

## **Strafrechtlicher Vorbehaltsvermerk** **nach § 201 Abs. 2 AO**

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

Besteht die Möglichkeit, dass aufgrund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, soll der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem gesondertem Verfahren vorbehalten bleibt, § 201 Abs. 2 AO.

Häufig scheuen sich Betriebsprüfer in der Betriebsprüfung ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten. Ob sie nur steuerlich denken wollen oder den Informationsfluss des Steuerpflichtigen nicht versiegen sehen wollen oder einfach nur ein weiter angenehmes Klima in der Prüfung haben wollen oder die Einschaltung eines auf Steuerstrafrecht spezialisierten Anwaltes fürchten, oder ob es noch weitere Gründe gibt, die zu diesem rechtswidrigen Procedere verleiden, kann dahinstehen. Außenprüfer sind zwar in erster Linie Steuerbeamte, nicht Strafverfolgungsorgane. Entsprechend dient auch die Außenprüfung der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, § 194 Abs. 1 Satz 1 AO. Um so welt- und verfahrensfremder ist die Rechtsprechung, dass die BP auch zum Zwecke der Ermittlung steuerstrafrechtlicher Mehrergebnisse eingesetzt werden können soll<sup>1</sup>. Die Außenprüfung ist Teil der Finanzverwaltung und dient dem Fiskalzweck. Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass die Beschuldigtenrechte des Steuerpflichtigen, sofern ein entsprechender Anfangsverdacht gegen ihn besteht, außen vor bleiben<sup>2</sup>. Nur allzu leicht kann sich aus einem Betriebsprüfungsverfahren auch ein Steuerstrafverfahren ergeben<sup>3</sup>. Deswegen muss der Prüfer auch bei pflichtgemäßem Vorgehen den Schutzzweck einer strafrechtlichen Einleitung zugunsten des Steuerpflichtigen stets im Auge haben<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> BFH, Urteil vom 04.11.1987, - II R 102/85 -, a. A.: Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 208 RN 4 ff.

<sup>2</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 208 RN 9 f.

<sup>3</sup> Burkhard/Schiffer, B & C 1999, 66 und dies. B & C 1999, 115.

<sup>4</sup> Burkhard/Adler, § 208 RN 15.

Nur allzu häufig berichten Mandanten und Steuerberater darüber, dass bis einschließlich zur Schlussbesprechung kein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird. Nur allzu häufig heißt es dann in den Schlussbemerkungen der BP-Berichte, nach den Feststellungen, ob Übereinstimmung in der Schlussbesprechung erzielt wurde oder nicht und vor der Stelle, ob die Zusendung des Prüfungsberichtes vor Bekanntgabe der Steuerbescheide beantragt wurde, wie folgt wörtlich:

„Straf- und bußgeldrechtlicher Vorbehalt

Der Steuerpflichtige wurde darauf hingewiesen, dass die straf- und bußgeldrechtliche Würdigung der Prüfungsfeststellungen einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt (§ 201 Abs. 2 AO)<sup>5</sup>.“

Erfahrungsgemäß werden diese Schlussbemerkungen in der Schlussbesprechung auch nicht weiter erörtert. Häufig hat der Steuerpflichtige bzw. der Berater auch nur einen vorläufigen Prüfungsbericht, in dem zwar die steuerlichen Mehrergebnisse enthalten sind, nicht jedoch die Schlussbemerkungen wie etwa der strafrechtliche Vorbehaltsvermerk zum Zwecke der Vorbereitung einer Schlussbesprechung erhalten. Steuerpflichtiger und Berater sind dann häufig nach der Schlussbesprechung überrascht, wenn sie einige Tage nach der Schlussbesprechung den fertigen BP-Bericht mit dem strafrechtlichen Vorbehaltsvermerk erhalten.

Wird hingegen in der Betriebsprüfung in einer Zwischenbesprechung oder spätestens in der Schlussbesprechung die Frage der strafrechtlichen Würdigung bzw. des strafrechtlichen Anfangsverdachts angesprochen, berichten Steuerpflichtige und Berater häufig, dass der Prüfer sich hier um eine klare Antwort drückt. Sinngemäß wird hier häufig gerne geantwortet, dass der Prüfer sich nur um die steuerliche Betrachtungsweise kümmert und möglicherweise eine andere Stelle im Finanzamt den Sachverhalt unter strafrechtlichen bzw. ordnungswidrigkeitenrechtlichen Gesichtspunkten prüft. Derartige ausweichende Äußerungen eines Betriebsprüfers in einer Zwischenbesprechung oder in einer Schlussbesprechung sind jedoch falsch.

Praxisempfehlung:

<sup>5</sup> So z. B. Finanzamt Frankfurt am Main II, Amts-BP, Steuernummer 12 824 6171 4, BP-Bericht vom 05.12.01.

Hat der Steuerpflichtige oder der Berater Zweifel, ob steuerstrafrechtlich relevante Feststellungen getroffen wurden und ob der Prüfer ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren einleiten müsste, sollte er auf eine Zwischenbesprechung bestehen und hierzu Zeugen mit hinzuziehen. Ein Steuerpflichtiger sollte diese Frage eigentlich nie stellen und zu diesem Zeitpunkt schon vertreten sein, denn auf die Frage des Steuerpflichtigen kann der Prüfer nur allzu leicht zurückfragen, ob er denn einen Anlass für eine solche Frage habe.

Der Berater sollte diese Frage im Beisein von Zeugen in den geeigneten Fällen auch einen Anfangsverdacht stellen und sollte die Aussage des Prüfers zu den strafrechtlich relevanten Feststellungen vom Prüfer schriftlich fixieren lassen oder aber die vom Prüfer getätigte Aussage diesem schriftlich bestätigen.

Sollte der Prüfer spätestens hier einen Anfangsverdacht bejahen, muss er dann entsprechend ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren einleiten. Mit der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens ist auch für die dort genannten Prüfungszeiträume und Steuerarten und umschriebenen Sachverhalte eine Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nicht mehr mit strafbefreiender Wirkung möglich. Der Berater muss dies vor einer entsprechenden Befragung des Prüfers mit dem Mandanten klären und ausloten, ob der Weg der Selbstanzeige noch in der BP wegen leichtfertiger Verkürzung<sup>6</sup> beschritten werden kann oder soll.

Der Steuerpflichtige muss vom Prüfer im Falle einer Einleitung belehrt werden und die Erzwingbarkeit seiner Mitwirkungspflichten erlischt, § 393 Abs. 1 Satz 2 AO.

Sobald ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird, sollte der Mandant bzw. Berater unbedingt darauf bestehen, dass ihm eine schriftliche Einleitungsverfügung bekanntgegeben wird, in der Datum und Uhrzeit der Einleitung festgehalten sind sowie die Steuerart, der Zeitraum sowie der konkrete Lebenssachverhalt, hinsichtlich dem der Anfangsverdacht besteht. Ab diesem Zeitpunkt sollte er jegliche Mitwirkung zu dem strafrechtlichen Sachverhalt verweigern zumindest bis zu einer Einschaltung eines auf steuerstrafrechtliche Verfahren versierten Spezialisten.

---

<sup>6</sup> Kaligin, Keine Angst vor Betriebsprüfung und Steuerfahndung, S. 40.

Gemäß § 10 BpO 2000 muss sich der Prüfer jedoch während der gesamten Prüfung darüber Gedanken machen, ob er einen Anfangsverdacht und gegebenenfalls ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren zum Schutz des Steuerpflichtigen einleitet oder nicht. § 10 BpO 2000 lautet wie folgt wörtlich:

„(1) Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, 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. Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, nach dem sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen (§ 194 StPO) bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. 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). Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen (§ 397 Abs. 2 AO).

(2) Abs. 1 gilt bei Verdacht einer Ordnungswidrigkeit sinngemäß.“

Der Vorläufer von § 10 BpO 2000, § 9 BpO 1987 ist durch die neue und klare Regelung in § 10 Abs. 1 BpO 2000 deutlich verschärft worden. Ein Anwendungsbereich für den Vorbehaltsvermerk ist durch die Neuregelung in § 10 BpO 2000 kaum noch vorstellbar<sup>7</sup>. Denn allein wenn die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss, ist die Bußgeld- und Strafsachenstelle zu unterrichten. Wenn aber der sog. „kleine Staatsanwalt“, die BuStra (= StraBuSt), der für die Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten zuständig ist, eingeschaltet ist, wenn nun schon die Möglichkeit einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit besteht, so kann sich der Betriebsprüfer nicht darauf hinausreden, er prüfe lediglich steuerlich und von den steuerstrafrechtlichen

---

<sup>7</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 201 RN 24

Gesichtspunkten und insbesondere von dem Zeitpunkt einer pflichtgemäßen Einleitung habe er keine Ahnung. Vielmehr muss er hier im Gespräch mit der Bußgeld- und Strafsachenstelle den Sachverhalt so klar darstellen und die Bußgeld- und Strafsachenstelle muss so rechtzeitig einleiten, dass eine Selbstbelastung des Steuerpflichtigen trotz bestehendem Anfangsverdacht nicht möglich ist. Die Anforderungen an einen Anfangsverdacht sind sowieso nach den beiden Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen so gering, dass man fast stets einen Anfangsverdacht bejahen kann<sup>8</sup>. Denn nach § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 darf die Prüfung auch hinsichtlich des möglicherweise strafrechtlich relevanten Sachverhaltes erst dann fortgesetzt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Daher ist der Sachverhalt nach Gesetzes- und Verordnungslage ausgeschlossen, dass Prüfungsanfragen oder Vorlageverlangen hinsichtlich eines steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhaltes gestellt werden, ohne dass zuvor das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren eingeleitet und bekanntgegeben wurde. Wenn der Beschuldigte dann trotz der Einleitung und strafrechtlicher Belehrung mitwirkt, so sind seine Aussagen gegen ihn verwertbar bzw. die ihm vorgelegten Unterlagen gegen ihn verwertbar. Verweigert der Beschuldigte jedoch die Mitwirkung oder die Vorlage der angeforderten Unterlagen aufgrund der Einleitung, §§ 136 Abs. 1 Satz 2, 163 a Abs. 3 Satz 2 StPO, so belastet er sich nicht selbst. Damit wird dem strafrechtlichen Grundsatz des Verbots der Erzwingung der Selbstbelastung (*nemo tenetur se ipsum accusare*) Rechnung getragen.

Der Vermerk über straf- und bußgeldrechtliche Feststellungen ist vom Betriebsprüfer während oder am Ende der Betriebsprüfung auszufüllen. Während im Rubrum der Zeitpunkt des Prüfungsbeginns wegen der Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO zu vermerken ist<sup>9</sup>, ist in Tz. 1 die geschätzte Mehrsteuer und in Tz. 3 der Stand der Veranlagung bei Beginn der BP einzutragen bzw. wann welche Erklärungen/Anmeldungen während der BP eingingen.

Tz. 2 fragt nach dem strafrechtlichen Vorbehaltsvermerk nach § 201 Abs. 2 AO. Einen derartigen Vorbehaltsvermerk dürfte es bei korrekter Vorgehensweise nicht geben. Vielmehr müsste zunächst das

---

<sup>8</sup> BVerfG, Beschluß vom 23.03.1994 – 2 BvR 396/94 -, wistra 1994, 221, 222; Leinhos, wistra 1996, 176, 177, 178.

<sup>9</sup> Burkhard, wistra 1998, 216, 256.

steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren bzw. Bußgeldverfahren eingeleitet worden sein und dem Steuerpflichtigen dann mitgeteilt werden, dass die Bearbeitung und der Abschluss dieses steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bzw. Bußgeldverfahrens einer anderen Stelle, nämlich der BuStra (StraBuSt) bzw. der Staatsanwaltschaft obliegt.

Tz. 3, wann Steuererklärungen oder Steueranmeldungen eingereicht wurden, behandelt die Frage, ob es unterlassen wurde, Erklärungen oder Anmeldungen abzugeben bzw. ob während der BP Anmeldungen und Erklärungen abgegeben wurden und darin Selbstanzeigen für eventuell nicht prüfungsgegenständliche Zeiträume liegen könnten (Tz. 3.2).

Tz. 4 behandelt die Thematik, wann ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren bzw. Bußgeldverfahren eingeleitet wurde und etwaige strafprozessuale Maßnahmen wie Durchsuchungen oder Beschlagnahmen durchgeführt wurden.

Unter Tz. 5 muss der Prüfer die Feststellungen zum objektiven Tatbestand ausführlich darstellen. Im PC springt der Prüfer automatisch in der word-Version von auszufüllender Frage zur nächsten, so dass sichergestellt ist, dass er keinen Punkt übersieht. Sofern der im Vordruck bzw. im PC vorhandene Platz für die Beantwortung nicht ausreicht, soll der Prüfer auf einem gesonderten Blatt fortfahren. Der Prüfer muss sich also mit dem objektiven Tatbestand der von ihm festgestellten Steuerhinterziehung bzw. der Steuerordnungswidrigkeit detailliert auseinandersetzen. Gleichgültig, ob seine Darlegungen materiell-rechtlich richtig oder falsch sind, zeigen sie doch, dass er sich detailliert mit dem Strafrecht auseinandersetzen muss und die Handlungen oder Unterlassungen des Steuerpflichtigen strafrechtlich genau einordnen muss. Es kann daher nicht sein, wie es häufig von Steuerpflichtigen und Beratern beschrieben wird, dass der Prüfer sich quasi dumm stellt und behauptet, da müsse noch irgendeine andere Stelle prüfen, er wisse auch nicht genau, was der Vorbehaltsvermerk sei und er ihn lediglich pflichtgemäß im BP-Bericht eintrage oder er z. B. abwiegelt und sagt, so schlimm wird es schon nicht kommen oder ähnliches, da er den Sachverhalt strafrechtlich genau zu durchdenken hat, wenn er den Vermerk über straf- und bußgeldrechtliche Feststellungen durcharbeitet bzw. ausfüllt.

Unter Tz. 5.4 kommt dann der Hinweis auf Vorprüfungen, so dass der Prüfer spätestens an dieser Stelle den letzten Prüfungsbericht, falls der Betrieb schon einmal geprüft wurde, auf entsprechende steuerstrafrechtliche Feststellungen eines früheren Prüfers in dieser Richtung durchcheckt.

Unter Tz. 5.5 sind der oder die verantwortlichen Personen aufzuführen. Der Prüfer macht sich also an dieser Stelle Gedanken über die Täterschaft bzw. eventuelle Beihilfe oder Anstiftung.

Unter Tz. 5.6 ist eine Art Vernehmung des strafrechtlich Verantwortlichen zu protokollieren, nämlich dessen Äußerungen bzw. dessen Einlassung festzuhalten.

Unter Tz. 6 ist dann der subjektive Tatbestand aus Sicht des Prüfers darzustellen. Gefragt ist hier nach Tatsachen oder Anhaltspunkten, die für oder gegen ein Verschulden oder für oder gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen. Dogmatisch ist das Zusammenwürfeln von Schuld und subjektivem Tatbestand falsch. Andererseits gibt es bei einer Steuerhinterziehung kaum den Fall der Rechtfertigung oder der Schuldunfähigkeit, so dass abweichend vom klassischen juristischen dogmatischen 3-teiligen Aufbau der Verzicht auf die Prüfung der Rechtswidrigkeit und Schuld in dem Vermerk über straf- und bußgeldrechtliche Feststellungen akzeptabel ist. Interessant ist, dass unter Tz. 6 nur nach Tatsachen oder Anhaltspunkten, die für oder gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen, gesucht werden soll. Die subjektive, innere Tatzeit lässt sich nicht belegmäßig festlegen. Äußere Handlungen können zwar Indizien dafür sein, was der Täter gedacht oder gewollt hat, jedenfalls aber wäre eine Äußerung des Beschuldigten, ob aus seiner Sicht Vorsatz oder Leichtfertigkeit oder eventuell nur eine straflose mittelschwere oder leichtfertige Fahrlässigkeit vorliegt, an dieser Stelle eigentlich einzusetzen. Der Fragebogen gibt dem Prüfer jedenfalls hier keinen Hinweis darauf, dass an dieser Stelle auch Entlastungsäußerungen des Beschuldigten einzusetzen wären. Welche Anhaltspunkte wird der Prüfer eintragen, wenn der Beschuldigte den steuerlichen Fehler zwar einräumt, bei der Berichtigung aber auf § 153 AO pocht und nur leicht oder mittelschwer fahrlässig gehandelt zu haben behauptet? Wird der Prüfer dann nicht – materiell-rechtlich falsch – an dieser Stelle vom objektiven Tatbestand den subjektiven indiziert sehen? Die Annahme einer solchen indiziellen Wirkung ist falsch – aber verleitet der Fragebogen nicht dazu, bei dem strafrechtlich nicht

geschulten Betriebsprüfer hier keine Aufklärung gibt? So muss der Täter einer Steuerhinterziehung den staatlichen Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennen. Zumindest muss er die Höhe des verkürzten Anspruchs für möglich halten<sup>10</sup>. Wenn der Täter nun nicht weiß, dass er vermögenssteuerpflichtig ist oder aber sich eine ganz andere Höhe, nämlich viel tiefere Höhe vorstellte und die tatsächliche Höhe nie im Leben vorstellen konnte, fehlt es ganz bzw. im zweiten Fall in der über seine Vorstellung liegenden Höhe an Vorsatz. Solche den Täter entlastende Äußerungen wären hier sicher mit aufzunehmen. Entsprechende Hinweise zugunsten des Beschuldigten fehlen im Vordruck. Woher soll dann der Prüfer wissen, dass es auf solche entlastende Äußerungen ankommen kann? Der Fragebogen regt daher insoweit nur zu einseitigen, nämlich ausschließlich belastenden Ermittlungen an und verkennt, dass die BuStra auch zugunsten des Beschuldigten ermitteln muss, § 160 Abs. 2 StPO.

Praxishinweis:

Selbstverständlich sollte sich der Beschuldigte in einem gegen ihn anhängigen steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren nie selbst äußern. Er sollte sich auch nie gegenüber dem Prüfer zur Sache äußern.

Grundsätzlich hat der Beschuldigte in jedem gegen ihn anhängigen Strafverfahren, so natürlich auch in einem gegen ihn anhängigen steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren und im Bußgeldverfahren zu schweigen, §§ 136 Abs. 1 Satz 2, 163 Abs. 3 Satz 2 StPO. Eine Einlassung zur Sache kann frühestens nach erfolgter Akteneinsicht in die Strafakten und Beiakten erfolgen<sup>11</sup>.

Die Tz. 7 fragt dann nach der Selbstanzeige oder der Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, also nach einem Strafzumessungsgrund, sofern keine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige vorliegt.

Auch Tz. 7 fragt nach Strafzumessungsgründen und nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen, womit bei einer Geldstrafe die

<sup>10</sup> BGH, Urteil vom 09.02.1995, - 5 StR 722/94 (LG Stuttgart), wistra 95, 191.

<sup>11</sup> Burkhard, wistra 1996, 171; ders., DStZ 2000, 850; ders., INF 2001, 168; ders. DStR 2002, 1794; ders. V & S 2002, Heft Oktober, S. 30 und ders. V & S, Heft November 2002, S. 34; ders. PStR 2002, 256, jeweils m. w. N.

Tagessatzhöhe ermittelt werden soll. Diese Ermittlung ist jedoch rechtswidrig, da der Prüfer nicht in aktuelle steuerliche Unterlagen hineinsehen darf zum Zwecke der Ermittlung der Tagessatzhöhe. Auch die BuStra darf nicht in die aktuellen Steuerunterlagen hineinsehen, um die zutreffende Tagessatzhöhe zu ermitteln<sup>12</sup>.

Tz. 9 dient der Beweismittelsicherung, während § 10 andere Straftaten, für deren Verfolgung die BuStra nicht zuständig ist, festzuhalten.

Die vielen Detailfragen stellen sicher, dass der Prüfer sehr sorgfältig und sehr gewissenhaft den Fall strafrechtlich durchdenkt. Da er diesen Fragebogen sehr detailliert ausfüllen muss und Schritt für Schritt durch das Ausfüllprogramm geleitet wird, wird er spätestens ab dem Zeitpunkt, ab dem die Möglichkeit einer Straftat besteht und er das erste Gespräch mit der Bußgeld- und Strafsachenstelle geführt hat, peinlichst genau auf jede möglicherweise steuerstrafrechtlich relevante Kleinlichkeit achten.

#### Praxishinweis:

Der Prüfer, der lediglich im Schlussbericht den strafrechtlichen Vorbehaltsvermerk macht, vorher jedoch nicht eingeleitet hat, hat seine Verpflichtungen nach § 10 BpO 2000 zum Schutz des Steuerpflichtigen in der Regel nicht erfüllt. In derartigen Fällen sollte auf jeden Fall steuerlich keine Einigung mit dem Finanzamt erzielt und Einspruch gegen die Änderungsbescheide, die sich aus der BP ergeben, eingelegt werden. Sodann sollte Akteneinsicht in das Fallheft der BP beantragt werden<sup>13</sup>. In dem Fallheft des Betriebsprüfers müsste ein Aktenvermerk sein, wann er erstmals mit der BuStra Kontakt aufgenommen hat. Weiter müsste in dem Fallheft aber auch in der BuStra-Akte der „Rotbericht“ oder „rote Bogen“, wie der Vermerk über straf- und bußgeldrechtliche Feststellungen auch genannt wird, da er früher auf rotem Papier gedruckt war, bevor er nun nur noch EDV-mäßig in einer Datei vorhanden ist und auf dem normalen Papier der Behörde ausgedruckt wird, zu finden sein. Denn zum Akteneinsichtsrecht gehört auch der „rote Bogen“<sup>14</sup>. Aus der Akteneinsicht in das Fallheft der BP und insbesondere in die Seiten, wann ein erstes Gespräch bzw. wann weitere

<sup>12</sup> Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 45. Auflage 2001, § 40 RN 26; Wieczorek, wistra 87, 173.

<sup>13</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 208 RN 135.

<sup>14</sup> Burkhard, StV 2000, 526.

Gespräche mit der BuStra geführt wurden und aus der Lektüre des Vermerks über die straf- und bußgeldrechtlichen Feststellungen ergibt sich, ob der Prüfer korrekt im Sinne des § 10 BpO 2000 ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet hat oder ob bzw. wie lange er pflichtwidrig die Einleitung unterlassen hat.

Unterlässt der Betriebsprüfer die Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens oder eines Bußgeldverfahrens, obwohl es hätte eingeleitet werden müssen und unterbleibt auch die Belehrung infolge dessen nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO und § 10 BpO, so folgt hieraus ein steuerliches sowie steuerstrafrechtliches Verwertungsverbot.

Steuerstrafrechtlich erkennt die Rechtsprechung ein Verwertungsverbot dann an, wenn feststeht oder jedenfalls nicht auszuschließen ist, dass bei ordnungsgemäßer Belehrung die Aussage bzw. Unterlagenlieferung des Beschuldigten unterblieben wäre<sup>15</sup>. Das Verwertungsverbot im Strafverfahren entspricht einem Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren<sup>16</sup>.

Erst Recht liegt ein steuerliches wie steuerstrafrechtliches Verwertungsverbot vor, wenn der Steuerpflichtige oder der Berater den Prüfer etwa in einer Zwischenbesprechung fragte, ob er einen steuerstrafrechtlichen Anfangsverdacht hätte. Hat hier der Prüfer dies verneint, obwohl er, was erst später durch eine Akteneinsicht in sein Fallheft zu ermitteln sein wird, bereits ein entsprechendes Gespräch mit der BuStra geführt hatte oder gar schon den strafrechtlichen Aktenvermerk geschrieben hat, so täuscht er den Steuerpflichtigen über seine verfahrensrechtliche Position, denn der Steuerpflichtige ist von einem Anfangsverdacht zu diesem Zeitpunkt dann schon umfasst und wäre als Beschuldigter zu behandeln, entsprechend zu belehren und die Mitwirkungs- und Vorlageverpflichtungen nicht mehr erzwingbar hinsichtlich des strafrechtlich relevanten Sachverhaltes. Täuscht er hierüber, so entsteht hieraus ein Verwertungsverbot gemäß § 136 a StPO, das steuerlich wie steuerstrafrechtlich die getätigten Äußerungen und die vorgelegten Unterlagen umfasst.

<sup>15</sup> BGH 1 StR 625/67 vom 30.04.1968, BGHSt. 122, 129; 4 StR 19/68 vom 31.05.1968, BGHSt 22, 170; 1 StR 366/73 vom 14.05.1974, BGHSt. 25, 325; Hannack in Loewe/Rosenberg, StPO, 24. Auflage, § 136 Anm. 53 ff.; E. Schmidt, NJW 1968, 1209; Streck, Außenprüfung, 2. Auflage, RN 768.

<sup>16</sup> Tipke/Kruse, AO- und FGO-Kommentar, § 200 Anm. 12; Streck, Außenprüfung, 2. Auflage, RN 768.

**Finanzamt**

Prüfende Stelle

PGPL-/Auftragsbuch-/Listennummer

Nur für das Finanzamt bestimmt

Steuernummer

**Vermerk über straf- und bußgeldrechtliche Feststellungen  
zum Bericht über die Prüfung bei (Name, Anschrift)**

Prüfungsbeginn: \_\_\_\_\_ Datum, Uhrzeit \_\_\_\_\_

1. Geschätzte Mehrsteuern/Rückforderungen lt. Prüfung (in DM)

USt	ESt	KSt	LSt	GewSt	VSt	Sonstige

2. Herr bzw. Frau \_\_\_\_\_ ist am \_\_\_\_\_ eröffnet worden, daß die straf- und bußgeldrechtliche Würdigung der bei der Prüfung getroffenen Feststellungen einem besonderen Verfahren der zuständigen STRABUST vorbehalten bleibt (§ 201 Abs. 2 AO).

3.1 Bei Beginn der Prüfung lagen für folgende Jahre Steuerfestsetzungen, Steuererklärungen und Steueranmeldungen vor:

	USt	ESt	KSt	LSt	GewSt	VSt
Steuerfestsetzungen						
Steuererklärungen						
Steueranmeldungen						

3.2 Während der Prüfung wurden folgende Steuererklärungen und Steueranmeldungen abgegeben:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

4.1  Das Strafverfahren wurde gem. § 397 AO  Das Bußgeldverfahren wurde gem. § 410 Abs. 1 Nr. 6 AO  
 eingeleitet \_\_\_\_\_ wegen \_\_\_\_\_  
Name  
 und am \_\_\_\_\_ bekanntgegeben  
 die Einleitung wurde am \_\_\_\_\_ der STRABUST mitgeteilt.

4.2 Einleitende Maßnahmen (z. B. Durchsuchung, Beschlagnahme)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Soweit bei den nachfolgenden Nummern das Kästchen nicht angekreuzt wird, ist zu diesen Nummern Stellung zu nehmen. Reicht der jeweilige vorhandene Platz nicht aus, bitte auf besonderem Blatt unter Hinweis auf die entsprechende Nummer fortfahren.**

5. Feststellungen zum **objektiven Tatbestand**

5.1 Straf- und bußgeldrechtlich erhebliche Verkürzungen  keine

(Ggf. die Steuerart, den Veranlagungszeitraum und die Tz des Bp-(usw)Berichts angeben sowie den Grund für das Mehrergebnis, z. B.

bei der **Umsatzsteuer**: Nichtversteuerte Entgelte, Versagung von Steuervergünstigungen und Vorsteuerabzügen;  
 bei der **Einkommensteuer/Körperschaftsteuer**: Nichterfaßte Einnahmen, als Betriebsausgaben gebuchter Privataufwand, abweichende Bewertung;

bei der **Gewerbesteuer**: Änderung von Hinzurechnungen und Kürzungen, evtl. Hinweis auf die Feststellungen zur ESt;

bei der **Vermögensteuer**: Abweichende Bewertung, zu Unrecht geltend gemachte Schulden;

bei der **Lohnsteuer**: Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe von Lohnsteueranmeldungen, Nichtversteuerung von laufenden oder sonstigen Bezügen bzw. von Aushilfslöhnen)

- 
- 5.2 Verletzung sonstiger steuerlicher Pflichten  keine  
 (z. B. Erschleichung von Stundung oder Erlaß - §§ 370,378 AO; Ausstellen unrichtiger Belege, Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten - § 379 AO; Nichtabführung von Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer - § 380 AO; unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und -vergütungsansprüchen - § 383 AO)
- 
- 5.3 Verstöße gegen sonstige Straf- und Bußgeldvorschriften, für deren Verfolgung die Finanzbehörden zuständig sind  keine  
 (z. B. unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen - § 160 StBerG; nicht gerechtfertigte Erlangung von Prämien nach den PrämienGesetzen)
- 
- 5.4 Sind gleiche oder ähnliche Feststellungen bei Vorprüfungen gemacht worden?  keine  
 (ggf. Hinweis auf Vorberichte)
- 
- 5.5 Name(n) und Anschrift(en) der für die Fehler verantwortlichen Person(en)  entfällt
- 
- 5.6 Äußerungen des/der Verantwortlichen zu den Prüfungsfeststellungen  keine  
 (ggf. zur Glaubhaftigkeit der Äußerungen Stellung nehmen)
- 
6. Feststellungen zum **subjektiven Tatbestand**  keine  
 (Tatsachen und Anhaltspunkte, die für oder gegen ein Verschulden - Vorsatz oder Leichtfertigkeit - der Verantwortlichen sprechen)
- 
7. Selbstanzeige  nein  
 Datum, Uhrzeit  
 Herr bzw. Frau \_\_\_\_\_ hat am \_\_\_\_\_  
 durch \_\_\_\_\_ Selbstanzeige erstattet.  
 Während der Prüfung ist ein selbständiger Beitrag zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geleistet worden  
 (ggf. erläutern)
- 
8. Feststellungen für die Straf- und Bußgeldzumessung  keine  
 (Verhalten vor und während der Prüfung; wirtschaftliche und persönliche Verhältnisse, Beweggründe für die Tat)
-

9. Welche Beweismittel können angegeben werden?  keine  
(z. B. Zeugen - Name und Anschrift, Stellung zum Verantwortlichen -, Schriftstücke usw.)

10. Sonstige Feststellungen  keine  
(z. B. Feststellungen über andere Straftaten, die mit Steuerverfehlungen zusammenhängen wie Betrug, Urkundenfälschung usw.)

---

---

---

\_\_\_\_\_  
-Vorsteher / Sachgebietsleiter-

\_\_\_\_\_  
-Prüfer-