

# Die Taktik der Steuerfahndungsdienststellen in Steuerstrafverfahren

Zugleich Besprechung Urteil BFH vom 19.09.01 – XI B 6/01 -, BStBl. 2002 II, 4

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

## 1. Überhöhte Strafschätzungen, damit Unterlagen vorgelegt werden

Die Steuerfahndungsdienststellen akzeptieren im Ergebnis nicht, wenn sich ein Steuerpflichtiger schweigend<sup>1</sup> verteidigt. Insbesondere in den Luxemburg- oder Schweizfällen weiß die Steuerfahndung, daß auch dort die Bankunterlagen für die letzten 10 Jahre von den Banken zu erhalten sind. Da jedoch die Schweiz im Rahmen eines Amtshilfeersuchens nicht mitwirkt, wenn lediglich der Verdacht besteht, daß ein Bürger eine Steuerhinterziehung nach deutschem Recht begangen hat, sondern nur bei einem Anfangsverdacht eines sog. Schweizer Abgabebetrugs tätig werden würde<sup>2</sup>, würde ein eventuelles Amtshilfeersuchen abgelehnt werden<sup>3</sup>. Auch die Schweizer Banken auf Auskunft in Anspruch zu nehmen, hilft nicht weiter, da diese sich in diesen Fällen auf ihr Bankgeheimnis<sup>4</sup> berufen<sup>5</sup>. Selbst gegenüber

---

<sup>1</sup> Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, S. 114

<sup>2</sup> Gemäß Art 24 Abs. 1 IRSV (zum IRSG ergangene „Verordnung über internationale Rechtshilfe in Strafsachen“ vom 24.2.1982, SR 351.11) bestimmt sich der Begriff des Abgabebetrugs im Sinne des Art. 3 Abs. 3 IRSG nach dem gleichlautenden Tatbestand innerhalb des schweizerischen Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22.3.1974 (Art. 14 Abs. 2 VStR, SR 313.0): „Bewirkt der Täter durch sein arglistiges Verhalten, dass dem Gemeinwesen unrechtmäßig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Betrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird, so ist die Strafe Gefängnis bis zu einem Jahr oder Buße bis zu 30.000 Franken.“ Der Abgabebetrag stellt demnach also eine qualifizierte Form der einfachen Steuerhinterziehung nach schweizerischem Recht dar. Vgl. auch Nobel, Schweizerisches Finanzmarktrecht, § 12 RN 55 ff.

<sup>3</sup> Spriegel/Wiese, Theorie und Praxis der Rechtshilfegewährung durch die Schweiz bei Fiskaldelikten, wistra 2000, 409, 410; Seelmann, Die schweizerische Rechtshilfe in Strafsachen und der Abgabebetrag, NJW 1998, 732, 733; Dreßler, Rechts- und Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Schweiz, StBp, 1986, Teil I S. 193 ff, Teil II S. 217 ff, Teil III S. 241 ff.

<sup>4</sup> In Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen heißt es in der Schweiz wie folgt wörtlich: „Wer ein Geheimnis offenbart, daß ihm in seiner Eigenschaft als Organ, Angestellter, Beauftragter, Liquidator oder Kommissäre einer Bank, als Beobachter der Bankenkommission, als Organ oder Angestellter einer anerkannten Revisionsstelle anvertraut worden ist oder daß er in dieser Eigenschaft wahrgenommen hat, wer zu einer solchen Verletzung des Berufsgeheimnisses zu verleiten sucht, wird mit Gefängnis bis zu sechs Monaten oder mit Buße bis zu 50.000 Franken bestraft.“ Vorbehalten bleibt aber, wie ein Abs. 4 des Art. 47 ausdrückt, „die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnispflicht und über die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde“. Allein hieraus läßt sich bereits erkennen, daß das Schweizer Bankgeheimnis für Behörden – unter Umständen auch für ausländische – keine unüberwindbare Hürde darstellt, vgl. Götzberger, Diskrete Geldanlagen, S. 80.

<sup>5</sup> Nach Ansicht des Bundesgerichts hat das Bankgeheimnis keinen besonders hohen Stellenwert, was mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip und internationalen Verpflichtungen begründet wird: „Dem Bankgeheimnis kommt nicht der Rang eines geschriebenen oder ungeschriebenen verfassungsmäßigen Rechtes zu, so daß es bei Kollision mit anderen Interessen stets den Vorrang beanspruchen könnte. Vielmehr handelt es sich um eine

Beratern und Bevollmächtigten eines Bankkunden verweisen Schweizer Banken auf ihr Bankgeheimnis und teilen mit, daß sie lediglich gegenüber dem Bankkunden selbst auf dessen schriftliche Anforderungen Auskünfte erteilen. Schließlich untersagt Art. 27 Abs. 2 der DBA-Schweiz-Informationsklausel bezüglich des Bankgeheimnisses jeden Austausch von Informationen und steht damit der Weitergabe bankgeschützter Daten entgegen<sup>6</sup>. Damit bleibt nur der Weg, daß der Steuerpflichtige selbst die Schweizer Bank anschreibt und um Auskunft nachsucht, nämlich Saldenbestätigungen und Ertragnisbescheinigungen dort anfordert. Vollständigkeitsbescheinigungen erteilen die Schweizer Banken im Regelfall nicht. Das gleiche gilt sinngemäß auch für Luxemburg<sup>7</sup>. Macht also ein Steuerpflichtiger, nachdem das Ermittlungsverfahren gegen ihn eingeleitet ist, von seinem Schweigerecht Gebrauch, akzeptieren dies die Steuerfahndungsdienststellen im Ergebnis nicht. Formal hat zwar der Steuerpflichtige als Beschuldigter – wie jeder Beschuldigte auch – das Recht zu schweigen<sup>8</sup>. Der Beschuldigte muß sich weder selbst belasten noch muß er an seiner eigenen Überführung selbst aktiv mitwirken<sup>9</sup>. Hier wird mit überhöhten (Straf-)Schätzungen gedroht und fragliche Versprechungen gemacht, daß nur beim Reden alles besser liefe oder unrichtige Belehrungen erteilt, etwa dahin, daß die Einschaltung eines Verteidigers nur Geld koste und dieses herausgeworfenes sei, daß sowieso der Fall klar wäre etc. ....

## 2. Hauptsache, der Mandant redet

Schlägt die Steuerfahndung zu, ist es das Wichtigste für die Steuerfahndung, den Beschuldigten zum Reden zu bringen. In den ersten paar Minuten der Fahndungsdurchsuchung sind die Steuerfahnder sowieso alleine mit dem

---

gesetzliche Norm, die gegebenenfalls gegenüber staatsvertraglichen Verpflichtungen der Schweiz zurückzutreten hat (...). Art. 1 Abs. 2 IRSG gebietet den Behörden, welche das Gesetz anzuwenden haben, den Hoheitsrechten, der Sicherheit, der öffentlichen Ordnung oder anderen wesentlichen Interessen der Schweiz Rechnung zu tragen. Zu diesen wesentlichen Interessen der Schweiz kann der Schutz des Bankgeheimnisses nur unter bestimmten Voraussetzungen zählen. Es muß sich bei der von einem um Rechtshilfe ersuchenden Staat verlangten Auskunft um eine solche handeln, deren Preisgabe das Bankgeheimnis geradezu aushöhlen oder die der ganzen schweizerischen Wirtschaft schaden zufügen würde. Hingegen wird es sich nie um wesentliche Interessen der Schweiz handeln, wenn die Rechtshilfe nur dazu führt, eine Auskunft nur über die Bankbeziehungen einiger weniger in- oder ausländischer Kunden zu erteilen“, vgl. BGE 115, Ib 83, zitiert bei Nobel, Schweizerisches Finanzmarktrecht, § 12 F RN 67.

<sup>6</sup> Götzberger, Schwarzgeldanlage in der Praxis, 6. Auflage, S. 380; Becker/Höppner/Grother/Kruppen, DBA-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 7. ErgLief., Okt. 2000, DBA-Schweiz, Art. 27 RN 5.

<sup>7</sup> Dreßler, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung, 3. Auflage, S. 86; Götzberger, Schwarzgeldanlage in der Praxis, 6. Auflage, S. 158 ff.

<sup>8</sup> BGH, Urteil vom 14.6.1960, - 1 StR 683/59 -, BGHSt. 14, 358, 364; BGH, Beschluss vom 14.5.1974, - 1 StR 366/73 -, BGHSt. 25, 325, 331; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 136 RN 7 m. w. N.

<sup>9</sup> Günther, Die Schweigebefugnis des Tatverdächtigen in Straf- und Bußgeldverfahren aus verfassungsrechtlicher Sicht, GA 1978, 193; Haas, Vernehmung, Aussage des Beschuldigten und vernehmungähnliche Situationen – zugleich ein Beitrag zur Auslegung des § 136 StPO, GA 1995, 230; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 136 RN 7 m. w. N.

Mandanten. Der Beschuldigte, der sich hier sechs, acht, zehn oder mehr Fahndern ausgesetzt sieht, meist eingeschüchtert ob der staatlichen Gewalt und Übermacht ist, braucht starke Nerven und ein starkes Stehvermögen, dem psychologischen Druck der Fahnder standzuhalten sowie die rechtliche Kenntnis, daß er sich schweigend verteidigen darf und sich hieraus keine Nachteile für ihn ergeben dürfen. Psychisch leiden viele Mandanten noch Wochen und Monate nach der Fahndungsdurchsuchung von dem Eindruck der Steuerfahndung: Der Spruch „my home is my castle“ greift auf einmal nicht mehr: Das private Wohnhaus, teilweise gesichert wie eine Schutzburg mit Alarmanlage und vergitterten Fenstern ist auf einmal gegenüber den Fahndern durchlässig wie ein sperrangelweit offenstehendes Scheunentor. Die emotionalen Gefühlsregungen bei dem beschuldigten Steuerpflichtigen sind wohl ähnlich, wie bei einem Hauseigentümer, der sich mehreren Einbrechern gerade gegenüber sieht und nur aufgrund deren Übermacht hilflos dem weiteren Vorgehen zusehen muß. In derartigen Situationen versuchen Fahnder häufig, den Beschuldigten zum Reden zu bringen. In den Fahndungsteams gibt es zumeist einen „guten Polizisten“ und einen „bösen Polizisten“. Der eine versucht es mit gutem Zureden, der andere mit Druck, wenn der erste keinen Erfolg hat. Während die übrigen Fahnder das Haus auf den Kopf stellen und der Steuerpflichtige seine ohnmächtige Stellung erkennt, sich schutzlos ausgeliefert sieht, bearbeitet ihn dieses Team, mit dem Ziel ihn zum Reden zu bringen. Die Steuerfahndung weiß, daß solange der beschuldigte Steuerpflichtige noch nicht anwaltlich beraten ist, am ehesten die Chance besteht, daß dieser etwas zum Vorwurf sagt. Selbstverständlich wird sodann gleich ein Protokoll gefertigt, das der beschuldigte Steuerpflichtige unterschreibt, wenn es einem Geständnis gleichkommt, ansonsten wird jedenfalls spätestens nach Beendigung der Durchsuchung ein Gedächtnisprotokoll durch die Fahnder über eventuelle Ansatzpunkte weiterer Ermittlungsmaßnahmen, die der Steuerpflichtige ggf. offenbarte, gefertigt. Je mehr der Steuerpflichtige in diesem Moment sagt, um so weniger hat er später die Chance, sich durch Schweigen zu verteidigen. Legt der beschuldigte Steuerpflichtige in diesem Moment auch noch Unterlagen vor, holt er etwa aus einem Versteck die schwarze Buchführung oder die Luxemburg-Belege, reduziert sich die Strafverteidigung auf eine reine Strafzumessungsverteidigung.

Die Fahnder nutzen hierbei die häufig anzutreffende menschliche Mentalität aus, daß sich die meisten, die mit einem Vorwurf konfrontiert werden, sich sofort redend verteidigen wollen. Verstricken sie sich dann auch noch in Widersprüche, zieht sich die Schlinge immer enger zu. Werden ihnen dann die Widersprüche vorgehalten, geben die meisten auf, da sie keinen sinnvollen Ausweg mehr sehen.

Das Verlangen vieler Steuerpflichtiger, einen Anwalt anzurufen, wird teilweise schlicht nicht zugelassen. Derartige Telefonblockaden, in denen der Beschuldigte zu Beginn oder nur irgendwann während er Durchsuchung seinen Verteidiger konsultieren will, sind schlicht rechtswidrig<sup>10</sup>. Was zählt, ist jedoch der Fahndungserfolg. Die Beamten sind jedoch auch zahlenmäßig in der Überzahl, so daß dann teilweise bestritten wird, daß der Beschuldigte überhaupt seinen Anwalt anrufen wollte und ähnliches mehr. Hier hilft dem Beschuldigten nur, alle Aussagen zu verweigern und klar darauf zu bestehen, daß er seinen Verteidiger anrufen darf. Zweifeln die Steuerfahndungsbeamten daran, daß der Verteidiger angerufen werden soll, können die selbst die Telefonnummer aus dem Telefonbuch oder vom Briefbogen oder Visitenkarten des Verteidigers ablesen und den Verteidiger anrufen und so überprüfen, ob sich das Anwaltsbüro meldet oder nicht. Sodann haben die Steuerfahndungsbeamten dem Beschuldigten es zu ermöglichen, ungestört und alleine mit dem Verteidiger zu telefonieren. Sie dürfen also weder das Telefon laut schalten, noch sonst irgendwie mithören, was zwischen dem Beschuldigten und dem Verteidiger besprochen wird. Sie haben insoweit das Zimmer zu verlassen und müssen die Vertraulichkeit des Wortwechsels zwischen Beschuldigtem und Verteidiger akzeptieren. Wenn Fluchtgefahr besteht, kann der Raum so abgesichert werden, daß ein Fliehen des Beschuldigten aus dem Raum, von dem aus er telefoniert, verhindert werden kann. Gleichwohl kann er in Ruhe seinen Verteidiger konsultieren und ihn bitten, zu der Fahndungsdurchsuchung hinzuzukommen. Die einzig richtige Vorgehensweise für den Verteidiger ist es in diesem Moment, kurz mit dem Fahndungsleiter die Sache zu besprechen und sodann schnellstmöglich zu dem Fahndungsort hinzuzustoßen. Hier bietet es sich an, mit möglichst vielen Verteidigern bzw. entsprechend vielen Zeugen aus dem Büro des Verteidigers anzureisen wie Fahnder vor Ort sind. Insoweit sollten idealit pro Fahnder ein Mitglied aus dem Büro des Verteidigers kommen, das mit solchen Fahndungssituationen und in Rechte und Pflichten der Fahnder bzw. auch den Rechten und Pflichten des Beschuldigten vertraut ist.

Den Interessen der Steuerfahndung kommt entgegen, daß sich manche Beschuldigte bei ihrer Story selbst überschätzen und glauben, daß diese Überzeugungskraft hätte. Schnell zusammengebastelte Erklärungsversuche haben jedoch kurze Füße. Die Beschuldigten sollten nie unterschätzen, daß die Fahnder vor einer Fahndungsdurchsuchung i. d. R. ihre Hausaufgaben gemacht haben und kritisch die Verdachtsmomente zusammengetragen haben. Dazu gehört unter anderem auch ein Blick in die Besteuerungsakten und die dort gemachten Angaben

der letzten Jahre. Im Zweifelsfall kennen sich die Fahnder besser in den einzelnen Veranlagungszeiträumen und erklärten Beträgen aus, als der Steuerpflichtige selbst. Selbst wenn der Steuerpflichtige hier die Wahrheit sagen will und sich nur im Jahr irrt oder bei den Beträgen irrt oder sonst irgendwie in seiner Aussage verheddert, wirkt dies nicht gerade überzeugend. Im Zweifelsfall will man ihm auch gar nicht glauben und Teile seiner Aussagen werden als widersprüchlich angesehen und zum Anlaß für neue weitere Ermittlungen genommen.

Häufig wird das Redebedürfnis des Steuerpflichtigen dadurch gefördert, daß dieser irrig glaubt, man könne mit der Steuerfahndung quasi verhandeln, wie mit einem Geschäftspartner, weil ihm doch scheinbar nette Leute gegenüberstehen. Gerade mit den väterlichen Typen oder Freundestypen, also den guten Polizisten, beginnt dann der unberatene und naive Steuerpflichtige ein Gespräch und glaubt, daß damit die Fahndungsdurchsuchung alsbald beendet sei. Weit gefehlt! Und schließlich ist in den meisten von uns das Gefühl tief verwurzelt, wenn man alles nur ehrlich gestehen würde, sei alles bald wieder gut und die Steuerfahndung würde das Verfahren einstellen. Ein Gefühl, das seine Wurzeln in Kindheitserlebnissen und in unserer Erziehung hat. So mag hier die Kindheitserinnerung aufkeimen, wie der Junge beim Fußballspielen die Glasscheibe zerschießt und dies danach angstvoll der Mutter gesteht. Sie streicht ihrem Sohn über die Haare, nimmt ihn in die Arme und tröstet ihn: Hauptsache du warst ehrlich, so wird alles wieder gut. Die Strafverfolger sind jedoch keine Mütter: Sie streicheln dem Steuersünder nicht über die Haare und beenden insbesondere bei einem Geständnis auch nicht das Verfahren – wenn die Summen groß genug sind, nehmen sie ihn allenfalls unter Bejahung von der Fluchtgefahr wie einst in die Arme und sodann mit in die Justizvollzugsanstalt<sup>11</sup>.

Insoweit läßt sich aus Verteidigersicht nur klar sagen, daß das Geständnis das beste und beeindruckendste Beweismittel gegen den Geständigen, also gegen den Steuerpflichtigen ist<sup>12</sup>.

Vor dem Hintergrund, daß die Strafe im Steuerstrafrecht sich zunächst einmal nach der Höhe der hinterzogenen Steuern richtet und jede Mark, die vom Steuerpflichtigen mehr gestanden wird, damit die eigene für ihn Strafe nach oben treibt, muß dem aussagebereiten oder geständnisbereiten Beschuldigten an dieser Stelle klar gesagt werden, daß man sich selbst klarer und schneller wohl kaum einer sicheren Bestrafung oder einer sicheren Haft entgegenbefördern kann, als durch ein

---

<sup>11</sup> ebenso: Streck, Die Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 487.

<sup>12</sup> Streck, Die Steuerfahndung, RN 487.

(spontanes) Reden gegenüber der Steuerfahndung oder anderen Strafverfolgungsdienststellen.

Die Steuerfahndungsdienststellen akzeptieren dieses Recht, sich durch schweigen zu verteidigen im Ergebnis nicht. Denn sie behaupten in derartigen Fällen, daß sie dann steuerlich den Steuerpflichtigen schätzen würden, § 162 AO. Sie verweisen hier insoweit auf § 393 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach das Besteuerungsverfahren und das Steuerstrafverfahren eigenen Regeln folgen, nämlich das Besteuerungsverfahren den steuerrechtlichen Regeln und das Steuerstrafverfahren den strafrechtlichen bzw. strafprozessualen Regeln. Dies wird gestützt durch eine äußerst fragwürdige Rechtsprechung des BFH<sup>13</sup>. Denn so richtig der Gesetzgeber in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO formulierte, daß das Besteuerungsrecht den steuerrechtlichen Regeln folgt und das Steuerstrafrecht den steuerstrafrechtlichen Regeln folgen soll, führt dies bei der Auslegung, die der BFH und auch die Fahndungsstelle in der Regelung des § 393 Abs. 1 Satz 1 AO geben, dazu, daß steuerliche Strafschätzungen erstellt werden, wenn der Steuerpflichtige schweigt, die so hohe Steuerschulden entstehen lassen, so daß dem Steuerpflichtigen Hören und Sehen vergeht. Der Steuerpflichtige, der sich also völlig legal auf sein Schweigerecht im Steuerstrafverfahren beruft<sup>14</sup>, wird durch eine völlig überzogene Schätzung wirtschaftlich fertiggemacht. Natürlich geben die Finanzverwaltung und die Gerichte nicht zu, daß es sich um erdrosselnde Strafschätzungen handelt und feixen, der Steuerpflichtige könne ja die Unterlagen vorlegen. Der Steuerpflichtige hat damit die Chance, wenn er sich strafprozessual korrekt verhält und auf sein Schweigerecht besteht, daß er wirtschaftlich ruiniert wird. Verzichtet er auf das ihm zustehende Recht zu schweigen, muß er sich selbst belasten und einen klaren Verstoß gegen den strafprozessualen Grundsatz *nemo tenetur se ipsum accusare* (= niemand muß sich selbst belasten) darstellt, und die Unterlagen aus z. B. Luxemburg oder Schweiz vorlegen, so daß er sich selbst strafrechtlich belastet und steuerlich nur in der Höhe veranlagt wird, die sich aus den Erträgnisaufstellungen und Saldenbestätigungen aus der Schweiz oder aus Luxemburg ergeben. Im Ergebnis steht damit dieser Steuerpflichtige schlechter im Steuerstrafverfahren als jeder andere Beschuldigte in seinem Strafverfahren. Denn während in allen anderen Verfahren – gleich wie schwer der Vorwurf wiegt – selbst bei Kapitalverbrechen es akzeptiert wird, daß der Steuerpflichtige zum Vorwurf schweigt, wird im Steuerstrafrecht durch abwegig hohe Strafschätzungen der Steuerpflichtige, der von seinem Schweigerecht Gebrauch

---

<sup>13</sup> BFH, - Beschluß vom 19.09.01, - XI B 6/01 -, BStBl. 2002 II, 4, stak 02 NR. 49, LEX inform 0573456.

<sup>14</sup> BGH, Urteil vom 14.6.1960, - 1 StR 683/59 -, BGHSt. 14, 358, 364; BGH, Beschluss vom 14.5.1974, - 1 StR 366/73 -, BGHSt. 25, 325, 331; Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, 45. Auflage, § 136 RN 7 m. w. N.

macht, wirtschaftlich fertiggestellt. Die Finanzverwaltung bestreitet in derartigen Fällen stets, daß sie rechtswidrige Strafschätzungen vorgenommen habe und behauptet, gerade diese Schätzung sei noch keine rechtswidrige Strafschätzung und im übrigen könne der Steuerpflichtige ja die Unterlagen vorlegen, wenn hier zu hoch geschätzt wurde. Sie beginnt einfach beispielsweise in dem Zeitpunkt, in dem der beschuldigte Steuerpflichtige erstmals ins Berufsleben eintrat, schätzt dessen Einnahmen hoch und geht von einer enormen Sparquote aus. Unter Berücksichtigung von Zins und Zinseszins lassen sich im Laufe von 20, 30 oder 40 Berufsjahren hier problemlos Kapitalansammlungen von mehreren Millionen DM hochrechnen.

#### Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige S ist im Jahr 1999 59 Jahre alt. Er ist mit 21 Jahren in den elterlichen Betrieb eingetreten und hat diesen mit 31 Jahren übernommen. Man schätzt einen Anfangsverdienst 1961 von 2.500,00 DM monatlich bei nur 12 Gehältern und steigert diesen bis zuletzt einen Gewinn von rund 374 TDM. Hieraus schätzt die Steuerfahndung eine Sparquote von 25 % jährlich und eine Verzinsung von 8 % p. a. und folgende Kapitalentwicklung<sup>15</sup>:

VZ	§ 19 EStG	§ 15 EStG	Summe p.a.	Sparquote, 25 %	Vermögenssalden, kumuliert	Erträge, § 20 EStG 8% p.a.
1961	30.000		30.000	7.500,00 DM	7.500,00 DM	600,00 DM
1962	31.000		31.000	7.750,00 DM	15.850,00 DM	1.268,00 DM
1963	32.000		32.000	8.000,00 DM	24.518,00 DM	1.961,44 DM
1964	33.000		33.000	8.250,00 DM	33.461,44 DM	2.676,92 DM
1965	34.000		34.000	8.500,00 DM	42.676,92 DM	3.414,15 DM
1965	35.000		35.000	8.750,00 DM	52.164,15 DM	4.173,13 DM
1966	36.000		36.000	9.000,00 DM	61.923,13 DM	4.953,85 DM
1967	37.000		37.000	9.250,00 DM	71.953,85 DM	5.756,31 DM
1968	38.000		38.000	9.500,00 DM	82.256,31 DM	6.580,50 DM
1969	39.000		39.000	9.750,00 DM	92.830,50 DM	7.426,44 DM
1970	40.000	100.000	140.000	35.000,00 DM	128.676,44 DM	10.294,12 DM
1971		160.000	160.000	40.000,00 DM	171.544,12 DM	13.723,53 DM
1972		160.000	160.000	40.000,00 DM	214.973,53 DM	17.197,88 DM
1973		170.000	170.000	42.500,00 DM	260.947,88 DM	20.875,83 DM
1974		170.000	170.000	42.500,00 DM	307.125,83 DM	24.570,07 DM
1975		170.000	170.000	42.500,00 DM	353.320,07 DM	28.265,61 DM
1976		180.000	180.000	45.000,00 DM	402.015,61 DM	32.161,25 DM
1977		180.000	180.000	45.000,00 DM	450.911,25 DM	36.072,90 DM
1978		180.000	180.000	45.000,00 DM	499.822,90 DM	39.985,83 DM
1979		190.000	190.000	47.500,00 DM	551.235,83 DM	44.098,87 DM
1980		190.000	190.000	47.500,00 DM	602.848,87 DM	48.227,91 DM
1981		190.000	190.000	47.500,00 DM	654.477,91 DM	52.358,23 DM
1982		200.000	200.000	50.000,00 DM	708.608,23 DM	56.688,66 DM
1983		200.000	200.000	50.000,00 DM	762.938,66 DM	61.035,09 DM
1984		200.000	200.000	50.000,00 DM	817.285,09 DM	65.382,81 DM
1985		210.000	210.000	52.500,00 DM	874.132,81 DM	69.930,62 DM
1986		210.000	210.000	52.500,00 DM	931.180,62 DM	74.494,45 DM

<sup>15</sup> Z. B. Steufa Wetzlar – 1603 B – AB 6 – 1541/00 und 6 – 1051/01 – VII/Bi.

1987	210.000	210.000	52.500,00 DM	988.244,45 DM	79.059,56 DM
1988	220.000	220.000	55.000,00 DM	1.047.809,56 DM	83.824,76 DM
1989	220.000	220.000	55.000,00 DM	1.107.574,76 DM	88.605,98 DM
1990	220.000	220.000	55.000,00 DM	1.167.355,98 DM	93.388,48 DM
1991	257.480	257.480	64.370,00 DM	1.236.508,48 DM	98.920,68 DM
1992	249.133	249.133	62.283,25 DM	1.304.323,93 DM	104.345,91 DM
1993	237.078	237.078	59.269,50 DM	1.369.018,66 DM	109.521,49 DM
1994	289.560	289.560	72.390,00 DM	1.446.584,24 DM	115.726,74 DM
1995	319.032	319.032	79.758,00 DM	1.532.547,49 DM	122.603,80 DM
1996	299.087	299.087	74.771,75 DM	1.614.196,30 DM	129.135,70 DM
1997	364.090	364.090	91.022,50 DM	1.711.750,70 DM	136.940,06 DM
1998	335.007	335.007	83.751,75 DM	1.803.306,81 DM	144.264,54 DM
1999	374.008	374.008	93.502,00 DM	1.904.133,29 DM	152.330,66 DM

Derartige überzogene Schätzungen erdrosseln wirtschaftlich den Steuerpflichtigen. Zwar ist hier lediglich eine Sparquote von 25 % vor Steuern und Zinserträge pro Jahr in Höhe von 8 % geschätzt worden. Beides ist jedoch schon unrealistisch hoch. Man versuche einmal 25 % seines Bruttojahreseinkommens vor Steuern und dies auch noch jährlich zu sparen! Dies wird wohl kaum jemandem gelingen. Auch eine durchschnittliche Verzinsung von 8 % pro Jahr zu erzielen, ist nicht möglich. Denn typischerweise wird eine Kapitalanlage gesplittet in Festgeld, Rentenpapiere, Aktien, ggf. Gold, so daß eine durchschnittliche Verzinsung des gesamten Kapitalvermögens mit durchschnittlich 8 % p. a. selbst in Hochzinsphasen nicht darstellbar ist. Hier hilft es auch wenig, darauf zu verweisen, daß die Finanzbehörde nicht bewußt zu hoch schätzen dürfen, um den Steuerpflichtigen zu bestrafen<sup>16</sup>, da die Finanzverwaltung am oberen Rand dessen schätzen darf, was sie für möglich hält und darüber hinaus noch einen Sicherheitszuschlag hinzusetzen darf<sup>17</sup>. Dies erdrosselt, wie gezeigt, den Steuerpflichtigen. Die Rechtsprechung segnet solche Erdrosselungen mit dem Hinweis auf die sogar erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO ab<sup>18</sup>.

Die Mitwirkungspflichten gehen jedoch nur bis zur Grenze des Zumutbaren<sup>19</sup>. Die Selbstbelastung im Strafverfahren ist dem Beschuldigten aber nicht zumutbar<sup>20</sup>. Die

<sup>16</sup> RFH, Urteil vom 5.6.1935, - VI A 71/34 -, RStBl. 1935 II, 898; BFH, Urteil vom 9.3.1967, - IV 184/63 -, BStBl. 1967 III, 349; BFH, Urteil vom 31.8.1967, - V 241/64 -, BStBl. 1967 III, 686; Rüsken in Klein, AO-Kommentar, 7. Auflage, § 162 RN 36.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 26.10.1994, - XR 114/92 -, BFH/NV 1995, 373. Sicherheitszuschläge sind allerdings strafrechtliche nicht brauchbar: Kürzinger in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. A., RN 276- sie dokumentieren lediglich die Unsicherheit der gesamten Schätzung und dies genügt nicht für die für eine Verurteilung erforderliche Gewissheit eines Gerichts, Kürzinger in Wannemacher, a.a.O., RN 277, Dörn, Schätzung im Steuerstraf- und im Besteuerungsverfahren, wistra 1993, 1, 5.

<sup>18</sup> Söhn in HHSP, § 90 RN 65 ff.; Uterhark in Schwarz, AO, § 90 RN 17.

<sup>19</sup> Söhn in HHSP, § 90 RN 23 ff. m.w.N.

<sup>20</sup> Problematisch u.a. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 393 RN 30: „§ 393 I 2 verbietet nicht bei Verweigerung der Mitwirkung die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen ... unzulässig ist es jedoch, eine besonders nachteilige Schätzung nur deshalb vorzunehmen, weil der StPfl. die Mitwirkung verweigert.“ Die These von Joecks klingt ganz nett – ist jedoch in der Praxis nicht brauchbar, weil genau über die Frage, ob schon eine unzulässige Strafschätzung vorliegt oder noch eine steuerlich zulässige Schätzung vorliegt Streit entbrennt und der Streit hierüber letztendlich in der Praxis nicht vernünftig lösbar ist, da beide Seiten für sich die Richtigkeit ihrer Argumente und ihrer Aussagen zur Wirksamkeit bzw. Unwirksamkeit der

Grenze normgemäßen Verhaltens und der Pflichtenanforderung verkennt der BFH, indem er in seiner Entscheidung vom 19.09.01<sup>21</sup> die Existenz eines Steuerstrafverfahrens gegen den Beschuldigten einfach ausblendet.

Die erweiterte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten gilt im Steuerstrafverfahrensrecht nicht<sup>22</sup>. Eine Verletzung dieser Vorschrift kann mithin im Strafverfahren keine Schätzung rechtfertigen<sup>23</sup>. Nichts anderes kann im Besteuerungsverfahren gelten, Art. 20 Abs. 3 GG, solange das Strafverfahren noch nicht abgeschlossen ist. Denn alles andere würde zu einer Pflicht zur strafrechtlichen Selbstbelastung führen. Damit muss das Besteuerungsverfahren solange ruhen, bis das Steuerstrafverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, oder die im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben müssen analog § 97 InsO unverwertbar für das Steuerstrafverfahren bleiben. Um hier eine Umgehung des § 97 InsO zu vermeiden spricht vieles für die Bejahung eines Erfahrenshindernisses im Steuerstrafverfahren, wenn sich der Beschuldigte auf Aufforderung der Finanzverwaltung zur Sache steuerlich äußert. Während die Finanzverwaltung und Schätzungsfällen zu Sicherheitszuschlägen neigt, berücksichtigen die Strafverfolgungsbehörden und – gerichte oft Sicherheitsabschläge um die Beweislastverteilung im Steuerstrafverfahren und den Grundsatz in dubio pro reo angemessen zu berücksichtigen<sup>24</sup>. Solche Abschläge sprechen jedoch gerade für die Unsicherheit solcher Schätzungen: Sie belegen den Mangel im Hinblick auf die erforderliche strafrechtliche Feststellung der hinterzogenen Steuern<sup>25</sup>

#### Beispiel 2:

Die Steuerfahndung hat lediglich einen Entwurf einer Gründungsurkunde einer Stiftung Liechtensteinischen Rechts von einem gefeuertem Mitarbeiter einer liechtensteiner Anwaltskanzlei zugespielt erhalten. Ob die Stiftung tatsächlich gegründet wurde, ist der Steuerfahndung unbekannt. Da die liechtensteinischen Stiftungen<sup>26</sup> nach deutschem Recht nicht als Stiftungen anerkannt werden<sup>27</sup>, rechnet die Steufa Kapital und Erträge dem Steuerpflichtigen zu. Da dieser sich nicht äußert, schätzt die Steufa ein Anfangsvermögen zum Gründungszeitpunkt von mindestens 3

---

Schätzung in Anspruch nehmen. Mit diesen o.a. zitierten theoretischen Abgrenzungen kann daher die Verfahrenswirklichkeit nicht leben.

<sup>21</sup> BFH, Beschluss vom 19.9.2001, - XI B 6/01 -, BStBl 2002 II, 4.

<sup>22</sup> BGH, Urteil vom 13.10.1994, - 5 StR 134/94 -, wistra 1995, 67; Streck, Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 960.

<sup>23</sup> Streck, Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 960.

<sup>24</sup> Streck, Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 961.

<sup>25</sup> Stypmann, Methoden zur Feststellung der Steuerverkürzung, wistra 1983, 97.

<sup>26</sup> Doggart, Steuerparadiese, S. 267 f; Dreßler, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung, 3. Auflage, S. 68; Kottke, Schwarzgeld – was tun?, S. 236 ff.

<sup>27</sup> Dannecker, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 111 f.

Mio. DM und lässt durch eine Kumulation mit hohen Erträgen das Kapital rasch in den letzten 10 Jahren auf über 6 Mio. DM anschwellen<sup>28</sup>. Daß die Mindestanlage nicht 3 Mio. DM für eine Stiftung, sondern 500.000 DM waren, vernachlässigt die Steufa bei ihrer Strafschätzung und behauptet schlicht falsch, die Mindestanlagegröße bei Stiftungen hätte bei 3 Mio. DM gelegen. Daß zudem eine Diversifizierung bei jeder Anlage sinnvoll ist und so z.B. ein Anteil auf Gold, ein Teil in Form von Festgeld, ein Teil in Rentenpapieren und ein Teil in konservativen und vielleicht ein Teil in spekulativen Aktienwerten angelegt wird, übersieht dabei die Steufa. Stattdessen legt sie bei ihren Strafschätzungen einen einheitlichen Fantasiezinssatz für den gesamten Kapitalstamm oberhalb realistischer Zinssätze für festverzinsliche Wertpapiere zugrunde, deren Zinsertrag im Vergleich zu anderen Anlagesegmenten am höchsten ist und sich von den anderen Anlageformen, die teilweise keine Rendite ausweisen (Gold, z.T. Aktien, insbes. spekulative Aktien) oder einen geringen Renditesatz haben (Festgelder, konservative Aktien) sich sowieso schon deutlich abhebt<sup>29</sup>.

Es hilft sehr wenig, wenn man sich die Rechtsprechung des BFH zu den Schätzungen vor Augen hält, daß die Schätzungen keine Strafschätzungen sein dürfen und die Finanzbehörde nicht schlechthin den für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Fall unterstellen darf, sondern von einem Sachverhalt ausgehen muß, der nach ihrer Überzeugung dem wahren Sachverhalt am nächsten kommt<sup>30</sup>. Denn die Zuschläge, die die Finanzverwaltung vornehmen darf, dem Ziel dienen sollen, der tatsächlich entstandenen Steuer möglichst nahe zu kommen. Da jedoch anzunehmen ist, daß ein Steuerpflichtiger, der seine Mitwirkungspflichten schuldhaft verletzt, etwas zu verbergen hat, dürfen die Unsicherheitszuschläge um so höher sein, je stärker das Verschulden zu werten ist, das dem Steuerpflichtigen zur Last fällt<sup>31</sup>. Aus seinem Verhalten dürfen dann ungünstige aber noch mögliche Schlüsse gezogen werden<sup>32</sup>. Insoweit muß natürlich die Gesamtschau bezüglich des Verhaltens des Steuerpflichtigen, nämlich das Verständnis dafür, daß er seine strafprozessualen Rechte geltend macht, dazu führen, daß man ihm steuerlich nicht schuldhaft eine Mitwirkungspflichtverletzung vorwirft. Denn der Steuerpflichtige, der sich rechtmäßig steuerstrafrechtlich auf sein Schweigen beruft, kann schlecht

<sup>28</sup> Steufa Bochum, - Fall .....

<sup>29</sup> Steufa Bochum, - Fall .....

<sup>30</sup> BFH, Urteil vom 31.08.1967, - V 241/64 -, BStBl. 1967 III, 686; BFH, Urteil vom 08.11.1984, - IV R 33/82 -, BStBl. 1985 II, 352.

<sup>31</sup> Frotscher in Schwarz, AO-Kommentar, § 162 RN 29.

<sup>32</sup> BFH, Urteil vom 13.01.1961, - VI 129/60 U -, BStBl. 1961 III, 144; BFH, Urteil vom 09.03.1967, - IV 184/63 -, BStBl. 1967 III, 349; BFH, Urteil vom 01.10.1992, - IV R 34/90 -, BStBl. 1993 II, 259.

steuerlich schuldhaft oder rechtswidrig handeln. Der BFH erkennt genau diesen Zusammenhang in der insoweit äußerst fragwürdigen Entscheidung vom 19.09.01<sup>33</sup>.

So richtig die Kernaussage in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO ist, daß das Besteuerungsverfahren den steuerrechtlichen Regeln folgt und das steuerstrafrechtliche Verfahren den strafrechtlichen und strafprozessualen Regeln folgt, so problematisch ist diese Umsetzung, wenn dem Steuerpflichtigen in diesem Fall einfach gesagt wird, daß wenn er nicht mitwirkt, Schätzungen nach § 162 Abs. 1 AO vorgenommen werden und diese Schätzungen inklusive möglicher Zuschätzungen am oberen Rand dessen vorgenommen werden, was rechnerisch überhaupt möglich ist<sup>34</sup>. Die Steuerfahndungsdienststellen wissen auch im Regelfall, daß die Schätzungen praxisfremd und weltfremd sind. Denn die von ihnen zugrunde gelegten Sparquoten sind vielleicht rechnerisch theoretisch möglich, jedoch nicht realistisch. Wir haben bei allen Mandanten, bei denen derartige Verfahren vorgenommen wurden, nicht feststellen können, daß derartige Sparquoten auch nur halbwegs realistisch sind. Dem Steuerpflichtigen wird jedoch der Garaus gemacht, indem ihm von der Fahndung wie auch vom Veranlagungsbezirk sowie auch von den Finanzgerichten sehr höhnisch und lakonisch entgegengehalten wird, daß die Schätzungsergebnisse in dieser Höhe theoretisch möglich sind und das Finanzamt nach der ständigen BFH-Rechtsprechung bei Schätzungen auch am oberen Rand dessen, was vorstellbar ist, schätzen darf und sogar noch Zuschätzungen hinzunehmen darf<sup>35</sup>. Denn der unehrliche Steuerpflichtige soll nicht besser gestellt werden, als der ehrliche Steuerpflichtige<sup>36</sup>. So gesehen muß sich dieser gebeutelte Steuerpflichtige noch anhören, daß die Schätzungen vielleicht nach Auffassung des Richters gar nicht so schlimm sind und das Finanzamt noch viel höher hätte schätzen können, weil er ansonsten ja wohl vorlegen würde. Nach Auffassung von *Lammerding/Hackenbroch* soll das Strafverfahrensrecht keinen Vorrang gegenüber der steuerlichen Verfahrensordnung genießen<sup>37</sup>. Dem ist nicht zu folgen, da andernfalls der Steuerpflichtige durch die steuerliche Drucksituation zur Selbstbelastung gezwungen wird und damit strafprozessuale rechtsstaatliche Mindestgarantien außer Kraft gesetzt werden<sup>38</sup>. Das was im gesamten Strafrecht gilt, kann nicht im Steuerstrafrecht außer Kraft gesetzt werden. Mit der abstrusen Argumentation, daß der Steuerpflichtige, weil er wohl immer noch nicht vorlege, wohl

<sup>33</sup> BFH, Beschluß vom 19.09.01, - XI B 6/01 -, BStBl. 2002 II, 4.

<sup>34</sup> BFH, Urteil vom 26.10.1994, - XR 114/92 -, BFH/NV 1995, 373; Trzaskalik in HHSp., § 162 AO RN 39; Frotzcher in Schwarz, § 162 AO RN 29.

<sup>35</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 26.04.1983, - VIII R 38/82 -, BStBl. 1983 II, 618; BFH, Urteil vom 18.12.1984, - VIII R 195/82 -, BStBl. 1986 II, 226; Frotzcher in Schwarz, § 162 AO RN 29.

<sup>36</sup> Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, S. 116; Rengier, BB 1985, 720.

<sup>37</sup> Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, S. 115, 116; BFH, Zur „Zwitterstellung“ der Finanzbehörde: BFH, Urteil vom 23.12.1980, - VII R 92/79 -, BStBl 1981 II, 349.

<sup>38</sup> Streck, Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 306, 456 ff., 463 ff.

ganz gut wegkomme mit dieser Schätzung und in Wahrheit Erträge und Salden noch viel höher seien, beläßt man die völlig überzogenen Schätzungen, weil keine konkreten Zahlen vorgelegt wurden. Alternativschätzungen werden nicht akzeptiert. Nur die Vorlage der Belege würde akzeptiert werden. Damit würde sich der Beschuldigte jedoch strafrechtlich selbst belasten und Grundsätze wie in dubio pro reo<sup>39</sup> oder Sicherheitsabschläge, die auch aus dem Strafrecht vorzunehmen sind, wären der Weg verbaut. Damit würde sich der Steuerpflichtige de facto selbst belasten. Selbst wenn in einem Strafverfahren Abschläge vorgenommen werden und nicht die astronomisch hohen Zahlen der Finanzverwaltung in voller Höhe übernommen werden, liegt im Ergebnis in dem Vorgehen der Verwaltung, das die Rechtsprechung deckt, eine Zwickmühle vor, die der Situation der §§ 136, 136 a StPO der verbotenen Drohung<sup>40</sup>, gleicht. Hier hilft nur eine Regelung analog § 92 Abs. 1 InsO, wonach der Schuldner dem Insolvenzverwalter alles sagen muß, aber ein strafrechtliches Verwertungsverbot folgt oder ein Aussetzen des Besteuerungsverfahrens, bis das Steuerstrafverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, § 363 Abs. 1 AO<sup>41</sup>.

Die Finanzämter, sowie auch die Rechtsprechung, insbesondere der BFH verkennen völlig, daß derartige Schätzungsmethoden den Steuerpflichtigen wirtschaftlich entweder erdrosseln oder aber ihn zwingen, auf seine strafprozessualen Schweigerechte zu verzichten<sup>42</sup>. Im Ergebnis führen derartige Strafschätzungen auf Nötigungs- bzw. Erpressungssituation hinaus des Inhalts, daß der Steuerpflichtige hier aufgrund der ihn wirtschaftlich erdrosselnden Zahlen genötigt wird, auf sein Schweigerecht zu verzichten und die Unterlagen von der Bank aus der z. B. Schweiz vorzulegen. Dieses Procedere ist rechtswidrig. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 19.09.01<sup>43</sup> diese strafprozessuale Problematik überhaupt nicht erkannt. Er hat es sich viel zu einfach gemacht, indem er einfach auf die Trennung des Besteuerungsverfahrens und des Strafverfahrens nach § 393 Abs. 1 Satz 1 AO abstellte und dann eben nur noch die steuerliche Seite im Blick behielt ohne den Gesamtfall im Blick zu haben. Setzt sich diese katastrophale Entscheidung des BFH in eine ständige Rechtsprechungslinie um, hat der Steuerpflichtige nur noch die Chance, sich entweder strafrechtlich selbst zu belasten und damit auf eine echte

<sup>39</sup> Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, S. 115.

<sup>40</sup> Rogall in Rudolphi, SK-StPO, § 136a RN 60: Die Drohung wird übereinstimmend definiert als (bewusstes) Inaussichtstellen eines Nachteils (einer den Betroffenen nachteiligen Maßnahme) auf dessen Eintritt der Drohende Einfluss zu haben behauptet, vgl. KK-Boujong, StPO., 4. Auflage, § 136 a RN 30; LR-Hanack, StPO, 24. Auflage, § 136 RN 48; Eisenberg, Das Beweisrecht der StPO, 2. Auflage, RN 681 ff.; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 208 RN 30.

<sup>41</sup> Ebenso: Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 111.

<sup>42</sup> Ebenso von Briel, Effektive Strafverteidigung versus intensive Steuerfahndung – Beweisgewinnung und Verwertungsverbote im Steuerstrafverfahren, StraFo 2002, 37, 41.

<sup>43</sup> BFH, Beschluß vom 19.09.01, - XI B 6/01 -, BStBl. 2002 II, 4.

Strafverteidigung zu verzichten oder aber sich wirtschaftlich ruinieren zu lassen. Was dies noch mit einem Rechtsstaat zu tun hat, in dem strafprozessuale Verfahrensgarantien gelten sollen, ist nicht ersichtlich.

### 3. Mürbemachen des Mandanten

Die Steuerfahndungsdienststellen machen den Mandanten im Laufe der Zeit mürrisch und nutzen das meist recht hohe Alter der Mandanten und deren schwachen Nerven aus. Häufig sind die Steuerhinterziehungsmandanten 50 Jahre und älter, stehen am Ende des Berufslebens oder sind schon in Ruhestand, in Pension. Die Nerven sind nicht mehr die besten, am Ende des Berufslebens oder schon ausgeschieden, sehnen sich die meisten nach einem friedlichen Lebensabend ohne Streß, Aufregung und erst Recht ohne (Steuer-)Strafverfahren. Die nervlichen Belastungen durch eine harte Strafverteidigung, die wirtschaftlichen Ängste vor unbekanntem bzw. nicht genau bekannten hohen Steuernachforderungen und die ungewisse Aussicht auf einen wie auch immer gearteten Ausgang eines Steuerstrafverfahrens sind für viele Mandanten nur eine schwer verdauliche Kost. Häufig ist daher in Beratungsgesprächen der Wunsch zu hören, daß das Strafverfahren bzw. das Besteuerungsverfahren alsbald abgeschlossen werden sollen. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn alles gestanden wird und alle Unterlagen vorgelegt werden. Nur in derartigen Fällen ist ein schneller Abschluß möglich. Schnell bedeutet hierbei etwa den Zeitraum eines Jahres. Mauert der Mandant oder wird gar um Verwertungsverbote gekämpft oder steuerlich wie strafrechtlich gekämpft, ist eine Verfahrensdauer von drei bis sieben Jahre keine Seltenheit. Der Wunsch des Mandanten, ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis sowie ein möglichst niedriges steuerstrafrechtliches Ergebnis in möglichst kurzer Zeit zu erzielen, ist zwar menschlich verständlich, in der Praxis jedoch unmöglich. Damit gilt der Grundsatz, daß Strafverteidigung Kampf bedeutet<sup>44</sup> und steuerlich wie steuerstrafrechtlich hier nichts zugestanden werden kann<sup>45</sup>. Nur dann läßt sich ein halbwegs akzeptables steuerstrafrechtliches Ergebnis erringen. Nur dann, wenn der Verteidiger auf die Geltendmachung sämtlicher Schutzrechte für den Beschuldigten verzichtet und etwa gefundene Verwertungsverbote nicht aufgreift, kann der Mandant in absehbarer Zeit (etwa einem Jahr) das Verfahren hinter sich lassen und Ruhe haben und erkaufte sich

---

<sup>44</sup> Dachs, Handbuch des Strafverteidigers, 6. Auflage, RN 1; Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung, Steuerstrafverteidigung, S. 62, 108.

<sup>45</sup> In einem streitigen Verfahren dürfen daher keine Bescheide bestandskräftig werden, da anderenfalls die Strafverfolgungsbehörden auf die bestandskräftigen Bescheide verweisen und hierin eine Art Geständnis sehen: Warum sollte ein Steuerpflichtiger Bescheide bestandskräftig werden lassen, wenn er sie materiell-rechtlich für falsch hält? Dass hier natürlich Missverständnisse zwischen Berater und Mandant, einfache Büro-Fristversehen oder einfach nur eine andere Einschätzung hinsichtlich der Erfolgsaussichten vorliegen können, wird dabei gerne übersehen.

in diesen Fällen damit seine Ruhe. Mit Recht oder Gerechtigkeit hat dies natürlich wenig zu tun. Es ist wohl eher eine Frage der Nerven des Mandanten.

Genau dies weiß die Steuerfahndung und immer wieder in einem Verfahren – sei es zu Beginn oder zwischendurch wird dieses Thema problematisiert. Gut gemeinte Empfehlungen der Fahnder an den Berater, dieses Problem des langdauernden Verfahrens und der Möglichkeit des kurzfristigen Abschlusses, wenn die Unterlagen vorgelegt werden, mit dem Mandanten doch einmal zu erörtern, da er doch bestimmt einmal Ruhe haben möchte, zeigen nur allzu genau, daß hier verdeckt damit gedroht wird, den Mandanten nicht in Frieden zu lassen, solange dieser sich wehrt. Das Selbstverständnis, daß in einer Strafverteidigung natürlich Beweisverwertungsverbote geltend gemacht werden oder sonstige Schutzrechte für den Mandanten durchgesetzt werden, fehlt der Steuerfahndung völlig.

Teilweise wird jedoch das Mürbemachen nicht nur über den Berater oder die lange Verfahrensdauer versucht, sondern auch der Mandant direkt angesprochen und ihm ein alsbaldiger Verfahrensabschluß in Aussicht gestellt, wenn er die „falsche und für die Fahndung unbequeme Beratung“ seines bisherigen Beraters endlich aufgibt und einfach alles nur gesteht. So ist es zwar rechtswidrig aber nicht unüblich, daß die Steuerfahndungsdienststelle, wo ein Verteidiger eingeschaltet ist, einfach mal den Beschuldigten kurzerhand aufsucht, ihm mitteilt, daß er sowieso keine Chance hätte und daß es für ihn viel besser, viel günstiger und viel schneller sei, wenn er jetzt hier alles gesteht und kurz Mal ein entsprechendes Geständnis unterschreibt. Nur am Rande sei erwähnt, daß solche Überraschungsbesuche und Gespräche ohne den Berater bzw. Verteidiger geführt werden. Derartige Machenschaften sind natürlich rechtswidrig<sup>46</sup>. Derartige Geständnisprotokolle sind natürlich unverwertbar, da der Verteidiger von dem geplanten Gespräch nicht informiert wurde und der Mandant – meist älter – hier völlig überfahren wurde, ohne daß er seinen Verteidiger zuvor konsultieren konnte. Die Fahndungsdienststellen feiern ihre Erfolge – gleichgültig wie sie zustande gekommen sind. Bedenken, daß derartige Vorgehensweisen rechtswidrig sein könnten, kommen diesen skrupellos vorgehenden Beamten natürlich nicht. Rechtsstaat – was ist das?

Hauptsache ist, daß der Mandant gestanden hat oder die Belege vorgelegt hat.

---

<sup>46</sup>Ebenso Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 52 f.; a. A.: Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 805; Flore in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, S. 50; Streck, Die Steuerfahndung, 3. Auflage, RN 460.

Gerade Gespräche mit dem Mandanten dergestalt, daß das Verfahren ansonsten noch unendlich lange dauern würde, nutzen die Situation des zumindest zu diesem Zeitpunkt unberatenen Mandanten aus. Angstmachen und Mürbemachen ist die Taktik. Was zählt, ist der Erfolg des Fahnders und die internen Bewertungspunkte, die er hierfür für eine eventuelle Beförderung bzw. für den Verbleib in der Steuerfahndungsdienststelle erhält.

#### 4. Keil zwischen Mandant und Berater

Häufig wird versucht, einen Keil zwischen Berater und Mandant zu schieben. Der Berater wird schlecht gemacht, dessen Taktik als erfolglos oder verfehlt hingestellt. Reicht das nicht, wird teilweise auf Beantwortung weiterer Fragen oder weiterer Schreiben des Beraters abgelehnt bzw. gegenüber dem Steuerpflichtigen gesagt, daß man mit diesem Berater nicht mehr sprechen würde und das Verfahren nur dann fortgesetzt wird, wenn der Steuerpflichtige sich einen anderen Berater bzw. Verteidiger nimmt. Derartige Vorgehensweisen sind natürlich nicht rechtmäßig. Letztendlich könnte es auch dem Steuerpflichtigen egal sein, wenn das Verfahren einfach stehen bleibt. Zumindest die endgültige Verjährung würde nach Ablauf von 10 Jahren nach § 78 c Abs. 3 Satz 2 StGB eintreten<sup>47</sup>, so daß mit zunehmender Dauer des Verfahrens entweder die überlange Verfahrensdauer<sup>48</sup> oder die endgültige Verjährung winkt. Die Mandanten leiden jedoch teilweise ganz massiv unter dem Druck des schwebenden Verfahrens, so daß ihnen das Vorgaukeln eines überlangen Verfahrens wie ein Albtraum erscheint. Zudem durchblicken sie diese Strafmilderungsgründe bzw. die endgültige Verjährung nicht in dem Moment, in dem der Fahnder diese Angstszenerien ausmalt und fallen teilweise darauf hinein, zumindest insoweit, als daß das Verhältnis zwischen Berater und Mandant erschüttert wird oder sie sich teilweise tatsächlich lossagen von dem bisherigen Berater und ein Zuwenden zu einem lascheren, den Fahndern genehmeren Berater erfolgt.

---

<sup>47</sup> Dörn in Flor/Dörn/Gillmeister, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, S. 236; Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 240.

<sup>48</sup> Spörlein/Dörn, Steuerstrafrecht von A bis Z, „überlange Verfahrensdauer: wird innerhalb angemessener Frist nicht entschieden, so liegt eine Verletzung des in Art. 6 Abs. 1 Satz 1 MRK garantierten Rechts des Beschuldigten auf gerichtliche Entscheidung innerhalb angemessener Frist vor. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH muss im Rahmen der Strafzumessung eine der Vorschrift des ART. 6 Abs. 1 Satz 1 MRK zuwiderlaufende Verfahrensverzögerung zu Gunsten des Beschuldigten berücksichtigt werden: BGH, Urteil vom 9.12.1987, BGHSt 35,137; BGH, Beschluss vom 19.9.1989, - 1 StR 426/89 -, wistra 1990, 20; BGH, Beschluss vom 22.1.1992, wistra 1992, 180, BGH, Urteil vom 18.8.1993, - 2 StR 299/93 -, wistra 1993, 340, 341; Verfahrensverzögerung sollen aber nicht zu einem Verfahrenshindernis führen, vgl. Cratz in Dietz/Cratz/Rolletschke, Steuerverfehlungen, § 385 RN 18. Allerdings ist auch eine Verfahrenseinstellung bei überlanger Verfahrensdauer nach § 153 StPO oder ein Absehen von Strafe möglich, BGH, Urteil vom 10.11.1971, - 2 StR 492/71 -, MDR 1972, 159; Cratz in Dietz/Cratz/Rolletschke, Steuerverfehlungen, § 385 RN 18.

## 5. Verstöße gegen ordnungsgemäße Belehrungspflichten

Besonders problematisch sind die Belehrungen der Fahnder über die Rechte und Pflichten des beschuldigten Steuerpflichtigen. Da gibt es Personalienbögen, die mit Fragebögen einfach vermischt wurden<sup>49</sup>. Da gibt es Belehrungen, die die steuerlichen und strafrechtlichen Rechten und Pflichten derart vermischen, daß insgesamt bei entsprechender Fachkenntnis man zwar noch vermuten kann, daß alles dargestellt ist, der Laie jedoch hier seine Rechte und Pflichten nicht mehr erkennt<sup>50</sup>. Muß man Zweifel hegen, wenn in einem Vernehmungsprotokoll – gar noch formularmäßig – die Fahnder behaupten, der Beschuldigte sei vor der Vernehmung ordnungsgemäß belehrt worden. Wie die vielen Erfahrungen bezüglich falscher Belehrungen zeigen, sind die Fahnder – vorsichtig formuliert zumindest einige von ihnen – nicht in der Lage oder nicht willens, eine ordnungsgemäße strafprozessuale Belehrung zu geben. Vor diesem Hintergrund wird man stets die Frage aufwerfen müssen, ob überhaupt und ob korrekt belehrt wurde. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle, die das Protokoll verwerten wird, müßte dies im Einzelfall beweisen, insbesondere wenn formularmäßig – die Belehrung in dem Protokoll behauptet wird. Besondere Vorsicht ist insoweit angesagt, wenn im Kleingedruckten schon vorgedruckt enthalten ist, daß die Belehrung ordnungsgemäß erfolgt ist. Aber auch dann, wenn die Belehrung im Protokolltext als ordnungsgemäß erfolgt enthalten ist und der beschuldigte Steuerpflichtige dies unterschrieben hat, stellt sich die Frage, ob er dies überhaupt mit seiner Unterschrift bestätigen konnte. Denn woher soll der Steuerpflichtige wissen, daß er ordnungsgemäß belehrt wurde? Letztendlich hilft die Klausel, „daß ordnungsgemäß belehrt worden sei“ nicht. Das einzige, was hier einen Anscheinsbeweis dafür bringt, daß und wie belehrt wurde, ist der vollständige Text der Belehrung wörtlich in dem Protokoll. Nur wenn dieser im Fließtext enthalten ist und der beschuldigte Steuerpflichtige dieses mit unterschrieben hat, dürfte hier ein Anscheinsbeweis dahingehend anzunehmen sein, daß diese Belehrung, so wie sie im Fließtext des Protokolls enthalten ist, auch erfolgt ist. Ob diese dann zutreffend und ausreichend ist, kann dann im Nachhinein durch den Richter, den Staatsanwalt und auch den Verteidiger anhand der wörtlichen Protokollierung geprüft werden. Die pauschalierten Behauptungen, „daß ordnungsgemäß belehrt worden sei“ sind unbrauchbar und inhaltsleere Floskeln. Bei derartigen Floskeln besteht der Verdacht, daß erstens nicht ordnungsgemäß belehrt wurde und zweitens, daß in dem Fall, wenn derart wesentliche Vorgänge schon nicht

---

<sup>49</sup> Burkhard, Falsche Belehrung bei der Einleitungsverfügung, StraFo 2001, 37; ders. Unterschiedliche Personalienbögen und § 111 OWiG, DStZ 2001, 390.

<sup>50</sup> Burkhard, Falsche Belehrung bei der Einleitungsverfügung, StraFo 2001, 37; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 208 RN 68; von Briel, StraFo 2002, 37, 40, 41.

sorgsam protokolliert werden, möglicherweise auch andere inhaltliche Fehler im Protokoll enthalten sind.

Die formelhafte Belehrungen durch ein Merkblatt zu Beginn einer Außenprüfung<sup>51</sup>, die auf die Rechte und Pflichten im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens hinweist, genügt jedenfalls den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Belehrung nicht. Denn eine strafrechtliche Belehrung kann nicht unabhängig vom Anfangsverdacht quasi vorab profilaktisch wirksam erteilt werden<sup>52</sup>. Zudem vermengt auch sie die Empfehlung zur steuerlichen Mitwirkung mit der Belehrung strafprozessualer Schweigerechte, so dass der Steuerpflichtige den Schluss ziehen muss, dass er doch besser mitwirkt. Denn der Schlusssatz der Belehrung lautet: „Wirken Sie bei der Aufklärung der Sachverhalte nicht mit (vgl. §§ 90, 93 Abs. 1 200 Abs. 1 AO), können daraus allerdings im Besteuerungsverfahren für Sie nachteilige Folgerungen gezogen werden; ggf. sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn eine zutreffende Ermittlung des Sachverhalts deswegen nicht möglich ist (§162 AO).“ Diese Belehrung in diesem Merkblatt ist nicht nur wegen ihrer Pauschalität und Beziehungslosigkeit zu einem konkreten Anfangsverdacht unwirksam, sondern die dort enthaltene Aufklärungsformel zeigt die oben dargestellte Intention der Finanzverwaltung, Schätzungen als –unzulässiges – Mittel der Erzwingung steuerlicher Mitwirkung während des Strafverfahrens einzusetzen<sup>53</sup>. Diesem rechtswidrigen Irrweg hat der BFH in seiner krassen Fehlentscheidung vom 19.09.01 leider nunmehr in Verkennung der sach- und Rechtslage Vorschub geleistet.

## 6. Wiederholte Durchsuchungen

Die Steuerfahndung wiederholt zum Teil mehrfach Durchsuchungen. Erfolgsfall für die Steuerfahndung und das Drama für den Steuerpflichtigen ist, wenn die Steuerfahndung bei der ersten Durchsuchung nicht alle wichtigen Unterlagen findet und der Steuerpflichtige im Nachgang die nicht gefundenen Unterlagen sich zieht, die eventuellen nichterklärten Einnahmen aufschreibt (sei es auf PC oder auf einem Block usw.) und seine wirtschaftlichen Risiken durch das Fahndungsverfahren berechnet und sodann die Steuerfahndung im zweiten Zugriff hier die herbeigeschafften, aufgeschlagenen oder zusammengestellten und berechneten maßgeblichen Unterlagen, die sie bislang noch nicht gefunden hat, abgreifen kann.

---

<sup>51</sup> BStBl. 1989 I, 123.

<sup>52</sup> Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 113, 114.

<sup>53</sup> Ebenso: Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 113, 114.

Hier stellt sich die Frage, ob der Durchsuchungsbeschuß bereits verbraucht ist und ob die Steuerfahndung einen neuen Durchsuchungsbeschuß haben müßte<sup>54</sup>.

## 7. Durchsuchung beim Berater – Verfahren gegen Berater

Unbeschadet der gesetzlichen Rücksichtnahmen auf das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant werden in zunehmendem Maße steuerstrafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen beim Berater durchgeführt<sup>55</sup>. Der Berater kann dabei entweder als (noch) unverdächtiger Dritter (§ 103 StPO) oder als (bereits) Mitbeschuldigter (§ 102 St PO) betroffen sein. Zu bequem und zu verlockend ist es für die Ermittlungsbehörden sich die gewünschten Erkenntnisse aus den in der Regel gut geordneten und kommentierten Akten des Beraters zu verschaffen<sup>56</sup>. Den Schlüssel zum Zugang der ansonsten einsichtsfreien<sup>57</sup> und beschlagnahmefreien<sup>58</sup> Akten des Beraters findet die Steuerfahndung in der Mitbeschuldigung des Beraters<sup>59</sup>.

Schließlich ist es ein beliebtes Mittel unbeliebte Steuerberater durch viele Prüfungsanordnungen gegen ihre Mandanten oder gegen die Berater selbst gefügig zu machen. Hilft dies alles nicht wird die Beraterschaft durch steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren zu Gehorsam und Respekt gegenüber der Finanzverwaltung erzogen. Welcher Berater hat es schon gerne, wenn eines Mittwochmorgens in Beisein aller Mitarbeiter und der einbestellten Mandanten seine Kanzlei fahndungsdurchsucht wird?

## 8. Durchsuchungen bei deutschen Kreditinstituten

Das in Deutschland gesetzlich nicht geregelte "Bankgeheimnis" verpflichtet lediglich auf zivilrechtlicher Ebene Auskünfte über Kunden und deren Konten an andere Zivilrechtssubjekte herauszugeben<sup>60</sup>. In Steuerstrafverfahren gilt aber ausschließlich Strafrecht: Hier gibt es kein geschütztes Bankgeheimnis<sup>61</sup>. Die §§ 93, 97 AO finden daher keine Anwendung. Die Kreditinstitute sind vielmehr nach § 95 StPO

<sup>54</sup> Mit dem Vollzug des Durchsuchungsbeschlusses im Rahmen der ersten Durchsuchung ist dieser verbraucht. Häufig bedenkt dies die Steuerfahndungsdienststelle jedoch nicht und durchsucht aufgrund desselben Durchsuchungsbeschlusses ein zweites Mal. Hier bestehen Beweisverwertungsverbote.

<sup>55</sup> Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, S. 293

<sup>56</sup> Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, S. 293

<sup>57</sup> Burkhard, Durchsicht von Steuerberater-Handakten durch die Steuerfahndung ?, Stbg 2000, 401.

<sup>58</sup> Burkhard, Zur Begründung einer Durchsuchung beim Berater nach § 103 St PO, PStR 2000, 7.

<sup>59</sup> Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, S. 293

<sup>60</sup> Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 561;

<sup>61</sup> Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 561

verpflichtet, die Gegenstände herauszugeben, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sind<sup>62</sup>. In den meisten Steuerstrafverfahren spielen die Bankunterlagen eine nicht unerhebliche Rolle. In der Regel wenden die Banken eine Durchsuchung durch eine freiwillige Herausgabe der im Durchsuchungsbeschluss genannten Kundendaten ab.

## 9. Fazit

Eine Pflicht zur Selbstbelastung kann es im Besteuerungsverfahren nicht geben, Art. 20 Abs. 3 GG. Die Finanzverwaltung hat kein Recht zur Vornahme von Schätzungen nach § 162 AO, solange das Strafverfahren noch nicht abgeschlossen ist. Denn alles andere würde zu einer Pflicht zur strafrechtlichen Selbstbelastung führen. Damit muss entweder das Besteuerungsverfahren solange ruhen, bis das Steuerstrafverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, § 363 Abs. 1 AO, oder die im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben müssen analog § 97 InsO unverwertbar für das gleichzeitig laufende Steuerstrafverfahren bleiben. Um hier eine Umgehung des § 97 InsO zu vermeiden spricht vieles für die Bejahung eines Verfahrenshindernisses im Steuerstrafverfahren, wenn sich der Beschuldigte auf Aufforderung der Finanzverwaltung zur Sache steuerlich äußert.

---

<sup>62</sup> Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, RN 561