem Steuerpflichtigen bzw. Beschuldigten meint. Es dürfte sich hier in der Regel um den Wolf im Schafspelz handeln, der in Wahrheit ganz andere Interessen verfolgt, die allerdings der Steuerpflichtige bzw. Mandant zu diesem Zeitpunkt noch nicht erkennt. Doch wehe, wenn dann dem Steuerpflichtigen bzw. Beschuldigten die Augen aufgehen und der Steuerpflichtige wegen des freundlichen Klimas willens voreilig im vorausweisendem Obergewaltigen Angaben machte, die ihm die Schlinge um den Hals legten und sich bzw. ggf. schon zuzog, ohne daß der Steuerpflichtige kapierte, daß er schon im nächsten Moment an diesem Strick baumeln wird!

<sup>9</sup> ebenso Kaligin, Keine Angst vor Betriebsprüfung und Steuerfahndung, S. 88.

<sup>10</sup> Ebenso Kaligin, Keine Angst vor Betriebsprüfung und Steuerfahndung, S. 88.

<sup>11</sup> Art 6 MRK; Pfeiffer, StPO-Kommentar, 3. Auflage, Einleitung, RN 21; BGHSt. 24, 131 = NJW 1971, 1097.

Zu warnen ist schließlich vor einer allzu großen Hilfsbereitschaft und dem Bestreben, ein möglichst gutes Klima zum Prüfer bzw. Fahnder zu haben. Ein häufig anzutreffender Irrglaube ist es, durch ein gutes Klima mit dem Betriebsprüfer – oder noch naiver mit dem Fahnder - ein möglichst reibungsloses Verfahren mit einem möglichst geringen steuerlichen Mehrergebnis sowie keine oder milde Bestrafung zu erlangen. Gerade der Fahnder ist nicht der freundliche Vertragspartner, mit dem man mal kurz reden kann oder auch den Vertragsschluß lesen kann: Es handelt sich nicht um eine Geschäftsanbahnung auf zivilrechtlicher, gleicher Ebene, sondern um ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren in einem klaren Über- und Unterordnungsverhältnis.

Diesem Irrglauben vieler Steuerpflichtiger liegt der Gedanke zugrunde, daß der andere doch einem nichts böses tun wird, wenn man selbst nur allzu freundlich ist. Dies verkennt, daß der Prüfer bzw. der Fahnder nur für die Feststellung der Besteuerungsgrundlage zuständig sind. Insoweit tut die Tätigkeit des Prüfers bzw. Fahnders zunächst einmal auch gar nicht dem Steuerpflichtigen weh: Er spürt dessen Ergebnisse noch nicht im Portemonnaie bzw. noch nicht in Form einer wie auch immer gearteten Geld- oder Haftstrafe. Erst die Umsetzung, d. h. die Auswertung des Betriebsprüfungsberichtes durch den Veranlagungsbezirk bzw. die Auswertung des Fahndungsprüfungsberichtes durch den Veranlagungsbezirk und die Bußgeld- und Strafsachenstelle kann dann zu schmerzlichen Einschnitten für den Steuerpflichtigen führen. Hier ist es jedoch dann bei einer freiwilligen Mitwirkung des Steuerpflichtigen in der Regel zu spät, über eine Schweigestrategie oder über die Frage von Verwertungsverboten bei rechtswidrigen Auskunftersuchen des Prüfers oder Verwertungsverboten bei rechtswidrigen Befragungen aufgrund unterlassener Belehrungen durch den Fahnder nachzudenken. Denn im Regelfall werden Betriebsprüfer wie auch Fahnder stets behaupten, die Belehrungen seien ordnungsgemäß erfolgt und soweit sich nicht etwas anderes aus den Akten behaupten und beweisen läßt, steht der Steuerpflichtige mit der Behauptung, daß eventuell keine oder nur eine unzureichende Belehrung erfolgt sei, allein mit seiner Beweislast und kann im Ergebnis die Verwertungsverbote damit nicht geltend machen.

Ein immer wieder gern verwandtes Spiel der Finanzverwaltung ist es in diesem Zusammenhang auch, die Fahndungs- und Betriebsprüfungsakten vorsätzlich falsch als Handakten zu bezeichnen und zu behaupten, diese unterlägen keinem Akteneinsichtsrecht. Die Fallhefte sollen den Handakten vergleichbar denen der Staatsanwaltschaft sein. Wer beide einmal gesehen hat, weiß, wie unsinnig solche

Scheinargumente sind. Jedem Delinquenten in einem Steuerstrafverfahren würde man eine solche Ausrede als Schutzbehauptung um die Ohren hauen. Für den Steuerpflichtigen kann sich aus diesen Akten sehr wohl ein Verwertungsverbot oder eine interessante Entlastungsargumentation mit den entsprechenden Beweismitteln ergeben. Maßgebend ist jedoch, daß der Verteidiger sein Akteneinsichtsrecht auf vollständige Akteneinsicht nach § 147 Abs. 1 StPO insoweit geltend macht und auch steuerlich auf die Beiziehung dieser Fallhefte nach § 78 FGO spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren und dann auf die dortige Akteneinsicht gemäß § 76 FGO<sup>12</sup> bzw. auf die Akteneinsicht im steuerlichen Ermittlungsverfahren nach Abschnitt 91 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 AEAO i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG besteht<sup>13</sup> und so die Interessen des Mandanten wahrnimmt.

## 5. Zwang zur Selbstbelastung

Es gilt im Strafrecht wie im Steuerstrafrecht der Grundsatz, daß sich niemand selbst belasten muß<sup>14</sup> (*nemo tenetur se ipsum accusare*)<sup>15</sup>. Nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO richten sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Im Besteuerungsverfahren sind jedoch Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit selbst zu belasten, § 393 Abs. 1 Satz 2 AO. Immer wieder gerne werden daher faktisch wirkende Zwangsmittel wie überhöhte Strafschätzungen im Besteuerungsverfahren mit dem süffisanten Schulterzucken gewählt, daß dies rein steuerliche Instrumente seien, die eben losgelöst vom Strafverfahren nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO zulässig wären. Daß aber der Mandant durch überhöhte (Straf-)Schätzungen wirtschaftlich stranguliert wird und damit letztendlich mittelbar zur strafrechtlichen Selbstbelastung, nämlich zur Offendeckung der beispielsweise tatsächlich im Ausland befindlichen Konten und der dort erzielten Erträge gezwungen wird, wird damit aber regelmäßig verschwiegen. Tatsächlich haben derartige Strafschätzungen jedoch alleine das Ziel, den Steuerpflichtigen zur Aufgabe seiner Schweigetaktik in die Knie zu zwingen und ihn zur Offenlegung der ansonsten für die Steuerfahndung verborgen bleibenden Informationen zu zwingen. Daß damit der Grundsatz des Rechts auf Schweigen<sup>16</sup> und der Grundsatz des Verbots der

---

<sup>12</sup> Hess. FG, - 6 K 1598, 1608, 1606/98.

<sup>13</sup> BFH, Beschluß vom 16.05.00, BFH BStBl. 2000 II, 541, 543, linke Spalte Mitte.

<sup>14</sup> Rogall in SK StPO, Vor § 133 RN 66 m. w. N.

<sup>15</sup>

<sup>16</sup> Dahs, Handbuch des Strafverteidigers, 6. Auflage, RN 455; Pfeiffer, StPO-Kommentar, 3. Auflage, Einleitung, RN 11: „Das Schweigen des Beschuldigten darf jedenfalls dann nicht als belastendes Indiz gegen

Selbstbelastung<sup>17</sup> mit den Füßen getreten wird, will das Finanzamt in derartigen Fällen nicht wahrhaben. Tatsächlich wird jedoch durch das nur einseitige Abstellen auf die steuerlichen Schätzungsmöglichkeiten inklusive der extensiv in derartigen Fällen ausgenutzten Sicherheitszuschläge von allen Beteiligten unter vorgehaltener Hand klar und deutlich gesagt, daß derartige Schätzungsmethoden allein dem Zweck dienen, daß sich der Steuerpflichtige selbst offenbart und damit selbst belastet. Auch ein Richter, der schließlich dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Klage gegen den Schätzungsbescheid zu verstehen gibt, daß er gar nicht verstehe, warum der Steuerpflichtige nicht einfach die Zahlen aus der Schweiz oder aus Luxemburg vorlegt, damit die Richtigkeit oder Unrichtigkeit der Schätzungen verifiziert oder falsifiziert werden kann, verkennt das strafrechtliche Grundrecht des Steuerpflichtigen, zu schweigen und sich während der Dauer des gesamten Ermittlungsverfahrens schweigend zu verteidigen. Damit wird insgesamt und eigentlich nicht einmal insgeheim, sondern für den Fachmann sofort und klar und unmißverständlich erkennbar, das Recht des Steuerpflichtigen in einem Strafverfahren zu schweigen, absichtlich ausgehebelt und ausgehöhlt. Bei einer derartigen Finanzamtspraxis gibt es im Steuerstrafrecht kein ernsthaftes Recht mehr des Beschuldigten, sich schweigend in derartigen Fällen zu verteidigen. Die strafprozessualen Grundsätze werden hier mit den Füßen getreten und letztendlich ausgehebelt. Die Scheinargumentation, daß eben das Steuerrecht anderen, nämlich eigenen Grundsätzen folge, als das Strafrecht, verkennt vorsätzlich den unmittelbaren wirtschaftlichen und strafrechtlichen Zusammenhang beider Verfahren und den Umstand, daß eben das Besteuerungs- und das Strafverfahren denselben Ursprung, die gleiche Wurzel und daher zwingend tatsächliche und rechtliche Wechselwirkungen haben und gerade nicht bedingungslos zueinander stehen: Es sind eben beide Verfahren zwar nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO entsprechend ihren eigenen Prozeßnormen durchzuführen – allerdings gilt diese Trennung nicht uneingeschränkt, sondern nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO dürfen eben gerade Zwangsmittel im Sinne der §§ 328 ff. AO nicht angewandt werden, wenn dadurch der Steuerpflichtige sich selbst belasten würde. Die Schätzung, gerade die extensive und überhöhte Schätzung führt jedoch in derartigen Fällen häufig dazu, daß sie wie Zwangsmittel im Sinne des §§ 328 ff. AO wirken und beispielsweise ein Zwangsgeld nach § 329 AO bis zu 25.000 Euro im Verhältnis zur überhöhten (Straf-)Schätzung ein viel milderes Mittel wäre, als diese überhöhte Schätzung selbst.

---

ihn verwendet werden, wenn der Beschuldigte von Anfang an vollumfänglich zu den gegen ihn Vorwürfen geschwiegen hat.“

<sup>17</sup> Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 234.

### Praxishinweis:

Die Zulässigkeit von Schätzungen nach § 162 AO muß daher verneint werden, wenn die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen schätzt, während noch ein Steuerstrafverfahren anhängig ist und damit mit der erpressenden Schätzung die Geltendmachung der Schweigerechte in Steuerstrafverfahren verhindert oder gebrochen werden soll oder faktisch gebrochen wird. Denn immer dann, wenn die Schätzung zum Brechen des Schweigens des Steuerpflichtigen benutzt wird oder werden soll, handelt es sich wohl um einen unzulässigen Druck im Sinne des § 136 a StPO. Nach § 136 a StPO ist es verboten, die Freiheit der Willensentschließung und der Willensbetätigung des Beschuldigten durch Mißhandlung, durch Ermüdung, durch körperlichen Eingriff, durch Verabreichung von Mitteln, durch Quälerei, durch Täuschung oder durch Hypnose zu beeinträchtigen. Zwang darf nach § 136 a Abs. 1 Satz 2 StPO nur dann angewendet werden, soweit dies das Strafverfahrensrecht zuläßt. Unter Täuschung läßt sich das Vorgehen der Finanzverwaltung nach § 136 a Abs. 1 StPO wohl kaum in derartigen Fällen subsumieren. Die Finanzverwaltung wird auch hier stets entgegenhalten, daß mit zulässigen Maßnahmen stets gedroht werden darf, sofern der Vernehmende zugleich zum Ausdruck bringt, daß er seine Entschließung nur von sachlichen Notwendigkeiten abhängig machen werde<sup>18</sup>. Die Finanzverwaltung wird insoweit weiter vortragen, daß der Hinweis auf mögliche Schätzungen oder die Durchführung möglicher Schätzungen steuerrechtlich zulässig ist. Weiter wird die Finanzverwaltung möglicherweise anwenden, daß sich § 136 a StPO nur auf Vernehmungen bezieht und nicht auf andere Verfahrenssituationen, also insbesondere nicht auf schriftliche Äußerungen des Beschuldigten. Denn einen „funktionalen Vernehmungsbegriff“ in dem Sinne, daß hierzu alle Äußerungen des Beschuldigten gehören, welche durch ein Strafverfolgungsorgan direkt oder indirekt herbeigeführt wurden, lehnt die Rechtsprechung bislang ab<sup>19</sup>.

Der Finanzverwaltung ist aber entgegenzuhalten, daß die Aufzählung der verbotenen Mittel im Sinne des § 136 a Abs. 1 Satz 1 StPO nicht abschließend ist, die Aufzählung vielmehr nur beispielhaft ist und in § 136 a Abs. 1 Satz 1 StPO nur eine beispielhafte Aufzählung unzulässiger Beeinträchtigung genannt sind<sup>20</sup>. Verboten sind nämlich alle Methoden, mit denen derselbe Zweck verfolgt wird, wie mit denen in § 136 a Abs. 1 Satz 1 StPO ausdrücklich genannten Mitteln. Damit ist durch die wirtschaftliche Erdrosselung eine rechtswidrige Verfahrenssituation im Sinne des §

<sup>18</sup> Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 136 a StPO.

<sup>19</sup> Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 136 a StPO RN 4 m. w. N.; BGH GrS NJW 1942, 139, 145; Widmaier StV 1995, 621.

<sup>20</sup> BGHSt. 5, 332, 334; LR-Hanack, § 136 a RN 17; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 136 a RN 6; Degener GA 1992, 464.

136 a Abs. 1 StPO geschaffen. Aufgrund des Gebots des fairen Verfahrens (fair-trial-Prinzip, Rechtsstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 3 GG) gilt das Verbot des wirtschaftlichen Erdrosselns aber während des gesamten Strafverfahrens und nicht bloß in der unmittelbaren Vernehmungssituation.

Auch die Aussetzung des Steuerstrafverfahrens nach § 396 AO hilft in diesen Problemkreisen nicht wirklich weiter. Zwar kann nach § 396 Abs. 1 AO das Strafverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluß des Besteuerungsverfahrens ausgesetzt werden, wenn die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon abhängt, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind<sup>21</sup>, jedoch ist damit das Problem der strafrechtlichen Selbstbelastung, wenn der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren Angaben macht, noch nicht gelöst, sondern lediglich hinausgeschoben. Das einzige, was hier wirklich hilft, ist ein umfassendes steuerstrafrechtliches Verwertungsverbot, wenn vom Steuerpflichtigen eine Mitwirkung und damit eine an sich ergebende steuerstrafrechtliche Selbstbelastung gefordert wird. Andernfalls dürfen wirtschaftlich erdrosselnde (Straf-)Schätzungen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden und ihm dann im Besteuerungsverfahren höhnisch vorgehalten werden, daß er jederzeit ja die entsprechenden Unterlagen selbst vorlegen kann. Völlig isoliert betrachtet, wäre dies richtig – strafrechtlich führt dies jedoch genau zu der Selbstbelastung, die strafprozessual vom Steuerpflichtigen niemals abverlangt werden darf. Dieser Konflikt zwischen der Durchsetzung der Besteuerungsansprüche und den Rechten des Steuerpflichtigen in dem gegen ihn eingestellten Strafverfahren ist eben nur durch steuerstrafrechtliche Verwertungsverbote – vergleichbar dem Modell des § 97 InsO zu lösen: Wenn der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren vollständig aussagt, dürfen diese Aussagen im steuerstrafrechtlichen Verfahren gegen ihn nicht verwertet werden. Damit aber ist im Ergebnis auch keine Schätzungsbefugnis mehr der Finanzverwaltung gegeben, sondern der wahre Sachverhalt vollständig ermittelbar. Im Ergebnis wird man daher die Schätzungen in derartigen Verfahren, gerade dann wenn sie einen wirtschaftlich erdrosselnden Charakter haben, generell für unzulässig und mit dem gleichzeitig laufenden steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren für unvereinbar halten. Entweder wird bei der jetzigen Verhaltensweise der Finanzverwaltung der Mandant steuerlich durch zu hohe (Straf-)Schätzungen wirtschaftlich erdrosselt, oder aber er belastet sich steuerstrafrechtlich selbst. Letzteres jedoch genau muß er nicht. Aber auch in derartigen Fällen eine zu hohe Steuerschuld auf sich zu nehmen, nur um im Steuerstrafverfahren von seinem

---

<sup>21</sup> Kummer in Wabnitz/Janovski, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, § 10 RN 240.

Schweigerecht weiterhin Gebrauch machen zu können, ist ebenfalls nicht im Sinne des Gesetzgebers.

Fazit:

Der Irrglaube des Steuerpflichtigen, daß alles was von der Behörde kommt nur gut und rechtmäßig sei, kann ihm teuer steuerlich wie steuerstrafrechtlich zu stehen bekommen. Auch wenn der Steuerpflichtige ein schlechtes Gewissen hat, ist weder dieses noch voraussetzender Obrigkeitseingehorsam der richtige Ratgeber, wenn die BP begonnen hat oder der Fahnder erschienen ist. Der Steuerpflichtige sollte stets durch einen versierten Fachmann sehr sorgfältig prüfen lassen, ob das Vorgehen des Betriebsprüfers bzw. Fahnders rechtmäßig ist und ob und welche Rechtsmittel im Einzelfall gegen die entsprechenden Maßnahmen, Verfügungen und Verwaltungsakte gegeben sind.